بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم المحاسبة والتمويل

أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق
(دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)

إعداد الباحث

مرشد عيد المصدر

إشراف الدكتور

ماهر موسى درغام

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1434هـ – 2013م

بسم الله الرحمن الرحيم

{قَالُوا سُبْحَانَكَ لا عِلْمَ لَنَا إِلاَّ مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ}

سورة البقرة الآية (32)

{كَمَا أَرْسَلْنَا فِيكُمْ رَسُولاً مِّنكُمْ يَتْلُو عَلَيْكُمْ آيَاتِنَا وَيُزَكِّيكُمْ وَيُعَلِّمُكُمُ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ وَيُعَلِّمُكُم مَّا لَمْ تَكُونُواْ تَعْلَمُونَ}

سورة البقرة الآية (151)

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين .. سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من يسعد قلبي بلقياها إلى روضة الحب التي تنبت أزكى الأزهار

أمي

إلى رمز الرجولة والتضحية إلى من دفعني إلى العلم وبه ازداد افتخار

أبي

إلى من هم اقرب أليّ من روحي إلى من شاركني حضن ألام وبهم استمد عزتي وإصراري

اخوتي

إلى توأم روحي ورفيقة دربي .. إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة

زوجتي العزيزة

إلى من أرى التفاؤل بعينيها .. والسعادة في ضحكتها إلى شعلة الذكاء والنور

إلى الوجه المفعم بالبراءة ولمحبتك لأزهرت أيامي وتفتحت براعم للغد

إلى ابنتي فرح

إلى من آنسني في دراستي وشاركني همومي تذكاراً وتقديراً

أصدقائي

إلى هذه الصرح العلمي الشامخ

الجامعة الإسلامية

اهدي هذه الدراسة

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد الصادق الوعد الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين، قال تعالى:

"فَتَبَسَّمَ ضَاحِكًا مِنْ قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ" (الآية ١٩ من سورة النمل)

وقال عليه الصلاة والسلام "من لا يشكر الناس لا يكر الله"

أما بعد،،،

يسرني أن أتقدم بداية بالشكر الجزيل للدكتور الفاضل ماهر موسى درغام أستاذ المحاسبة المشارك الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم: "إن الحوت في البحر، والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير".

كما أتقدم بالشكر والعرفان للجامعة الإسلامية بغزة متمثلة في إدارتها وهيئتها التدريسية، وخاصة الهيئة التدريسية لكلية التجارة على ما قدموه لنا من عطاء للحصول على هذه الدرجة العلمية، أدامها الله ذخراً للعلم والعلماء.

كما أتقدم بالشكر لكل من قدم لي يد العون والمساعدة في إتمام هذه الدراسة خاصة مكاتب التدقيق الذين لم يبخلوا علينا بالخبرة والنصيحة.

وختاماً أسأل العلي القدير أن يتقبل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم وأن يتم علينا ما بدأناه.

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق ولتحقيق ذلك تمت دراسة مخاطر التدقيق من كافة النواحي وكذلك جودة التدقيق ومقوماتها ليتكون إطاراً معرفياً كاملاً حول الهدف الأساس لهذه الدراسة وتحقيقه وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مدققي الحسابات والذين يملكون ترخيصا لمزاولة المهنة من جمعية مدققي الحسابات في قطاع غزة والذين بلغ عددهم 63 مدققاً، ولقد تم استرداد 48 استبانة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة: أن تأكد المدققين من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية تؤدي الى تخفيض المخاطر الملازمة، الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية لدى المدققين يسهم في تخفيض مخاطر الرقابة، أن بذل المدقق للعناية المهنية الكافية واستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية يؤدي لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وجود ارتباط طردي وثيق بين كل من جودة الخدمة، وجودة المدقق، وجودة التقرير، وجودة أداء العمليات، واستقلال المدقق، وجودة التدقيق، حيث إن جميع نتائج تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفاعليتها في جودة التدقيق، مما يعكس جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، ولقد تبين بشكل رئيس ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير لمخاطر التدقيق وجودة التدقيق.

ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة بذل المزيد من الجهود لتنمية القدرات المهنية للمدققين واطلاعهم على التطورات التكنولوجية السريعة في مختلف المجالات، ينبغي على المدققين الحرص على التمتع بالصفات العملية والأخلاقية الجيدة حيث إن ذلك يرفع مستوى جودة المدققين في قطاع غزة، الاهتمام بدعم إدارة مكاتب التدقيق والقدرة على تقليل خطر وجود أخطاء في القوائم المالية، وجوب حرص المدققين على توفير الاهتمام الشخصي للعميل وتفهم المدققين لمشكلات العملاء، حيث إن ذلك يحافظ على استقلال المدقق ويسهم بشكل واضح في رفع جودة التدقيق، وجوب حرص المدققين على الحصول على الشهادات العلمية والمهنية العليا حيث إن ذلك يسهم في رفع قدراتهم العلمية والعملية والمهنية مما يرفع مستوي جودة التدقيق بشكل عام.

Abstract

This study aimed mainly to show the impact of Audit Risk on audit quality, To achieve this, We studied Audit Risk of all aspects, as well as audit quality and its components, To form Cognitive framework about the main objective of this study and it's achieved

The study followed the a descriptive analytical method, was developed questionnaire and distributed to the population of the study goal of auditors, who have a license to carry out the audit from Auditors Association in Gaza, who numbered 63 auditors, have been recovered 48 questionnaire, data were analyzed using software (SPSS) and test hypotheses.

The most important results of this study: Auditors verify the authenticity, accuracy and reasonableness of accounting estimates lead to a reduction of the inherent risks, Interest in the analysis of data provided by the periodic reports with the auditors contribute to reducing the Control Risk, the Auditor to make adequate professional care and use of customer data compared with the data of activity in which it operates efficiently and effectively leads to a reduction in the risk of discovery, a correlation between the extrusive and close all of the service quality, auditor quality, report quality, the quality of Transactions, the independence of Auditor, and the audit quality, as the results of the analysis of all elements of the previous shows the impact on the audit quality, which reflects the audit quality in audit firms, and has been shown in head and through the results of the statistical analysis the impact of audit risk on audit quality.

The most important recommendations of the study: Should make more efforts to develop the professional capacity of the auditors and inform them of the rapid technological developments in various fields, auditors should ensure the enjoyment of the qualities practical and moral good as this raises the level of quality auditors in the Gaza Strip , interest in supporting the management of audit firms and the ability to reduce the risk of errors in the financial statements, auditors should ensure the provision of personal attention to the customer and understand the auditors to the problems of the customers , as it maintains the independence of the auditor and contribute significantly to raising the quality of the audit , and should be keen auditors to obtain certificates of scientific and senior professional as this contributes to raising the abilities of scientific and practical and professional than raise the level of audit quality in general .

الفهرس

البيان	الصفحة
قرآن كريم	أ
الإهداء	ب
شكر وتقدير	ج
ملخص الدراسة	د
ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	ه
الفهرس	و
قائمة الجداول	ك
قائمة الأشكال	م
قائمة الملاحق	ن
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة	1
المقدمة	2
المبحث الأول: الاطار العام للدراسة	4
مشكلة الدراسة	4
أهداف الدراسة	4
أهمية الدراسة	5
فرضيات الدراسة	5

البيان	الصفحة
متغيرات الدراسة	6
المبحث الثاني: الأدبيات والدراسات السابقة	8
الدراسات السابقة العربية	9
الدراسات السابقة الأجنبية	18
التعليق على الدراسات السابقة	19
الفصل الثاني: مخاطر التدقيق	20
المبحث الأول: تطور مهنة التدقيق	21
مقدمة	22
التطور التاريخي للتدقيق	22
العوامل التي أدت إلى الحاجة لظهور مهنة التدقيق	23
أهمية مهنة التدقيق	24
مزايا ومحددات مهنة التدقيق	25
تطور أهداف التدقيق	27
تقسيمات مهنة التدقيق	27
المبحث الثاني: مخاطر التدقيق	30
المقدمة	31
خطر التدقيق	31

البيان	الصفحة
تعريف خطر التدقيق	32
مكونات خطر التدقيق	32
نموذج خطر التدقيق	35
تقسيمات أخرى لمخاطر التدقيق	35
الفصل الثالث: جودة خدمة التدقيق الخارجي	37
المقدمة	38
المبحث الأول: جودة التدقيق الخارجي	39
مفهوم جودة التدقيق الخارجي	40
أهمية جودة التدقيق	44
عناصر الرقابة على جودة التدقيق	45
مقاييس جودة التدقيق	46
المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	48
حجم مكتب التدقيق.	49
السمعة أو الشهرة الحسنة لمكتب التدقيق.	49
عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب التدقيق.	49
التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية.	50
وجود نظام رقابة على جودة الأداء.	50

البيان	الصفحة
الخبرة المهنية لمكتب التدقيق.	51
خبرة مكتب التدقيق في المجال المهني الذي ينتمي له العميل	51
طول مدة ارتباط المدقق	51
استقلال مكتب التدقيق	51
تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق	52
دراية أفراد التدقيق بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة وإتباعهم الأساليب الحديثة في التدقيق	52
الأهمية النسبية لأتعاب التدقيق الخاصة بالعميل على إجمالي الأتعاب المهنية	52
الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات	53
منهجية الدراسة	54
مجتمع وعينة الدراسة	55
صدق وثبات الاستبانة	59
المعالجات الإحصائية	66
الفصل الخامس: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها	68
المبحث الأول: اختبار التوزيع الطبيعي وتحليل فقرات وفرضيات الدراسة	69
اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))	70
تحليل فقرات محاور الدراسة	70
تحليل فقرات المحور الأول: المخاطر الملازمة	70

البيان	الصفحة
تحليل فقرات المحور الثاني: مخاطر الرقابة	73
تحليل فقرات المحور الثالث: مخاطر الاكتشاف	75
تحليل فقرات المحور الرابع: جودة التدقيق	78
تحليل المحاور الرئيسية: (أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق)	86
المبحث الثاني: النتائج والتوصيات	95
نتائج الدراسة	96
توصيات الدراسة	98
الدراسات المقترحة	99
المراجع	100
الملاحق	106

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	مصفوفة عناصر التدقيق	35
2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	55
3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية	56
4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	56
5	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر بالسنوات	57
6	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق	57
7	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق	58
8	مقياس الاجابات	59
9	الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول: مخاطر الملازمة	60
10	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مخاطر الرقابة	61
11	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مخاطر الاكتشاف	62
12	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: جودة التدقيق	63
13	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	64
14	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	65
15	معامل الثبات (طريقة وألفا كرونباخ)	65
16	مقياس ليكرت الخماسي	66

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
17	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	70
18	تحليل فقرات المحور الاول (المخاطر الملازمة)	72
19	تحليل فقرات المحور الثاني (مخاطر الرقابة)	74
20	تحليل فقرات المحور الثالث (مخاطر الاكتشاف)	77
21	تحليل الفقرات المتعلقة بـ (جودة الخدمة)	79
22	تحليل الفقرات المتعلقة بـ (جودة المدقق)	80
23	تحليل الفقرات المتعلقة بـ (جودة التقرير)	81
24	تحليل الفقرات المتعلقة بـ (جودة أداء العمليات)	82
25	تحليل الفقرات المتعلقة بـ (استقلال المدقق)	84
26	تحليل فقرات المحور الرابع (جودة التدقيق)	85
27	تحليل محاور الدراسة (أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق)	86
28	معامل الارتباط بين المخاطر الملازمة وجودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات	87
29	معامل الارتباط بين مخاطر الرقابة اللازمة وجودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات	88
30	معامل الارتباط بين مخاطر الإكتشاف اللازمة وجودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات	89
31	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى إلى المؤهل العلمي	90
32	اختبار شفيه للفروق المتعددة حسب متغير المؤهل العلمي	90

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
33	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى إلى الشهادة المهنية	91
34	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى إلى المسمى الوظيفي	91
35	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى إلى العمر بالسنوات	92
36	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى إلى عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق	93
37	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق	93

قائمة الأشكال

الرقم	**العنوان**	الصفحة
1	يوضح هذا الشكل العلاقة بين متغيرات الدراسة	8
2	دور المدقق في تقليص فجوة البعد	29
3	جودة التدقيق من منظور أعضاء لجنة التدقيق.	42
4	جودة التدقيق من منظور المستثمر	42
5	التأثيرات الهامة على جودة التدقيق	43

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
1	الاستبانة
2	قائمة بأسماء المحكمين

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- المقدمة.
- المبحث الأول: الإطار العام للدراسة.
- المبحث الثاني: الأدبيات والدراسات السابقة.

المقدمة:

حظيت الأزمة العالمية المالية التي بدأت في النصف الثاني من العام 2008 بالاهتمام الكثير من الجهات المعنية بالبحث والدراسة لتحديد مسبباتها حيث إن الجهات المعنية قامت بعقد المؤتمرات والندوات وورش العمل وغيرها والتي توصلت في معظمها إلى أن من مسببات الأزمة المالية العالمية مخالفة اللوائح والتشريعات والقوانين وتعدي قواعد الرقابة المطبقة على وجه الخصوص في المؤسسات المالية وكذلك قصور في دور التدقيق وأداء المدققين.

وفي خضم هذه الأزمة وما حدث خلالها من انهيار شركات كبرى أصبح دور مهنة التدقيق وأداء المدققين محل جدل بين المعنيين فانقسموا إلى فريقين الأول برأهم محتجاً بأن دور مهنة التدقيق والمدققين هو إضفاء الثقة على القوائم المالية وليس تأكيد مستقبل الشركات كما إنه يوجد قصور في فهم دور المدققين، بينما أدان الفريق الثاني المدققين بتعمد الصمت وعدم التحذير باكراً من الأزمة بل إن البعض ذهب إلى اتهامهم بالتواطؤ بهدف خداع المساهمين رغم أن معظم معايير التدقيق التي يطبقها المدقق تختص بالجوانب التي تساعد في التحذير من الأزمة في إطار تدقيق القوائم المالية وفي ظل وجود تلك المعايير يثور التساؤل حول دور مهنة التدقيق في ظل الأزمة (خليل، 2010: 154).

في ظل ما سبق تبرز لنا ضرورة استعادة الثقة في مهنة التدقيق وذلك من خلال المحافظة على جودة التدقيق، حيث إن جودة عملية التدقيق تشكل محط أنظار المشاركين في بيئة التدقيق على اختلاف مفهوم كل منهم لها حيث إنه مفهوم مركب يتعلق بكافة المشاركين في بيئة التدقيق والذين يتفقون على ضرورة توفر جودة التدقيق (العيد، 2013: 14).

وتشكل مخاطر التدقيق عناصر ذات أهمية في تحديد مفهوم جودة عملية التدقيق حيث إن (إبراهيم، 2008: 161) يرى إمكانية الوصول إلى مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق كلما استطاع المدقق الخارجي القيام بتدنية مخاطر التدقيق إلى أدنى حد ممكن كما أثبتت بعض الدراسات أن هناك علاقة عكسية بين مستوى جودة عملية التدقيق ومخاطر التدقيق.

ووفقاً لما سبق كان من المهم دراسة وتحليل تأثير مخاطر التدقيق على جودة التدقيق خصوصاً في ظل ما ترتب من زيادة لمخاطر التدقيق في ظل التطورات والاحداث التي طرأت على مهنة التدقيق في العقود الأخيرة وليست بيئة مهنة التدقيق في قطاع غزة بمنأى عن هذه التطورات والاحداث حيث إنها جزء لا يتجزأ من هذا العالم بالإضافة للمخاطر الناتجة عن تشوهات الاقتصاد الفلسطيني بسبب الاحتلال وممارساته الغاشمة.

المبحث الأول

الاطار العام للدراسة

- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- فرضيات الدراسة
- متغيرات الدراسة

مشكلة الدراسة:

إن التطورات الكبيرة التي تحدث في القطاعات الاقتصادية المختلفة وخصوصاً بسبب الأزمة المالية العالمية الأخيرة أدت إلى حدوث تطورات في مهنة التدقيق وزيادة مخاطر التدقيق مما تطلب السعي إلى زيادة جودة التدقيق والتي بدورها تحتاج إلى دراسة مخاطر التدقيق حيث إن تخطيط عملية التدقيق على أساس العوامل المؤثرة في الخطر وتحديد مناطق الخطر وأخذها في الاعتبار عند القيام بكل إجراء من إجراءات التدقيق يدعم رأي المدقق في القوائم المالية ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية التدقيق، ويترتب عليه اكتشاف وتدنية المخاطر إلى الحد الأدنى المقبول وبالتالي رفع الكفاءة المهنية للمدقق وزيادة جودة التدقيق نفسها من خلال الارتقاء بالرأي الذي يصدره المدقق في القوائم المالية.

والجدير بالذكر تأثر قطاع غزة بالمحيط الاقليمي وبالتالي بالتطورات التي حدثت في مهنة التدقيق ومخاطرها والاحداث العالمية ومن أبرزها الأزمة المالية العالمية والتي أدت لانهيار العديد من الشركات الكبرى وإثارة الجدل حول دور مهنة التدقيق، فهو جزء من الحركة التجارية العالمية، ولذلك فإن الباحث يسعى إلى دراسة مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق من خلال دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة.

وبناء على ما سبق فإن مشكلة البحث تتمثل في السؤال الرئيس التالي: "ما مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق" ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى تأثير المخاطر الملازمة على جودة التدقيق؟
- ما مدى تأثير مخاطر الرقابة على جودة التدقيق؟
- ما مدى تأثير مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية التالية:

1. دراسة مدى تأثير المخاطر الملازمة على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق في قطاع غزة.
2. التعرف على مدى تأثير مخاطر الرقابة على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق في قطاع غزة.
3. الوقوف على مدى تأثير مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق في قطاع غزة.

4. أهمية الدراسة:

ترجع أهمية الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بجودة أداء مكاتب التدقيق والعوامل التي تؤثر فيها والتي من أهما مخاطر مهنة التدقيق خصوصا بعد أن أصبحت الثقة في جودة التدقيق محل جدل وانقسم المعنيين إلى فريقين الأول برأ المدققين والأخر أدانهم بعد ما حدث من انهيار العديد من الشركات الكبرى من العام 2005 وصولا لما حدث للشركات في ظل الأزمة المالية العالمية عام 2008 من إفلاس الكثير من الشركات العالمية وانهيارها حيث جودة التدقيق تشكل محط أنظار جميع مستخدمي نتائج عملية التدقيق، ولذلك سوف تبحث هذه الدراسة في مفهوم جودة عملية التدقيق ومخاطرها الأصيلة والمستحدثة بعد الأزمة 2008 وطبيعة العلاقة بينهما وتبرزها وتوضحها للمدققين وكذلك لجميع مستخدمي نتائج عملية التدقيق مما سيؤدي إلى إعادة الثقة في جودة عملية التدقيق.

فرضيات الدراسة:

يوجد لهذه الدراسة فرضيتين رئيستين وهما:

الفرضية الرئيسة الأولى: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق" وتشتق منها الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى (α=0.05).
- الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر الرقابة علي جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى (α=0.05).
- الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى (α=0.05).

الفرضية الرئيسة الثانية: "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، العمر بالسنوات، عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق، عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$".

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- الفرضية الفرعية الثانية: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- الفرضية الفرعية الثالثة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- الفرضية الفرعية الرابعة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى العمر بالسنوات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- الفرضية الفرعية الخامسة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- الفرضية الفرعية السادسة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

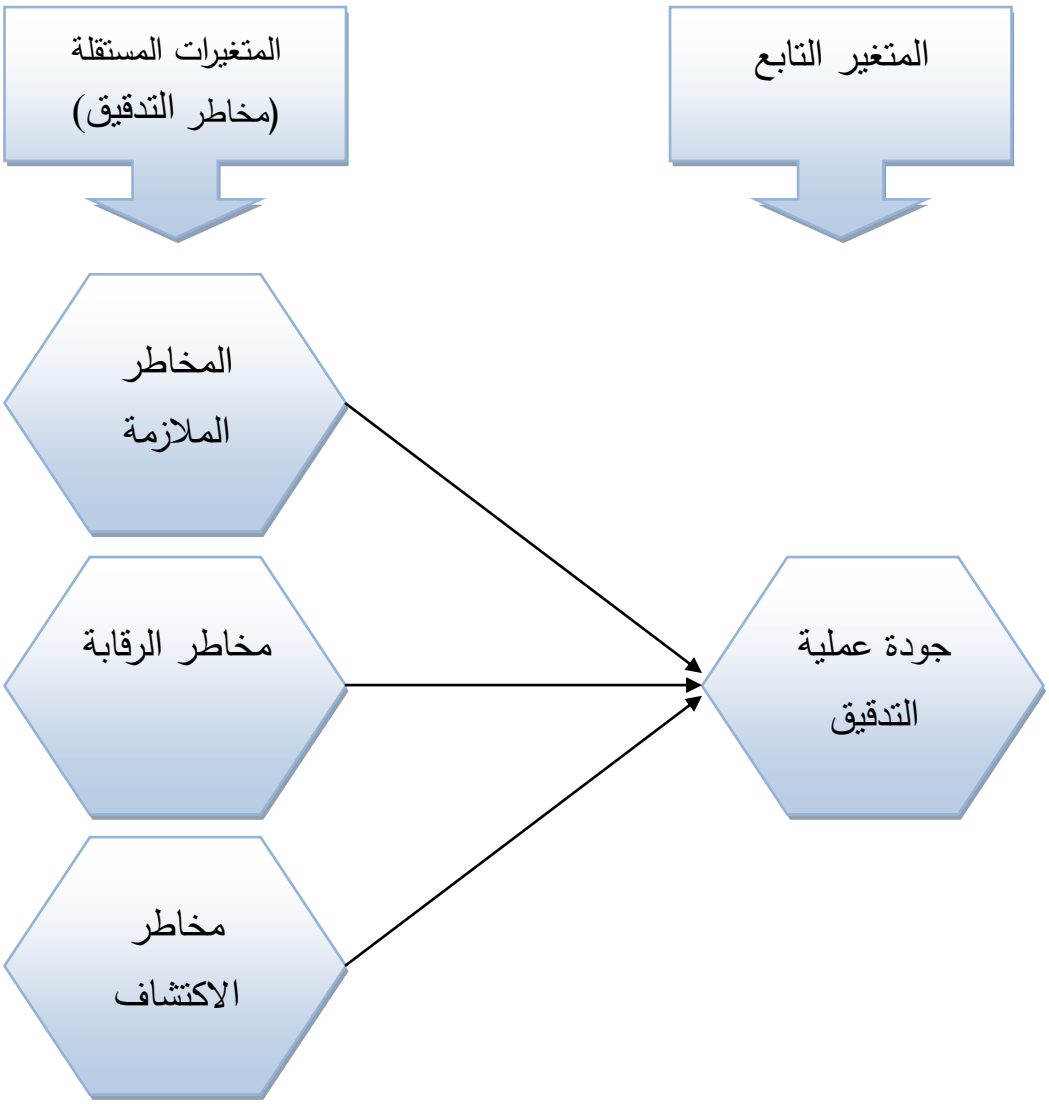
متغيرات الدراسة:

المتغير التابع: جودة عملية التدقيق.

المتغيرات المستقلة: مخاطر التدقيق (المخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف).

الشكل رقم (1):

العلاقة بين متغيرات الدراسة.



المصدر: إعداد الباحث

المبحث الثاني

الأدبيات والدراسات السابقة

- الدراسات السابقة العربية.
- الدراسات السابقة الأجنبية.
- التعليق على الدراسات السابقة.

الدراسات العربية:

1) دراسة (خليل، 2010)، بعنوان: "مدخل مقترح لدعم دور المراجعة وأداء المراجع في أوقات الاضطرابات الاقتصادية والأزمات المالية دروس مستفادة من الأزمة المالية العالمية (2008): دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المصرية".

هدفت الدراسة بشكل رئيس إلى صياغة مدخل مقترح لدعم دور المراجعة وأداء المراجع في أوقات الاضطرابات الاقتصادية والأزمات المالية وذلك من خلال التعرف على أهم أسباب وتداعيات الأزمة المالية (2008)، والتعرف على أهم التساؤلات حول دور المراجعة وأداء المراجعين خلال الأزمة، وإلقاء الضوء على أهم جهود المنظمات المهنية العالمية فيما تعلق بالمراجعة والمراجعين في ظل الأزمة المالية (2008).

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنه من الضروري إعادة النظر في الاطار الفكري للمراجعة حتى يلائم بشكل أفضل متطلبات الظروف الاقتصادية الحالية والتي تشهد تقلبات استثنائية، وتركزت التوجهات المعاصرة لأداء المراجعة في تنظيم ورقابة ممارسة المهنة على مستوى عالمي وتطوير الاطار الفكري للمراجعة ،والتكوين الذاتي للمراجع وتفعيل أداء المراجع وتوسيع نطاق الافصاح بتقرير المراجعة، وكذلك كان هناك استجابة بين الضعيفة والمتوسطة من جانب الممارسة المهنية في مصر للتوجهات المعاصرة في ظل الأزمة المالية العالمية (2008) في جوانب عديدة للأداء منها إجراءات تقييم مدى تأثير الظروف الاقتصادية والأزمات المالية على قدرة الشركة على الاستمرارية ومعقولية تقييم القيمة العادلة وسلامة إدارة مخاطر الأدوات المالية المعقدة والمستحدثة، وإجراءات تقييم معقولية إدارة الخطر.

وكان من أهم التوصيات: تقييم مدى ملاءمة مفهوم وأهداف المراجعة لمتطلبات بيئة التطبيق في ظل الأزمات المالية، وتقييم مدى ملاءمة هيكل المعرفة المطلوب لتأهيل المراجع علميا في ضوء المعاملات والصفقات الدولية والمستحدثات من الأدوات والأساليب المالية العالمية، كما يوصي الباحث الجهات المسؤولة عن ممارسة المهنة بتقييم مدى ملاءمة متطلبات التأهيل العلمي للمراجعين للتحديات في ظل الاضطرابات الاقتصادية والأزمات المالية.

2) دراسة (إبراهيم، 2008)، بعنوان: "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية".

لقد هدفت هذه الدراسة إلى وضع مدخل مقترح لتحديد أهم المتغيرات التي لها تأثير على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية وتحديد التأصل العلمي لمفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية من خلال دراسة استقرائية تحليلية انتقادية مقارنة مقترحة لتقييم الدراسات العلمية السابقة على المستوى المحلي والعالمي.

ومن أهم نتائج الدراسة: أن الباحث توصل من خلال دراسة التأصيل العلمي لمفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية أنه لم يرد مفهوم علمي شامل ومتكامل لجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية لذلك قام الباحث بتناول هذا المفهوم من خلال أكثر من منظور من حيث العلاقة بكل من: المعايير الدولية والمهنية واهتمام المشاركين في بيئة المراجعة ومفهوم جودة المنتج النهائي ومخاطر المراجعة. كما أنه خلص إلى أن مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية لابد أن يتسع ليشمل الجوانب التالية: جودة تنفيذ العمل الميداني والتخطيط الجيد لعملية المراجعة والتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي وتحقيق أهداف المراجعة الخارجية في الأوقات المحددة بالمستوى المطلوب والالتزام بمعايير المراجعة المهنية الدولية والمصرية ووضع الأساليب والإجراءات المناسبة لزيادة مستوى القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات الجوهرية لدى العميل والإفصاح الجيد والمناسب في تقرير المراجعة.

كان من أهم التوصيات: أنه لا يمكن التعبير عن مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية من خلال الاعتماد على جانب واحد فقط أو من خلال متطلبات أو مستلزمات الجودة بل ينبغي أن يكون هذا المفهوم شاملا متكاملا، من خلال تناول الإطار الفكري للمدخل المقترح أوصى الباحث بأن يكون تخفيض وقت المراجعة الخارجية بالقدر الذي لا يأتي بآثار سلبية تنعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية وكذلك أنه ينبغي على المراجع السعي لاكتشاف التصرفات غير القانونية وتحديد آثارها على القوائم المالية وإظهار نتيجة ذلك أثناء أدائه المهني كي نصل لمستوى مرتفع من جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية.

3) دراسة (باعجاجة، 2008)، بعنوان: "جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية".

لقد هدفت هذه الدراسة إلى قياس وتطوير أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية حيث أن البحث يسعى إلى تحقيق الأهداف الجزئية التالي: البحث عن مجموعة مقاييس متكاملة في شكل إطار يستخدم لقياس جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية وبيان مدى تطبيق مقومات الجودة في مكاتب المحاسبة والمراجعة بما يمكن من قياس جودة أداء تلك المكاتب في ضوء

المتغيرات المحلية والدولية وصمود هذه المكاتب أمام المنافسة من المكاتب الأجنبية في ظل الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

ومن أهم نتائج الدراسة: أن جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة تعتبر من الأهداف التي يسعى إليها المراجع والعميل وإن تحقيق جودة الأداء تعتمد على ثلاثة عناصر وهي (الكفاءة والالتزام والاتصال) وتحقيق جودة المراجعة يتضمن ثلاثة مراحل: مرحلة التخطيط لجودة المراجعة، ومرحلة تنفيذ جودة المراجعة، ومرحلة متابعة الجودة ولقد قام الباحث بتقسيم مقاييس جودة الأداء المهني حسب الأهمية نسبة إلى تحسين جودة المكتب ومدى إمكانية تطبيق هذا المقياس فكانت أولا مقاييس خاصة بالمكتب ومقاييس خاصة بفريق العمل ومقاييس خاصة بأداء العمل ومقاييس خاصة بالعملاء.

وكان من أهم توصيات الدراسة: تشكيل لجنة عليا مختصة بالرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة ومنحها كافة الصلاحيات والإمكانيات، الأخذ بالإطار المقترح لرقابة وتقويم جودة الأداء المهني، تشجيع عمليات الاندماج بين مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة لتشكيل جبهة في مواجهة التحديات، تحفيز خريجي أقسام المحاسبة على الالتحاق بمكاتب المحاسبة والمراجعة

4) دراسة (الخزندار، 2008)، بعنوان "مدى تأثير التغيير الالزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة و تعزيز موضوعتيه واستقلاله: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، ولتحقيق أهداف الدراسة تم عمل استبانة مكونة من عدة أجزاء، اعتمادا على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، وُزعت على المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة.

ومن أهم نتائج الدراسة: توجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها العميل وبين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله وتوجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثره على جودة وتكلفة وأتعاب عملية المراجعة وبين تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله.

ومن أهم التوصيات: إجراء دراسات وبحوث في مجال التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بالشركات المساهمة في قطاع غزة والمتعلقة بقياس واختبار أثر برامج التعليم المحاسبي على إمكانية تطبيق

استراتيجية التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة ودراسة أثر تكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسبات الالكترونية في تشغيل البيانات المالية في عملية المراجعة باستخدام التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة ودراسة استخدام قواعد حوكمة الشركات المساهمة كأحد آليات تطوير استراتيجية التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة.

5) دراسة (الحداد، 2008)، بعنوان: "تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزه".

لقد هدفت الدراسة إلى: تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني (الصناعي) لمكاتب المراجعة ،وتوضيح أثره على جودة الأداء المهني، و هدفت إلى توضيح أثر التزام مكاتب المراجعة بمعايير المراجعة الدولية الخاصة بتخطيط عملية المراجعة وفهم نشاط العميل والبيئة التي يعمل بها والمخاطر التي تتعلق بنوع نشاطه، وبيان أهم العوامل التي تؤثر على تطبيق استراتيجية التخصص المهني (الصناعي) بمكاتب المراجعة في ظل الظروف الخاصة بالبيئة المهنية في قطاع غزه .

وكان من أهم نتائج الدراسة: اعتبار التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة في قطاع غزه ،وقبول أتعاب قليلة وإتباع سلوك متساهل مع عملاء المراجعة من الأسباب المؤدية إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني، هناك اهتمام من قبل مكاتب المراجعة في قطاع غزة بالحصول على المؤهلات العلمية والعملية التي تساعد في تنمية قدراتهم المهنية، إن مراجعي الحسابات في قطاع غزه يجتهدون إلى فهم الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة لما له من أثر على زيادة مقدرتهم في مجال اكتشاف الأخطاء والاحتيال المالي في القوائم المالية ، مما يساهم في جودة الأداء المهني للمراجعة، إن استخدام استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي يؤثر على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة بشكل جيد.

وكان من أهم توصيات الدراسة: ضرورة التنسيق بين مكاتب المراجعة وبين الجمعيات والمنظمات المهنية لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على آليات تطبيق استراتيجية التخصص المهني في مجال الصناعات المختلفة بصورة صحيحة، التنسيق بين الجمعيات المهنية وبين الجامعات الفلسطينية لتقييم وتطوير البرامج التعليمية، ضرورة وضع وتطوير نظام للرقابة على أداء مكاتب المراجعة تكون الدولة أو الهيئات المهنية الرسمية مسئولة عنه للتحقق من كفاءة وجودة أداء هذه المكاتب، عمل لجان مشتركة من مكاتب المراجعة بإشراف الهيئات المهنية الرسمية ، وذلك لمناقشة ودراسة المشكلات المهنية التي تواجه المهنة في قطاع غزه بصورة دورية .

6) دراسة (كرسوع، 2008)، بعنوان: "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة: فلسطين".

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة .

ومن أهم نتائج الدراسة: أن استخدام العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية وإن استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية وأن التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يعمل على تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية .

وكان من أهم توصيات الدراسة: يجب على المراجع استخدام وتطبيق أساليب العينة الإحصائية بشكل صحيح ، وأن يكون على دراية كاملة بالمصطلحات الإحصائية من أجل تخفيف مخاطر المراجعة، وضرورة أن يلم المراجع بمكونات الحاسب الآلي، والتأكد من صحة إدخال وإخراج البيانات وصحة التشغيل الآلي داخل الجهاز، ويجب على المراجع استخدام اجتهاده وخبرته المهنية على مستوي البيانات المالية لاكتشاف المخاطر المتأصلة أو الملازمة.

7) دراسة (عثمان، وسامي، 2011)، بعنوان: "قياس أثر مخاطر الأعمال على جودة عملية التدقيق".

هدفت هذه بشكل رئيس إلى قياس أثر مخاطر الأعمال على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن المرخصة والمسموح لها بمزاولة المهنة.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة: أنه يوجد تأثير للمخاطر بأنواعها التنظيمية والبيئية والمهنية على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات.

وكان من أهم توصيات الدراسة: العمل على زيادة اهتمام إدارة مكاتب التدقيق بالمخاطر التنظيمية كونها تؤثر على جودة عملية التدقيق، كما كان من التوصيات أيضاً العمل على زيادة اهتمام إدارة مكاتب التدقيق بالمخاطر البيئية من خلال دراسة وتحليل الأداء البيئي للشركة بهدف التأكد من قدرتها على الاستجابة للقوانين الحالية الخاصة بحماية البيئة، وكذلك والعمل على زيادة اهتمام إدارة مكاتب التدقيق

بالمخاطر المهنية مع ضرورة تحليل جميع المخاطر المرتبطة بأنشطة المنظمة، وقيامها بفحص المخاطر المرتبطة بكل نشاط.

8) **دراسة (أبوزر، وأحفيظ، 2012)، بعنوان: "تحليل تقدير مخاطر التدقيق وأثرها على الأداء المهني للمدقق الخارجي"**

هدفت هذه الدراسة بشكل أساس إلى قياس أثر تقدير مخاطر التدقيق على الأداء المهني للمدقق الخارجي والمتعلق بالاستجابة للمخاطر المقيمة وكفاية وملاءمة أدلة التدقيق والإجراءات الإضافية الأساسية.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة: وجود أثر لتقدير المدقق لمخاطر التدقيق على إجراءات التدقيق اللازمة للاستجابة للمخاطر المقيمة عند تدقيق البيانات المالية، كما تبين أيضا وجود أثر لتقدير المدقق لمخاطر التدقيق على تقييم كفاية أدلة التدقيق وملاءمتها عند تدقيق البيانات المالية، وبناءً على ذلك اتضح أنه يوجد تأثير لتقدير المخاطر على إجراءات المدقق حول الاستجابة العامة والاستجابة على مستوى الإجراءات الأساسية والإجراءات الإضافية، ووجود تأثير لتقدير المدقق لمخاطر التدقيق عل تقييم كفاية وملاءمة أدلة التدقيق التي يقوم المدقق بجمعها خلال قيامه بعملية التدقيق، كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء أفراد عينة الدراسة ترجع إلى المؤهل العلمي، التخصص العلمي، والمنصب الوظيفي، وعدد الشركات والمؤسسات التي قاموا بتدقيقها.

وكان من أهم توصيات الدراسة: ضرورة الاهتمام بعقد الدورات المتخصصة لمدققي الحسابات الخارجيين تتعلق بالتشريعات والقوانين وكذلك التطور المهني المستمر والرقابة الداخلية.

9) **دراسة (الجوهر، وآخرون، 2012)، بعنوان: "أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية"**

هدفت هذه الدراسة بشكل أساس إلى تحقيق الأهداف الآتية: تحديد الأبعاد المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات وأثرها على مهنة التدقيق، وتسليط الضوء على أنواع المخاطر المرتبطة بالتكنولوجيا، التي يواجهها المدقق استناداً إلى نوع الخدمات التي يقدمها، كما هدفت إلى قياس أثر هذه المخاطر على عناصر جودة خدمات التدقيق، وكذلك تقديم المقترحات أو الإرشادات لإزالة المعوقات المصاحبة لتنفيذ عملية التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة: أن معرفة المدقق بتكنولوجيا المعلومات تعد إحدى الوسائل الأساسية للنجاح في مزاولة المهنة، ويتطلب ذلك إعادة النظر في الإطار المنهجي المتعلق بتأهيل المدقق، كما أدى استخدام التكنولوجيا لظهور مخاطر كثيرة وقد تم تصنيف هذه المخاطر إلى أنواع مختلفة، و قد أحدث استخدام التكنولوجيا تغيرات تكاد تكون جذرية في ممارسة المهنة، حيث أثر في أنواع الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق، كخدمات التأكيد أو الخدمات الاستشارية، فظهرت خدمات جديدة كخدمات إضفاء الثقة على الموقع الإلكتروني، كما أظهرت نتائج الدراسة أن جودة الخدمات المقدمة تعد المتغير الرئيس الذي يقف خلف استمرارية مهنة التدقيق، وبناء على ذلك يتطلب من المهنة الاعتناء ببناء الموارد البشرية وتدريبها، للوصول بها إلى مستويات عالية من المهارات، تدعم مهنة التدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة، وأظهرت أيضا أن أكثر أنواع المخاطر التي يشعر المدققون بتحدياتها، هي مخاطر التعرض نتيجة عدم كفاية الإجراءات الرقابية المصاحبة لاستخدام التكنولوجيا، ثم المخاطر البشرية نتيجة عدم توافر المؤهلين، أو نتيجة اختراق الإجراءات الرقابية من العاملين في المشروع، أما أقل أنواع المخاطر تأثيراً فهي المخاطر المادية المتعلقة بتوفير البيئة التقنية المناسبة، من تهوية، وتكييف، وكذلك مخاطر الفيروسات، وذلك نتيجة زيادة وعي الإدارات لهذه المخاطر وتوافر الإمكانيات المناسبة لتخفيضها، وسهولتها وحظيت الكفاءة والجدارة من بين مقاييس جودة مهنة التدقيق بالمرتبة الأولى، من حيث تأثرها بمخاطر تكنولوجيا المعلومات، ويتضمن هذا المقياس التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وقد أكدت النتائج أن مخاطر التكنولوجيا تؤثر في الخبرة أكثر من التأهيل العلمي، وجاء في المرتبة الثانية مقياس الاستشارات ثم المتطلبات المهنية، كما يعد تفويض الأعمال، وقبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع القدامى أقل مقاييس الجودة تأثراً باستخدام التكنولوجيا ويعود السبب في ذلك إلى أن تفويض الأعمال إلى الأشخاص الذين تتوافر فيهم الكفاءة، مقياس يستخدم باختلاف البيئة سواء كانت يدوية أو تكنولوجية، كما أن قبول عملاء جدد أو الاستمرار مع القدامى يؤثر فيه عوامل أ خرى لا ترتبط بالتكنولوجيا، يكون لها أثر في قرار المدقق .

وكان من أهم توصيات الدراسة: تطوير الإطار العام للمنهج التعليمي لتأهيل المدقق في ظل تكنولوجيا المعلومات ، بالاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال، وزيادة اهتمام المنظمات المهنية المحلية بتوفير برامج تدريبية تتناسب مع البيئة التقنية الحديثة، بالاعتماد على المعايير الدولية بهذا الخصوص، والتي يمكن أن تتعلق بمخاطر تقنية المعلومات وأثر هذه التقنيات في عمل المدقق، ومعايير جودة أدائه المهني، وتفعيل دور المنظمات المهنية في توفير المناخ المناسب لتحقيق أهداف المهنة، من حيث القواعد الأخلاقية وآداب السلوك المهني، وتطوير معايير الرقابة على جودة الأداء المهني وأساليبها، وزيادة وعي ممارسي المهنة بالخدمات الجديدة التي يمكن تقديمها في ظل البيئة التقنية الحديثة، ومتطلبات

تقديم كل خدمة، ويمكن الاستعانة بالبرمجيات الحديثة، كالأنظمة الخبيرة، والبرامج الذكية التي تسهل فهم المدقق لكيفية أداء تلك الخدمات، و زيادة اهتمام المدققين باختبارات الرقابة التي يؤديها في ظل البيئة التقنية الحديثة، بهدف التحقق من وسائل الحماية التي تغطي إجراءات تنفيذ المعاملات، وسلطة التصديق، والحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة وصلاحيتها، وتخزينها، ودقة الملفات الرئيسة، كما إنه من الضروري معرفة الإدارة والمدقق بالمخاطر المصاحبة لاستخدام التكنولوجيا، وتطوير الإجراءات الرقابية التي يمكن أن تحد من تلك المخاطر، وكذلك تلقي البيئة الحالية تبعات كبيرة وجدية على أقسام البحث والتطوير في منظمات الأعمال، بسبب الانتقال السريع للتقنية، ويقع على عاتق هذه الاقسام ابتكار نماذج جديدة للعمال جنباً إلى جنب مع التقنية الحديثة.

10) دراسة (الجعافرة، 2008)، بعنوان: "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة: تتوفر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال التدقيق وكذلك عناصر استقلالية المدققين العاملين فيها ومقومات عدالة أتعاب التدقيق وعناصر ملاءمة فترة استمرارية المدقق كما تحرص مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً وبشكل عام تتوفر في مكاتب التدقيق العاملة بالأردن الكبيرة منها والصغيرة عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية.

وكان من أهم توصيات الدراسة: ضرورة إخضاع مكاتب التدقيق لبرامج رقابية مثل مراجعة الند ومراجعة الجودة من أجل الحصول على عمليات تدقيق ذات فاعلية عالية وكذلك الإكثار من توظيف المدققين الحاصلين على شهادات مهنية مثل CPA,JCPA (مدقق مرخص) بمكاتب التدقيق وذلك حسب حجم المكتب (نسبه من عدد العاملين بمكتب التدقيق) وإجراء دراسة ميدانية اختبارية تفحص مدى التزام مكاتب التدقيق الصغيرة بتوفير عناصر فاعلية التدقيق الخارجي وعدم قبول مكاتب التدقيق لأي عملية تدقيق إلا بعد التأكد من أنها لا تتعارض مع استقلاليتها ويكون له القدرة على القيام بعملية التدقيق من ناحية توفر الإمكانيات والوقت وتنظيم أعمال الخدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق بما يسمح بعدم تأثير أتعاب تلك الخدمات على أتعاب التدقيق من جهة وعلى جودة أداء التدقيق من جهة أخرى وإجراء اختبار لقياس كفاءة الراغبين بالعمل بمكاتب التدقيق من غير الحاصلين على شهادات مهنية أو رخصة ممارسة المهنة وتشجيع جميع العاملين في مكاتب التدقيق من غير المرخصين بمزاولة المهنة على التقدم لامتحان

مزاولة المهنة وتفعيل البرامج التدريبية في مكاتب التدقيق لتعريف وتدريب العاملين فيها على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق.

11) **دراسة (الأهدل، 2008)، بعنوان: "العامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية – دراسة نظرية ميدانية".**

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مفاهيم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة التدقيق، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية التدقيق في البيئة اليمنية.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة: أن جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة التدقيق، وكانت خبرة فريق عمل التدقيق أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق بشكل عام، تلا ذلك الالتزام بمعايير التدقيق، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة التدقيق، فالسمعة المهنية لمكتب التدقيق، ثم هيكل الرقابة الداخلية، فالاتصالات الجيدة بين فريق التدقيق وعميل التدقيق.

وكان من أهم توصيات الدراسة: سرعة إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة التدقيق خاصة بالجمهورية اليمنية نظرًا لأهميتهما في تحقيق جودة التدقيق، و العمل على توعية المستخدمين بأهمية جودة التدقيق وجعلها المعيار الأول عند اختيار المدققين، بالإضافة إلى إلزام مكاتب التدقيق بأن يجتاز مدققوها ساعات معينة من التعليم المهني المستمر، وإلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجان تدقيق لما حققته من فوائد في العديد من الدول.

12) **دراسة (عيسى، 2008)، بعنوان: "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية".**

هدفت هذه الدراسة بشكل أساس إلى المساعدة في فهم جودة عملية التدقيق وتقييم مدى سلامة حجم مكتب التدقيق وبعض العوامل الأخرى التي حظيت باهتمام الكتابات السابقة كمؤشرات للجودة، كما تهدف أيضاً إلى إبراز دور جودة عملية التدقيق في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المصري.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة: وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، ووجود علاقة إيجابية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، ووجود علاقة إيجابية بين مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة بمكتب التدقيق وجودة التدقيق، ووجود علاقة إيجابية بين تخصص الصناعة وجودة التدقيق، ووجود علاقة سلبية بين مدة خدمة التدقيق وجودة التدقيق، ووجود علاقة سلبية بين أهمية العميل محل التدقيق وجودة التدقيق، ووجود علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق وجودة التدقيق، ووجود علاقة إيجابية بين تعرض المدقق للمساءلة القانونية وجودة التدقيق، ووجود علاقة إيجابية بين استقلال

وموضوعية المدقق وجودة التدقيق، ووجود علاقة إيجابية بين تأهيل ومهارة المدقق وجودة التدقيق، ووجود علاقة سلبية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح.

وكان من أهم توصيات الدراسة: إنشاء لجنة للرقابة على جودة التدقيق في مصر، إصدار قانون يماثل القانون الأمريكي "arbanes-Oxley Act of 2002"، على مكتب التدقيق مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة وذلك بإنشاء قسم لمراقبة الجودة، على مكتب التدقيق الاهتمام بالتدريب الجيد للمدققين لديها بغرض زيادة تأهيلهم ومهاراتهم الفنية.

الدراسات الأجنبية:

13) دراسة (Heltzer, and Mindak, 2011)، بعنوان:

"responsibility and audit risk Corporate environmental"

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى دراسة العلاقة بين المسؤولية البيئية للشركات ومخاطر التدقيق.

وكان من أهم نتائج الدراسة: أن مدققي الحسابات، في المتوسط، لا يرون وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نقاط القوة البيئية للشركات ومخاطر التدقيق، إلا أنهم يرون زيادة في مخاطر التدقيق بين الشركات مع المخاوف البيئية للشركات، كما أن استخدام المسؤولية البيئية للشركات في عملية تقييم المخاطر يختلف أيضا عبر أنواع من المسؤولية البيئية للشركات حيث إن 15% من المدققين يستخدمون القوة البيئية للشركات لتقييم مخاطر التدقيق، في حين 43% من المدققين يستخدمون المخاوف البيئية للشركات لتقييم مخاطر التدقيق، كما إن طبيعة النظرة إلى العلاقة بين المسؤولية البيئية للشركات ومخاطر التدقيق يشكل محورا هاما في استخدام المسؤولية البيئية للشركات. وأخيرا، كلا النوعين من المسؤولية البيئية للشركات وجد للاستفادة منهما في عملية تقييم مخاطر التدقيق.

14) دراسة (Sun, and Liu, 2011)، بعنوان:

"Client-specific litigation risk and audit quality differentiationم"

تهدف هذه الدراسة الى البحث في ما إذا كانت مخاطر التقاضي الخاصة بالعميل تؤدي إلى وجود اختلاف في مستوى جودة عملية التدقيق ما بين شركات التدقيق الكبيرة وشركات التدقيق الصغيرة. وعلى وجه التحديد يدرس الباحثان ما إذا كانت جودة التدقيق الأعلى لشركات التدقيق الكبيرة بالنسبة لشركات التدقيق الصغيرة أكثر وضوحا للعملاء مع مخاطر التقاضي العالية من العملاء مع مخاطر التدقيق المنخفضة.

وكان من أهم نتائج الدراسة: أن الفاعلية الأعلى لشركات التدقيق الكبيرة على شركات التدقيق الصغيرة في تقييد إدارة الكسب أكبر مع العملاء أصحاب المخاطر العالية من العملاء أصحاب المخاطر المنخفضة مما يشير الى أن ارتفاع مخاطر التقاضي للعملاء يمكن أن تدفع بشركات التدقيق لأداء أكثر فاعلية.

التعليق على الدراسات السابقة:

بعد أن تم استعراض العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بمشكلة الدراسة فقد كون الباحث إطار معرفي حول موضوع الدراسة ليكون أساسا ومنطلقا لدراسته، حيث أن معظم الدراسات ناقشت بشكل رئيس جودة عملية التدقيق ولكن من زوايا مختلفة بينما توصلت إحدى الدراسات لإيجاد مدخل مقترح لدعم دور التدقيق وأداء المدقق في أوقات الاضطرابات الاقتصادية والأزمات المالية في حين توصلت أخرى لتحديد مخاطر التدقيق ومجالات مساهمة المدقق الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية التدقيق ورغم اختلاف ما هدفت إليه الدراسات السابقة إلا إنها تسهم في دعم الدراسة الحالية والتي تهدف إلى بيان أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق.

ولذلك فإن الدراسة الحالية تتميز بأنها تبحث في أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق بخلاف الدراسات السابقة والتي تطرقت لمفهوم جودة عملية التدقيق دون التركيز على تأثير المخاطر عليها وكذلك إن الدراسة الحالية تسعي لدراسة هذه المشكلة عقب الأزمة المالية العالمية (2008) وما طرأ على مخاطر التدقيق ومفاهيم جودة التدقيق من تغيرات هامة واستثنائية لتقدم للمدققين ومستخدمي نتائج عملية التدقيق مفاهيم واضحة لمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق عقب الجدال حول جودة ومصداقية عملية التدقيق بعد الأزمة المالية العالمية (2008) وإفلاس الكثير من الشركات العالمية التي تم تدقيق حساباتها من قبل شركات تدقيق ذات خبرة واسعة.

الفصل الثانـي

مخاطر التدقيق

- **المبحث الأول: تطور مهنة التدقيق**

- **المبحث الثاني: المخاطر النهائية للتدقيق**

المبحث الأول

تطور مهنة التدقيق

- مقدمة
- التطور التاريخي للتدقيق
- العوامل التي أدت إلى الحاجة لظهور مهنة التدقيق
- أهمية مهنة التدقيق
- مزايا ومحددات مهنة التدقيق
- تطور أهداف التدقيق
- تقسيمات مهنة التدقيق

مقدمة:

أُشتقت كلمة التدقيق من الكلمة اللاتينية (Audit) والتي تعني "هو يستمع" حيث إن الحسابات كانت تقرأ على أصحاب الأعمال أو المسؤولين الحكوميين حتى يتأكدوا من سلامتها وكذلك قد تم إطلاق كلمة (Audit) باللغة الإنجليزية على هذه العملية وهى تعني التدقيق ومن هنا ارتبطت عملية التدقيق بفحص الحسابات للتأكد من مصداقيتها ولكنها تطورت بشكل مستمر بسبب العديد من المتغيرات منها طبيعة النظام الاقتصادي وأنواع الملكيات وأحجام المنشآت وتعدد عملياتها ومدى تعقيدها ومن هنا تطلب الأمر عملية التحقق بالإضافة إلى الفحص، ثم ظهرت الحاجة للتقرير حتى وصلنا إلى الوقت الحاضر والذي تتكون فيه عملية التدقيق من الفحص والتحقق وإعداد التقرير علما بأن عملية التدقيق تقوم على فرضية أن البيانات المالية وغير المالية التي لم تدقق تفتقر إلى الموثوقية الكاملة، في حين تعتبر الموثوقية عنصر مهم لا يمكن إغفاله في اتخاذ القرارات وذلك لأن مستخدمي البيانات المالية يعتمدونه عليه شكل أساس، بالإضافة لما سبق يتطلب تحقيق الموثوقية وجود جهة ذات كفاءة واستقلالية كاملة (الذنيبات، 2010: 3).

حيث إن التدقيق هو عملية تجميع وتقييم للأدلة عن المعلومات لتحديد مدى توافق هذه المعلومات مع المعايير الموضوعة كما ينبغي أن يقوم بعملية التدقيق شخص متخصص ذو كفاءة مهنية ومستقل (Arens et al., 2012: 4).

التطور التاريخي للتدقيق:

يُرجع التاريخ بداية التدقيق إلى المصريين القدماء فقد كانت السلطات المصرية القديمة تستعمل موظفين يفحصون سجلات الضرائب ومن ثم تَبعهم اليونان والرومان والإقطاعيين الإنجليز الذين كانوا يوظفون من يقوم بمراجعة الحسابات التي يقدمها الموكلون بإدارة أعمالهم، ولكن لو تتبعنا تطور التدقيق في العصر الحديث نجد أن التدقيق تطور بشكل ملحوظ في ظل فكرة فصل الملكية عن الإدارة، والسبب في ذلك حاجة الملاك لجهة مستقلة ذات مصداقية للتأكد من الاستغلال الأمثل للموارد من قبل الإدارة، ويبرز ذلك التطور في مفهوم التدقيق الصادر عن لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) وهو أن التدقيق "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق" والذي يفهم من خلاله أن عملية التدقيق عملية منظمة تعتمد على التخطيط المسبق، وأن أدلة الإثبات هي الوسيلة الوحيدة لتقييم الأحداث الاقتصادية بموضوعية، وأن الرأي المهني للمدقق له الدور الأساس في تحدد مدى خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية، ونتيجة لتطور التدقيق فقد تطورت أهدافه فقد كان هدف التدقيق في بداياته هو اكتشاف الغش

والأخطاء والتلاعب والاختلاس بينما الهدف الجديد للتدقيق هو تقرير ما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي تمت بها وكذلك عن المركز المالي في نهاية الفترة (جمعة، 2009: 30).

العوامل التي أدت إلى الحاجة لظهور مهنة التدقيق:

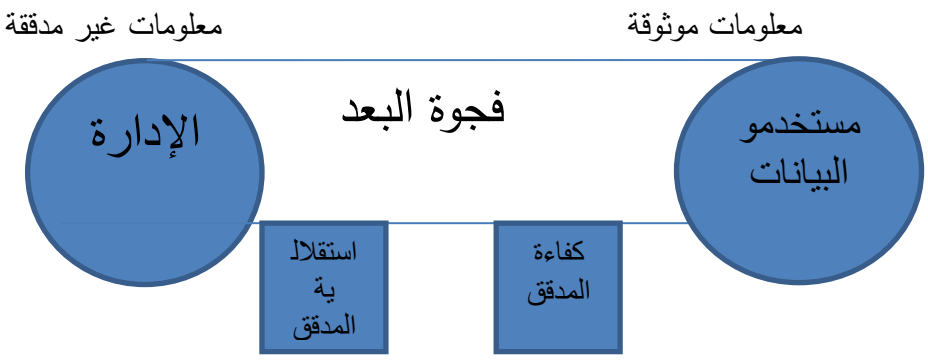
هناك العديد من العوامل التي أدت إلى الحاجة لظهور التدقيق وهي (الذنيبات، 2010: 8):

1- فجوة البعد:

إن الحاجة إلى طرف خارجي مستقل لزيادة درجة الموثوقية والاعتماد على البيانات المالية يرجع بشكل أساس إلى فجوة البعد وهي الفجوة ما بين الإدارة والأطراف المستفيدة والمستخدمة للبيانات المالية التي تصدرها الإدارة والسبب الرئيسي في ظهور هذه الفجوة يعود إلى فصل الملكية عن الإدارة أي توكيل فريق لإدارة المنشأة من غير المالكين وقد أدى ذلك إلى استحالة إطلاع المالكين على الحجم الكبير من البيانات المالية والتي تمثل أعمال المنشأة وبالتالي ظهور فجوة في الاتصال بين الإدارة والمالكين في حين أن الإدارة مسؤولة عن توفير المعلومات الكافية عن وضع الشركة المالي لمن وكلهم بإدارتها.

الشكل(2)

دور المدقق في تقليص فجوة البعد



المصدر: (الذنيبات، 2009: 8)

2- تضارب المصالح:

تتعدد الجهات المستفيدة من القوائم المالية وكما تعدد استخداماتها مما يؤدي إلى بروز الحاجة إلى وجود طرف خارجي مستقل يقيم مدى عدالة وموثوقية القوائم المالية التي تكون أساساً لاتخاذ القرارات

المالية ومن هنا يبرز التضارب بين الإدارة والمساهمين من جهة والشركة والمستخدمين الأخرين من جهة أخرى.

3- الأثر المتوقع:

تهدف المحاسبة بشكل أساس إلى المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية فهي تتكون من ثلاث أنشطة رئيسة، وهي تحديد العمليات الاقتصادية، تسجيلها، وتوصيل النتائج للمستفيدين منها، ويتمثل الهدف من توصيل النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية في تسهيل عملية اتخاذ القرارات ولإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات يجب أن تتوفر فيها خاصيتين: الملاءمة والمصداقية وهذا يستلزم وجود جهة تتصف بالكفاءة والاستقلالية لتؤكد لمتخذي القرارات هاتين الخاصيتين.

4- التعقيد:

تطور العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية ومتطلبات المعايير المحاسبية أدت لحدوث تعقيد في عمل المحاسبين مما استلزم من المحاسبين القيام بعمليات معقدة قد تقود إلى الوقوع في خطأ ولذلك فإن التدقيق يؤدي لطمأنه مختلف المستخدمين على موثوقية وملاءمة العمليات المحاسبية.

أهمية مهنة التدقيق:

تكمن أهمية مهنة التدقيق في كونها حلقة الوصل ما بين إدارة المنشأة ومستخدمي البيانات المالية فهي التي تمنح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي القيمة الاقتصادية من حيث الثقة والمصداقية لتكون مرتكزاً للمستخدمين المختلفين لاتخاذ القرارات الاقتصادية وذلك من خلال تخفيضها لخطر المعلومات المالية الناتج عن (جمعة، 2012: 35):

1. وجود صعوبة في الوصول المباشر للمعلومات المالية.
2. احتمال وجود تحيز من قبل معد البيانات المالية.
3. كبر حجم البيانات الناتجة عن النظام المحاسبي.
4. وجود تعقيد في عملية التبادل.

ومن الملاحظ أنه كلما اتسع نطاق المستخدمين ليكون إقليمياً أو دولياً في بعض الحالات وزاد عددهم برزت أهمية مهنة التدقيق بشكل أكبر وزادت صعوبة عملية التدقيق وينقسم مستخدمو المعلومات إلى ثلاث مجموعات وهى:

المجموعة الاولى: متعادلي المخاطر Risk Neutral: وهي المجموعة التي تبحث عن عوائد تتناسب مع المخاطر حتى ولوكان العائد قليلاً ومن هؤلاء الأشخاص المتميزون بالحرص وكبار السن.

المجموعة الثانية: متجنبي المخاطر Risk Averse: وهم الأشخاص الذين يتحملون المخاطر إذا ما كانت القيم التي سيحصل عليها مستقبلا أكبر من تكلفة الاستثمار المبدئي من أمثلة هذه المجموعة رجال الأعمال والمستثمرين.

المجموعة الثالثة: الباحثين عن المخاطر Risk Seeking: هم الأشخاص الذين يتحملون مخاطراً كبيرةً ويدفعون أموالاً كبيرة مقابل عوائد قليلة من أمثلتهم لاعبو القمار.

مزايا ومحددات مهنة التدقيق:

1- مميزات مهنة التدقيق Advantages of Audit:

يتمتع التدقيق بالعديد من الميزات وهي (العيد، 2013: 16):

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية حيث إن المعايير المعنية عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحكم الاداء المهني للمدقق فأي إجراء لا يتسق مع متطلبات هذه المعايير ينعكس سلباً على جودة التدقيق.

2. زيادة الموثوقية في تقارير التدقيق والقوائم المالية حيث إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد في صدق وعدالة القوائم المالية ومن هذا الهدف ينبغي على مدققي الحسابات زيادة ثقة مستخدمي القوائم لمالية في عدالتها وصدقها، ويكون ذلك من خلال تدقيق القوائم المالية، حيث إنه كلما ارتفع مستوى جودة التدقيق زادة الثقة في في القوائم المالية والاعتماد على تقرير المدقق.

3. تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتلاعب في القوائم المالية حيث إن ارتفاع مستوى جودة التدقيق يعزز من إمكانية اكتشاف إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات حيث أشاره لجنة TREADWAY إلى دور أهمية دور لجان التدقيق في الحد من الأخطاء والمخالفات والتلاعب باعتبارها أحدى العوامل المؤثر في جودة التدقيق.

4. تضييق فجوة توقعات التدقيق حيث تتعرض مهنة التدقيق بعد كل فضيحة مالية أو انهيار لإحدى الشركات إلى الانتقاد وهذا ناتج عن الاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمو مخرجات عملية التدقيق وبن الأداء الفعلي لعملية التدقيق وهذا ما يطلق عليه فجوة التوقعات GAP Expectation.

5. تخفيض صراعات الوكالة وتنتج هذه الصراعات من التعارض في المصالح بين الوكيل وهو الإدارة وبين الموكل وهم المساهمون، مما يزيد الحاجة إلى وجود مكاتب تدقيق تمارس الدقيق بجودة عالية وتزيد الثقة في القوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة (الوكيل) مما يزيد تكلفة الوكالة ولكنة يقلل من حدة هذه الصراعات.

2- محددات مهنة التدقيق Limitations of Auditing:

مهنة التدقيق لها العديد من المحددات أشار لها بعض الكتاب وهي كما يلي (المطارنة، 2009: 23):

1. تبدأ عملية التدقيق عند انتهاء المحاسب الداخلي من عمله وهذا يجعل من الصعوبة بمكان حصول المدقق على معرفة كافية بما يوجد داخل هذه السجلات أو الطريقة التي أُعدت بها ومما سبق يتضح وجود احتمال وجود أخطاء أو تلاعب لا يكتشفه المدقق حتى لو بذل العناية المهنية اللازمة.

2. يلجأ المدقق في حال عدم كفاية المعلومات الموجودة في السجلات للحصول على معلومات إضافية من مصادر أخرى قد تكون هذه المصادر أشخاص من داخل المنشأة قد شاركوا في التلاعب دون أن يدري وبالتالي تكون التقارير المالية لا تعبر عن الوضع المالي للمنشأة.

3. يسعي المدقق للحصول على الأدلة والقرائن لتكوين رأيه المحايد حول عدالة القوائم المالية والتي يمكن أن يحصل على بعضها من مصادر خارجية مثل المصادقات من العملاء ولكن تبرز المشكلة هنا في أن العملاء قد يرسلون بيانات خاطئة

4. يؤدي المدقق عملية التدقيق وفقا لخطة قد وضعها مسبقا في مرحلة التخطيط للعملية وبالتالي يبحث عن أدلة وقرائن تؤيد المعلومات في السجلات تتلاءم مع خطته ولكن المشكلة تكمن في أن هذه الخطة قد لا تلائم طبيعة المنشأة والتالي استنتاج نتائج غير دقيقة.

5. يبدي المدقق رأيه المهني في القوائم المالية حسب الأدلة والقرائن التي حصل عليها ولكن قد يشوب هذا الرأي بعض لغموض بسبب وجود قدر من الاجتهاد في بعض الحالات غير المبني على أدلة وقرائن مما يشير إلى أن القوائم المالية لا تعبر عن المركز المالي بدقة.

تطور أهداف التدقيق:

تطور مهنة التدقيق أدى إلى تطور أهدافها خلال الفترات الزمنية؛ فقبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء فتم استخدام التدقيق التفصيلي ولم يكن هناك نظام للرقابة الداخلية. ومن ثم أصبح الهدف من عملية التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء وهذا في الفترة من 1905 حتى 1940، كما بدأ في هذه الفترة الاهتمام بالرقابة الداخلية. وفي عام 1940 حتى 1960 أصبح هدف التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي، ثم التحول من التدقيق التفصيلي إلى التدقيق الاختياري المعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومنذ عام 1960 تم اضافة أهداف أخرى للتدقيق من أهمها تحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع والجدير بالذكر أن هذا التطور يعود للقضاء الانجليزي. وتذكر هنا العبارة المشهورة للقاضي Lopase في قضية حليج الأقطان عام 1896 حيث وصف فيها المدقق بأنه "كلب حراسة وليس كلب ذو حاسة شم قوية لاقتفاء أثر المجرمين "...Is a watching dog not a blood hound..." ومن هذه العبارة يظهر أن الهدف الأساس للتدقيق ليس اكتشاف الغش والأخطاء وأن يظهر الخطأ أثناء قيام المدقق بعمله، وهذا ما أكده المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) في أن أهداف التدقيق الكلية تتمثل في (جمعه، 2012: 34):

1. الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، كانت ناجمة عن غش أو خطأ.
2. الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنه حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.

تقسيمات مهنة التدقيق:

يقسم التدقيق طبقاً للهدف من الوظيفة المؤداه أو إلى الجهة التي ينتمي لها من يقوم بعملية التدقيق وهي كما يلى:

أولاً: من ناحية الهدف:

تقسم مهنة التدقيق تبعاً للهدف من الوظيفة المؤداه كما يلي (Arens et al., 2012: 4):

1- **تدقيق القوائم المالية:** تهدف مراجعة القوائم المالية إلى تتفق مع معايير محددة، وعادة ما تكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، علماً أنه يمكن مراجعة القوائم المالية وفقاً للأساس النقدي أو أي أساس محاسبي آخر يناسب المؤسسة، وتشمل القوائم المالية قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والملاحظات المرفقة بها.

2- **تدقيق الالتزام:** تهدف مراجعة الالتزام لقياس درجة التزام العمل بالسياسات الادارية المحددة أو القوانين المطبقة في المؤسسة ويكون ذلك من خلال معيار السياسات المختلفة التي تتبناها الإدارة أو قانون ما من قوانين الضرائب أو قانون الشركات.

3- **التدقيق التشغيلي:** يهدف التدقيق التشغيلي إلى فحص الإجراءات التشغيلية بالمنظمة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية، وبعد إتمام عملية التدقيق التشغيلي يتم رفع التوصيات لإدارة المنشأة أو المؤسسة لتحسين التشغيل، ونظراً لوجود الكثير من المجالات التي يمكن أيتم فيها تقييم فاعلية التشغيل فإنه من المستحيل وصف كيفية تنفيذ التدقيق التشغيلي بشكل نموذجي، كما أنه ينظر للتدقيق التشغيلي على أنه استشارة تقدم للإدارة أكثر من أنه عملية تدقيق.

ثانيا: تقسيم مهنة التدقيق طبقاً للجهة التي تقوم بها:

تقسيم مهنة التدقيق تبعاً للجهة التي ينتمي لها من يقوم بعملية التدقيق كما يلى (الديب، وشحاتة، 2012: 25):

1- **التدقيق الخارجي:** المدقق الخارجي هو شخص يتمتع بالاستقلالية عن الوحدة التي يقوم بتدقيق حساباتها فهو يقدم لها على أساس تعاقدي ومعظم الخدمات التي يقدمها تتركز في اتجاه تكون رأي مهني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية المعدة من قبل الوحدة وينقسم التدقيق الخارجي إلى نوعين وهما:

- **تدقيق خارجي كامل:** حيث يقوم المدقق بتدقيق القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها دون وجود قيود علي نطاق عملية التدقيق حتى يقدم رأيه المهني المحايد في تقريره النهائي حول مدى عدالة القوائم المالية المعدة من قبل الوحدة.
- **تدقيق جزئي:** وفي هذا النوع يقوم المدقق بتدقيق عنصر واحد من عناصر القوائم المالية ومن ثم يقدم المدقق رأيا محايدا محدداً الجزء الذي قام بتدقيقه.

2- **التدقيق الداخلي:** عرف التدقيق الداخلي بأنه "هو عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته".

وهنا يظهر الاختلاف بين المدقق الخارجي والداخلي فالمدقق الداخلي موظف لدي الشركة محل التدقيق ولا يتمتع بالاستقلال عن الوحدة مثل المدقق الخارجي ولكن يمكن منح المدقق

الداخلي درجة من الاستقلالية بمنحه صلاحية رفع تقريره إلى نائب الرئيس للشؤون المالية أو إلى لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة ونلاحظ فما يخص المدقق الداخلي أنه يمكن تطبيق نوعين آخرين من التدقيق بالإضافة لتدقيق القوائم المالية وهما:

1- **تدقيق الالتزام:** فالمدقق الداخلي يستطيع تطبيق تدقيق الالتزام من خلال تحديد مدى التزام الأفراد أو الأنشطة أو الوظائف الأخرى بسياسات المؤسسة الموضوعة.

2- **تدقيق العمليات:** وهو أن يقوم المدقق الداخلي بتقييم النظام المحاسبي المحوسب وإصدار توصيات بشأن هذا النظام وهنا يتميز المدقق الداخلي عن المدقق الخارجي في أنه يستطيع متابعة تنفيذ توصياته التي قدمها.

إن معايير التدقيق المتعارف عليها تقضي بأن المدقق يجب أن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، بينما عندما يقوم بتحديد مستوي الخطر يقوم بذلك لكل رصيد على حده أو لكل مجموعة من العمليات وبذلك تكون مكونات المخاطر النهائية لعملية التدقيق الخاصة برصيد معين أو مجموعة من العمليات هي:

1. طبيعة الرصيد محل التدقيق أو المجموعة من العمليات.
2. فاعلة إجراءات الرقابة الداخلية .
3. فاعلية إجراءات التدقيق التحليلية والتفصيلية المستخدمة لفحص هذا العنصر.

3- **التدقيق الحكومي:** في هذا النوع من التدقيق تقوم بعملية التدقيق جهة حكومية.

المبحث الثاني

مخاطر التدقيق

- المقدمة

- خطر التدقيق تعريفه ومكوناته

مقدمة:

تهدف عملية التدقيق إلى تمكين المراجع من إبداء رأي حول عدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي في تاريخ محدد وخلاصة نشاطها في ذلك التاريخ وهذا مبين من خلال تقرير المدقق الذي يعده في نهاية عملية التدقيق حيث إن بيئة التدقيق تتصف بعدم التأكد وتعتمد على أسس اختبارية وتحتوي على الكثير من القرارات التي يقوم المدقق باتخاذها اعتمادا على حكمه المهني إلى حد كبير ومما سبق نرى أن المدقق يتحمل درجة من المخاطر عند إبداء رأيه المهني وهي متمثلة في "إبداء رأى غير صحيح عن القوائم المالية موضع الفحص بسبب الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في البيانات المحاسبية التي اعتمدت عليها هذه القوائم" والجدير بالذكر هنا الإشارة إلى الجانبين الاساسيين لعملية التدقيق (راضي، 2011: 360):

أ- تحديد الاختبارات التي سيتم القيام بها.

ب- القيام بالاختبارات: تسعى عملية القيام بالاختبارات إلى الوصول إلى أهداف عديدة أبرزها:

1. معرفة المدقق بنظم الرقابة وإجراءاتها للمنشأة محل التدقيق.
2. التأكد من أن النظم الخاصة بالرقابة الداخلية تعمل بفعالية تتيح الاستناد إليها.
3. التأكد من مصداقية المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية والقوائم المالية.

خطر التدقيق:

تعريف خطر التدقيق ومكوناته:

لقد تم تعريف خطر التدقيق من قبل العديد من الكتاب فقد عرفه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في النشرة رقم 47 بأنه "الخطر الذي يؤدي إلى فشل مراجع الحسابات دون أن يدري في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية" (عودة، 2011: 24).

كما عُرف "بأنه احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية موضع الفحص وذلك بسبب فشل مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها" (الصبان، وإبراهيم، 2012: 129).

كما عرفه Abrumfield بأنه "احتمال إبداء المدقق رأياً غير متحفظ في قوائم مالية تحتوي على أخطاء جوهرية" (إبراهيم، 2009: 57).

كما عُرف بأنه الخطر الناتج عن الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلى إبداء المراجع لرأي غير صحيح، وبعبارة أخرى هو الخطر الناتج عن ثلاث عوامل الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف (Mindak and Heltzer, 2011: 700).

يعتبر خطر التدقيق من العوامل المهمة التي ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار عندما يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق وكذلك عند تقييم أدلة التدقيق حيث إن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أكد على أنه يجب على المدققين التخطيط لعملية التدقيق بحيث تكون مخاطرها عند أدنى حد ممكن، ومناسبا لإبداء رأي سليم في مدي عدالة القوائم المالية، وقد يتم تقدير المخاطرة بصورة كمية في صورة نسبة أو غير كمية كحد معين يقع بين حد أقصى وحد أدنى (الصبان وإبراهيم، 2012: 12).

مكونات خطر التدقيق:

1- الخطر الملازم Inherent Risk:

عُرف الخطر الملازم بأنه قياس لتقدير المراجع لاحتمال وجود أخطاء جوهرية في مجموعة معينة من البيانات بسبب الغش قبل أخذ إجراءات الرقابة الداخلية بعين الاعتبار (Arens et al., 2012: 261).

كما عُرف الخطر الملازم بأنه "قابلية رصيد معين أو النوع المعين من العمليات للخطأ الذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من العمليات وذلك بافتراض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية تتعلق به" ومن هذا التعريف يظهر أن هذا النوع من المخاطر هو مقياس لتقدير المراجع لحدوث أخطاء جوهرية في رصد معين أو نوع من العمليات علما أن سبب هذا الخطأ لا يرجع إلى عدم قوة نظام الرقابة الداخلية بل يرجع إلى طبيعة هذه الأرصدة والعمليات(الديب، شحاتة، 2013: 152).

العوامل المؤثرة على الخطر الملازم:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على الخطر الملازم وهي (راضي، 2011: 366):

1- موسمية النشاط.

2- حجم المنشأة وحجم نشاطها.

3- طبيعة عمليات المنشأة وحجم العناصر.

4- طبيعة الأخطاء المحتملة.

5- الصناعة التي ينتمي إليها العميل.

6- المركز المالي للمنشأة والضغوط التشغيلية التي يتعرض لها والضغوط التنظيمية.

7- معدل دوران الإدارة ومجلس الإدارة.

8- تاريخ تعديل الأخطاء لحساب معين.

9- استخدام التقديرات.

10- معدل تغيير الإجراءات والأنظمة.

11- قابلية حدوث الغش والسرقة.

12- مدى صعوبة تحديد المبالغ والقيم في السجلات المحاسبية.

ومما سبق يلاحظ أن الخطر الملازم من أهم النقاط التي يجب أن يقدرها المدقق بصورة دقيقة لأنه يؤثر بصورة مباشرة على جودة التدقيق بل إنها تفقد جودتها بصورة كبيرة إذا لم يتم تحديده بشكل دقيق (الصبان، إبراهيم، 2012: 132).

2- خطر الرقابة Control Risk:

هو قياس لتقدير المراجع لاحتمال اكتشاف الأخطاء التي تتجاوز الحد المقبول في مجموعة معينة من البيانات في الوقت المناسب من قبل نظام الرقابة الداخلية (Arens et al., 2012: 262).

ويُعرف خطر الرقابة بأنه "الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع أخر من العمليات ولا يمكن منعة أو اكتشافه في وقت أخر عن طريق نظام الرقابة الداخلية" (الديب، وشحاته، 2013: 154).

كما يعرف أيضا "هو المخاطر الناتجة من فشل نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو اكتشاف الاخطاء التي قد توجد في رصيد معين أو عملية معينة" (الصبان، إبراهيم، 2012: 132).

تقدير المراجع لخطر الرقابة الداخلية يُبنى على دراسته لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف والقوة فيه فكلما كان النظام قويا اعتمد المدقق علية وقلل المدقق من إجراءات التدقيق التي سيقوم بها وكلما كان النظام ضعيفا قلل المدقق الاعتماد عليه وزاد من إجراءات التدقيق لاحتمال أن نظام الرقابة لم يستطع منع حدوث الأخطاء أو اكتشافها (الديب، وشحاته، 2013: 155).

3- خطر الاكتشاف المخطط Planned detection risk:

هو الخطر الناتج عن فشل أدلة التدقيق في اكتشاف الأخطاء التي تتجاوز الأخطاء المقبولة في مجموعة معينة من البيانات، كما أنه توجد نقطتان رئيستان تجدر معرفتهما عن خطر الاكتشاف المخطط وهما (Arens et al., 2012: 261):

- يعتمد خطر الاكتشاف على العوامل الثلاثة الأخرى في نموذج خطر التدقيق فلا يتغير إلا عند حدوث تغير فيها
- يحدد المدقق حجم الأدلة المطلوب الحصول عليها بناءً على حجم خطر الاكتشاف فهو يتناسب عكسيا مع حجم الأدلة المطلوبة.

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 400 تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها تلك المخاطر التي تنتج عن عدم قدرة إجراءات التدقيق الجوهرية على اكتشاف المعلومات الخاطئة في رصيد حساب

معين أو مجموعة من المعاملات والتي قد تكون جوهرية، منفردة أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعة أخرى (إبراهيم، 2009: 65).

كما عرفه آخر بأنه "الخطر الذي ينتج من أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو من نوع آخر من العمليات" وينتج هذا الخطر من حالة عدم التأكد التي تسود عملية التدقيق بسبب استخدام المدقق لأسلوب العينة في عملية التدقيق بدلا من الفحص الكامل علما أن المدقق لو قام باستخدام الفحص الكامل للعمليات في عملية التدقيق إلا إنه قد يوجد هذا الخطأ، وقد تنتج حالة عدم التأكد من الأسباب الآتية (الديب، وشحاتة، 2012: 155):

1- استخدام المدقق لإجراءات غير ملائمة.

2- عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة.

3- التفسير الخاطئ لنتائج التدقيق.

أنواع خطر الاكتشاف:

يتكون خطر الاكتشاف من نوعين هما (كرسوع، 2008: 138):

النوع الأول: خطر التدقيق التحليلي:

وهو خطر فشل إجراءات التدقيق التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة.

النوع الثاني: خطر التدقيق التفصيلي:

الخطر الناتج عن القبول الخاطئ لنتائج الاختبارات التفصيلية رغم وجود أخطاء جوهرية تقضي بعدم قبول نتائج الاختبارات التفصيلية حيث إن هذا الخطأ الجوهري لم يتم تحديده رغم كل ما أُجرى من اختبارات ورغم وجود نظام الرقابة الداخلية.

وبعد أن تم شرح عناصر المخاطر النهائية في عملية التدقيق تجدر الإشارة إلى طبيعة العلاقة بين هذه العناصر وهي كما يلي:

يرتبط مستوى مخاطر الاكتشاف بالإجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات، ويؤثر تقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة على طبيعة و توقيت ومدى الإجراءات المطبقة للتقليل من مخاطر الاكتشاف (العيد، 2013: 53).

أما بالنسبة لطبيعة العلاقة بين هذه الأنواع فتوجد علاقة عكسية ما بين الخطر الملازم وخطر الرقابة من جهة وخطر الاكتشاف من جهة أخرى فكلما زاد الخطر الملازم وخطر الرقابة انخفض خطر الاكتشاف الذي يقبله المدقق الخارجي والعكس صحيح (الصبان، إبراهيم، 134، 2012).

نموذج خطر التدقيق Audit risk:

يسعى المدققون أثناء تأدية عملية التدقيق إلى الحصول على تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية ولذلك فهم يلجأون إلى استخدام نموذج خطر التدقيق لتحديد مستوى خطر التدقيق المقبول وهو كالتالي(Low, 2012: 163):

مخاطر التدقيق المقبولة = خطر الاكتشاف * الخطر الملازم * خطر الرقابة

Audit risk = Detection risk * Inherent risk * Control risk

ولكن رغم سهولة هذا النموذج إلا إن البعد يعترض عليه ويوجه له الانتقادات التالية (الديب وشحاتة، 2013: 160):

1- يفترض هذا النموذج استقلال مكونات الخطر النهائي لعملية التدقيق (الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف) عن بعضها البعض في حين أن الدارس لطبيعة العلاقة بين هذه المكونات الثلاث يجد أن الخطر الملازم يعتمد على الخطر الملازم يعتمد على خطر الرقابة حيث إن وجود نظام رقابة داخلية غير فعال يؤدي إلى حدوث أخطاء في الحسابات بالتالي زيادة الخطر الملازم والعكس صحيح.

2- يفترض النموذج أن هناك نسب محددة للمخاطر رغم أن هذه المخاطر تخضع لتوزيعات احتمالية ويقوم بعض المدققين بالتعبير عنها بشكل نوعي مثل منخفضة – مرتفعة – متوسطة، ولذلك يستخدمون مصفوفة عناصر المخاطرة.

جدول رقم (1): مصفوفة عناصر التدقيق

الخطر الملازم المخطط	**خطر الرقابة لمقدر**		
	مرتفع	**متوسط**	**منخفض**
المستوى المخطط لخطر الاكتشاف			
مرتفع	منخفض جداً	منخفض	متوسط
مرتفع	منخفض	متوسط	مرتفع
مرتفع	منخفض	مرتفع	مرتفع

المصدر: (الديب وشحاتة، 2013: 160)

تقسيمات أخرى لمخاطر التدقيق:

يوجد عدة تقسيمات لمخاطر التدقيق بخلاف التقسيمات السابقة (راضي، 2011: 377):

فقد قُسم الخطر النهائي لعملية التدقيق إلى نوعين:

ا- احتمال حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية للمنشأة :

وهذا النوع لا يستطيع المدقق أن يتحكم فيه بشكل مباشر ،ومما سبق يتبين أنه يمكن الحصول على تأكيد كامل بخلو القوائم من الاخطاء.

*** محددات خطر احتمال حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية للمنشأة:**

1- نزاهة الادارة 2- مدى قوة نظام الرقابة الداخلية 3- الوضع الاقتصادي للمنشأة

ب- احتمال عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية:

ويخضع هذا النوع من الأخطاء للتحكم المباشر للمدقق.

*** محددات خطر احتمال عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية وهي كما يلي:**

1- خطر المعاينة:

يعرف خطر المعاينة احتمال حدوث عدم اكتشاف أخطاء جوهرية بسبب أن المدقق يستخدم أسلوب العينة ولا يقوم بفحص المجتمع كاملا.

2- خطر عدم المعاينة:

يعرف خطر عدم المعاينة بأنه احتمال الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب ما ينتج عن تفسير أو تجميع نتائج الاختبارات من مشكلات.

كما قسم كتاب آخرون مخاطر التدقيق إلى نوعين بخلاف ما سبق وهما (كرسوع، 2008: 140):

أ- خطر ألفا Alpha Risk:

مخاطر رفض القوائم المالية في حالة عدم وجود أخطاء جوهرية، ويمثل هذا الخطأ خطأ كفاءة حيث أنه يؤدي إلى زيادة الإجراءات التي يقوم بها المدقق ويتوسع في الفحص مما يؤدي لبذل مجهود إضافي للوصول للنتائج الموثوقة وهذا يتطلب تكلفة أكبر مما يقلل من كفاءة التدقيق.

ب- خطر بيتا Beta Risk:

وهو يعني قبول المدقق للقوائم المالية رغم أنها تحتوي على أخطاء جوهرية، ويعتبر هذا النوع من الأخطاء خطأ فعالية لأنه يتسبب بتقليل فعالية عملية التدقيق.

والجدير بالذكر هنا أن النوع الثاني من الخطر حسب التصنيف السابق يعتبر أخطر من النوع الأول وذلك بسبب تعلقه بفاعلية التدقيق والهدف منه.

الفصل الثالث

جودة التدقيق

- المقدمة
- المبحث الأول: جودة التدقيق.
- المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

المقدمة:

تعرضت كثير من الشركات خلال الفترة (1995 - 2005) للإفلاس والانهيار وصاحب ذلك رفع الكثير من القضايا ضد مكاتب المحاسبة والتدقيق التي تولت مراجعة تلك الشركات ولم يكن في تقاريرها ما يفهم منه تصريحا أو تلميحا أن مستقبل تلك الشركات في خطر، ومن أحدث وأشهر القضايا في هذا المجال إفلاس وانهيار الشركتين الأمريكيتين شركة إنرون "Enron" عملاق الطاقة الأمريكية وشركة وورلد كوم ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية وما تبع ذلك من انتشار سمعة سيئة عن شركة التدقيق والمحاسبة القانونية العالمية "Arthur Anderson" التي قامت بتدقيق الحسابات والقوائم المالية لشركتي إنرون ووورلد كوم وعلى إثر ذلك اختفى اسم الشركة المدققة آرثر أندرسون من السوق ومما سبق يظهر **أن** الأبقى هو الأفضل والأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة مختلفة لكن لا شك أن من أهمها الجودة وكذلك الجودة لها مقاييس شتى وقد تختلف تلك المقاييس من مجتمع لآخر ومن وقت لآخر ومن بيئة لأخرى وإن كانت غالباً تتفق في بعض العناصر(التوجري والنافعي، 2008).

المبحث الأول

جودة التدقيق الخارجي

- مفهوم جودة التدقيق.
- أهمية جودة التدقيق.
- عناصر الرقابة على جودة التدقيق.
- مقاييس جودة التدقيق.

مفهوم جودة التدقيق:

لقد كانت هناك العديد من المحاولات لتعريف "جودة التدقيق" في الماضي ومع ذلك، لم تصل تلك المحاولات لتعريف يحظى بالاعتراف والقبول العالمي حيث إن مفهوم جودة التدقيق هو مفهوم معقد ومتعدد الأوجه يخضع للكثير من التأثيرات المباشرة وغير المباشرة، في حين أن البعض قد أولى الكثير من الاهتمام للتأثيرات المباشرة، إلا أن هذا المنظور وحده لا يكفي لمعالجة مسألة ما إذا كان قد تم تحقيق جودة التدقيق في سياق أوسع. تختلف التصورات حول مفهوم جودة تدقيق الحسابات بين أصحاب المصلحة اعتمادا على مستواهم من المشاركة المباشرة في عمليات التدقيق وعلى نظرتهم التي من خلالها يقيمون جودة التدقيق، إن الاختلافات في وجهات نظر حملة الأسهم حول مفهوم جودة التدقيق تشير إلى أنه لا ينبغي افتراض وجود تأثير مهيمن لعنصر معين على مفهوم جودة التدقيق، وهذا يعني أن فهم أوسع وأعمق للتعقيدات والفروق الدقيقة في هذا الموضوع يحتاج إلى تطوير من خلال دراسة جودة التدقيق بشكل أكثر شمولية، كما أنه ينبغي على حملة الأسهم أيضا الأخذ بعين الاعتبار إذا ما كانت الإجراءات التي يؤيدونها قد يكون لها آثار سلبية على وجهات نظر الآخرين حول جودة التدقيق. ولذلك، فهم آراء الاخرين وكيف يمكن أن تؤثر الإجراءات على تصورات الآخرين حول جودة التدقيق أمر بالغ الأهمية في الجهود الرامية إلى تعزيز جودة التدقيق ومن الناحية النظرية، يمكن للمرء عرض مفهوم جودة التدقيق في ظل ثلاثة جوانب أساسية هي(IAASB, 2011):

1- المدخلات: هناك العديد من المدخلات لجودة التدقيق بغض النظر(بمعزل) عن معايير التدقيق. ومن أهم المدخلات سمات مدقق الحسابات الشخصية منها مهارة المدقق وخبرته وقيمه الأخلاقية وقدراته العقلية كما تعتبر عملية التدقيق من المدخلات المهمة فيما يتعلق بسلامة منهجية التدقيق، وفعالية الأدوات المستخدمة لتدقيق الحسابات، وتوافر الدعم التقني المناسب، كلها موجهة نحو دعم جودة التدقيق.

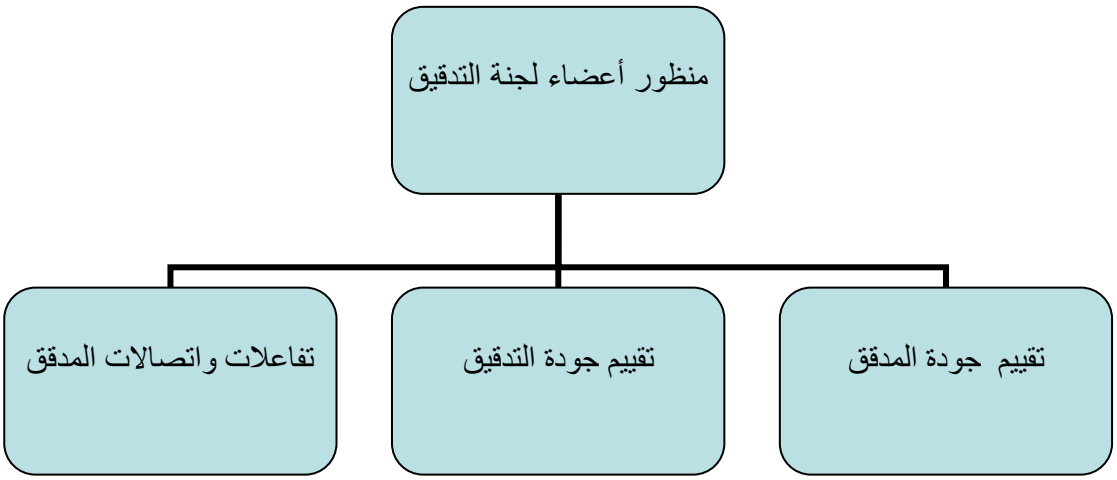
2- المخرجات: تعتبر مخرجات عملية التدقيق من المؤثرات المهمة في جودة التدقيق لأنه في كثير من الأحيان يأخذها حملة الاسهم في عين الاعتبار عند تقييم جودة التدقيق. فمن المرجح أن يكون لتقرير المدقق تأثير إيجابي في جودة التدقيق إذا كان يعبر بشكل واضح عن مخرجات عملية التدقيق. وبالمثل، يمكن لاتصالات المدقق باللجان المكلفة بالحكم على جودة التدقيق بشأن الجوانب النوعية لممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية أن تؤثر بشكل إيجابي جودة التدقيق.

3- عوامل السياق: وهي تؤثر علي جودة التدقيق، فالإدارة السليمة للشركات تسهم في جودة التدقيق، لا سيما إذا كانت تخلق مناخا من الشفافية والسلوك الأخلاقي داخل المؤسسة، القوانين واللوائح

أيضا يمكن أن تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق، في جملة أمور، فهي تخلق الإطار العام الذي يمكن أن تتم فيه عملية التدقيق بشكل فعال، كما يمكن للرقابة التنظيمية إذا كانت تؤسس نظاماً فعالاً لتقييم نوعية عمل مدققي الحسابات، وكذلك في حال وجود حوار فعال بين المدققين والمنظمين.

الشكل رقم(3):

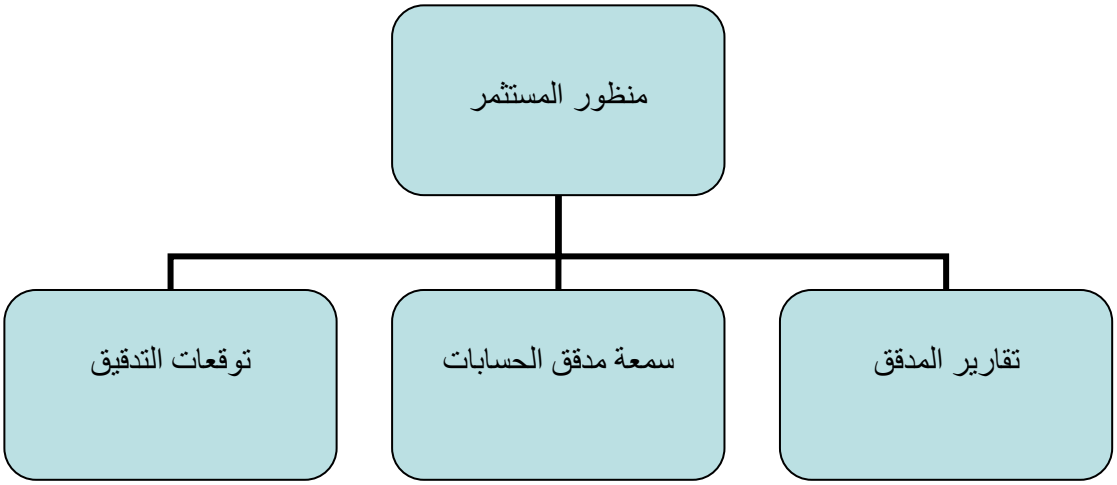
جودة التدقيق من منظور أعضاء لجنة التدقيق.



المصدر: (IAASB, 2011)

الشكل رقم (4):

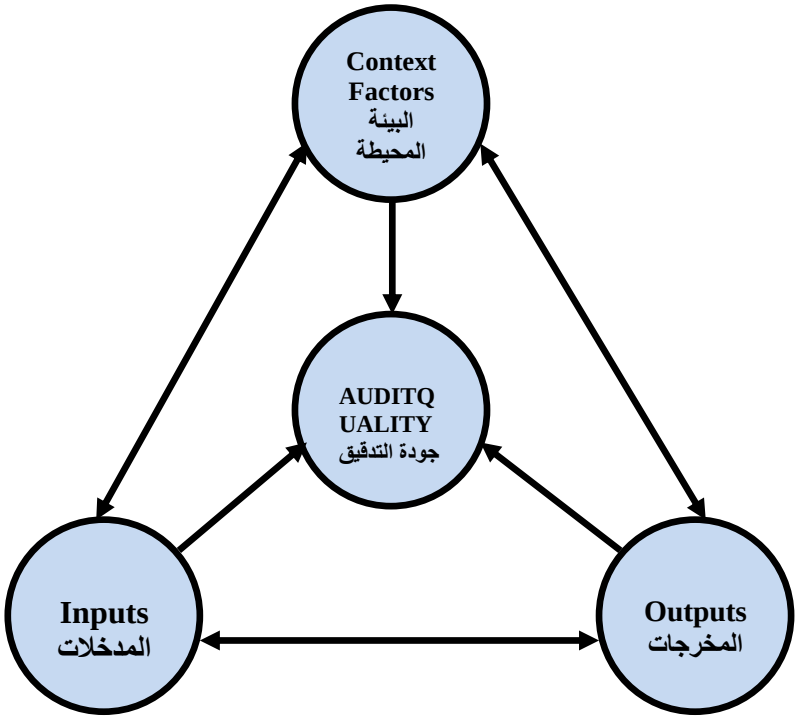
جودة التدقيق من منظور المستثمر



المصدر: (IAASB, 2011)

الشكل رقم (5):

التأثيرات الهامة على جودة التدقيق.



المصدر: (IAASB, 2011)

لقد تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم جودة التدقيق، نظراً لتعدد الأطراف المستفيدة من التدقيق وتباين مستويات إدراكها وتقييمها لجودة التدقيق، حيث اعتمدت بعض وجهات النظر في تعريف جودة التدقيق من حيث علاقتها بمدى مقدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق، كما اعتمدت بعض وجهات النظر في تعريف جودة التدقيق من حيث علاقتها بمدى التزام المدققين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني، في حين تناولت بعض وجهات النظر جودة التدقيق من حيث علاقتها بمدى الوفاء باحتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية، كما تناولت بعض وجهات النظر جودة التدقيق من حيث علاقتها بمدى مقدرة المدققين على تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوياتها (الجلال، 2010: 2).

وفيما يلى سنسرد مجموعة من المفاهيم المختلفة لجودة التدقيق:

عرف أحد الباحثين جودة التدقيق بأنها أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن

الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق (القيق، 2012: 25).

وفي إطار تعدد محددات الجودة، حددت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الاتحاد الأوربي (SAIs, 2004) أن الجودة هي "الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق"، وتتضمن هذه الخصائص (عوض، 2008: 42):

أ- الأهمية Significance: مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في التدقيق وبالتالي، يمكن أن تقيم بأبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل؛ وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسة.

ب- الموثوقية أو إمكانية الاعتماد Reliability: هل تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسة التي يتم اختبارها وهل جميع التأكيدات في تقرير المراجعة أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق.

وقد عرف (الأهدل، 2008: 5) جودة التدقيق بأنها "أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير التدقيق، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية."

كما عرفها De Angelo بأنها اكتشاف المراجع للأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية الي أدنى حد ممكن في ضوء الاتعاب المتفق عليها (الطويل، 2012: 21)

ويُعرف Knapp جودة التدقيق من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على النحو التالي: "يقصد بجودة خدمات التدقيق تدنية المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تدنية خطر التدقيق النهائي وإن المدققين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية"، ومن هذا التعريف يتضح أن المدقق إذا ما قام بتخطيط عملية الدقيق على أساس دراسة العوامل المؤثرة في الخطر وحدد مناطق الخطر وأخذها في الاعتبار عند القيام بكل إجراء من إجراءات التدقيق ثم استخدم الإجراء الذي يتناسب مع طبيعة العنصر ومستوى الخطر المعرض له فان ذلك يدعم رأي المدقق في القوائم المالية ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية التدقيق ويترتب عليه اكتشاف وتدنية المخاطر إلى الحد الأدنى والذي يمكن قبوله، ولا شك أن القيام بعملية التدقيق على هذا النحو من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية للمدقق، ويؤدي إلى زيادة جودة التدقيق نفسها من خلال تحسين الرأي الذي يبديه المدقق في القوائم المالية محل الفحص، والذي تعتمد عليه جهات عديدة كمدخلات لنماذج قراراتها

(http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=4182#.UpgW3nT8Jjo) تـــــــاريخ الزيارة 2013/11/29.

وقد أثبتت دراسة (المقطرى، 2011: 430) عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المدققين حول أهمية التخصص المهني للمدقق بالنسبة إلى عملية التدقيق، من خلال تحسين كفاءة تقدير مخاطر التدقيق، وهو أحد المتغيرات التي تعكس جودة التدقيق.

إن التزام المدققين بمعايير التدقيق أثناء تأدية عملهم يؤثر بشكل جوهري على جودة التدقيق، حيث إنها توضح الأسلوب الذي نمارس به مهنة التدقيق، فهي الأداة التي يمكن من خلالها الحكم على جودة التدقيق (إبراهيم، 2008: 192).

لقد نص المعيار الدولي للتدقيق رقم (400) على أنه ينبغي للمدقق استخدام اجتهاده لتقدير مخاطر التدقيق، ووضع الإجراءات المناسبة لضمان تخفيضها للمستوى الأدنى المقبول، كما ينبغي على المدقق عند قيامة بوضع طريقة التدقيق دراسة التقدير المبدئي لمخاطر الرقابة بالتزامن مع المخاطر الملازمة لتحديد خاطر الاكتشاف المقبولة في تأكيدات البيانات المالية، وكذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية لهذه التأكيدات.

ومن خلال ما سبق يتضح لنا العلاقة الوثيقة ما بين جودة التدقيق ومخاطر التدقيق حيث إن المعايير الدولية نصت على أنه ينبغي على المدقق تقدير مخاطر التدقيق ووضع الإجراءات المناسبة لضمان تخفيضها للمستوى الأدنى المقبول، وهي الأساس الذي يبن لنا الأسلوب الذي نمارس به مهنة التدقيق، والأداة للحكم على جودة التدقيق والبتالي فإن تخفيض مخاطر التدقيق للمستوى الأدنى المقبول يشكل ضماناً لجودة التدقيق.

أهمية جودة التدقيق:

تكمن أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب جميع مستخدمي القوائم المالية وذلك للأسباب التالية (عودة، 2011: 11):

1. يهدف المدقق الخارجي من تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضفي أعلى درجات المصداقية على تقريره.
2. تسعى الشركة إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة.
3. ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.

4. تمثل جودة مهنة التدقيق مقياساً لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.

عناصر الرقابة على جودة التدقيق:

تتمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق فيما يلي (راضي،2011: 323):

1. **الاستقلال:** وهو يعني وضع ما يلزم من السياسات والإجراءات التي تؤكد بشكل معقول تمتع أعضاء مكتب التدقيق بالاستقلال من الناحيتين الذهنية والموضوعية.
2. **تخصيص الأفراد بالمكتب على الوظائف المختلفة للتدقيق:** وضع ما يلزم من الإجراءات والسياسات لزوم تخصيص أفراد المكتب على مهام التدقيق بما يضمن أن المهمة المناسبة للشخص المناسب أي المهيأ علميا وعمليا.
3. **طلب المشورة:** وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتنظيم طلب المشورة أو الاسترشاد برأي ذوي الخبرة، وذلك لضمان قيام المدققين بطلب المشورة فيما يعترضهم من مشكلات في عمليات التدقيق التي تناط بهم.
4. **الإشراف:** ينبغي على مكتب التدقيق وضع السياسات والإجراءات فيما يتعلق بسير العمل والإشراف عليه وذلك لضمان تأدية العمل بما يتوافق مع معايير الجودة في المكتب.
5. **التوظيف:** وضع سياسات وإجراءات تكفي لتوفير تأكيد معقول أن الموظفين بسمات ملائمة تمكنهم من أداء العمل بجودة عالية.
6. **تنمية القدرات المهنية:** التأكد من تمتع المدققين في مكتب التدقيق بالمعرفة اللازمة للقيام بأعمالهم بالإضافة للتأكد من توفر برامج التعليم المستمر وبرامج التدريب لتنمية القدرات المهنية لهم وذلك بوضع السياسات والإجراءات الخاصة بذلك.
7. **الترقيات:** وضع السياسات والإجراءات الخاصة بترقية المدققين في مكتب التدقيق بما يضمن أن المدقق الذي تم ترقيته يتمتع بالمؤهلات الكافية للوفاء بمسؤوليات منصبه الجديد.
8. **قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين:** وضع ما يلزم من السياسات والإجراءات لتحديد إمكانية قبول العملاء الجدد واستمرارية تقديم الخدمة لهم وذلك لكي لا يتم قبول عميل يفتقر إلى النزاهة.
9. **الفحص الدوري:** وضع ما يلزم من السياسات والإجراءات للتأكد من فعالية الإجراءات الخاصة بضمان جودة الممارسات المهنية لمكتب التدقيق.

مقاييس جودة التدقيق:

حددت دراسة (عيسى، 2008: 12) مجموعة من المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق ومن أهمها :

1- حجم مكتب التدقيق.

2- سمعة مكتب التدقيق.

3- مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة في مكتب التدقيق.

4- تخصص المدقق في مجال الصناعة.

5- مدة خدمة التدقيق.

6- أهمية عميل التدقيق.

7- أتعاب التدقيق.

8- المساءلة القانونية للمدقق.

9- استقلال وموضوعية المدقق.

10- تأهيل ومهارة المدقق.

وقد قسمت دراسة (باعجاجة، 2007: 223) مقاييس جودة التدقيق كما يلي:

أولاً: مقاييس خاصة بالمكتب:

1- توافر وسائل التقنية الحديثة.

2- تنظيم المكتب إدارياً.

ثانياً: مقاييس خاصة بفريق العمل:

1- **التوظيف:** وضع الإجراءات والسياسات لضمان أن المختارين الجدد للوظائف هم مؤهلين للعمل.

2- **التدريب:** هو تدريب الكوادر الموجودة في مكاتب التدقيق ورفع كفاءتهم المهنية حتى يقوموا بإجراءات التدقيق على خير وجه

3- الترقية: ينبغي على مكاتب التدقيق وضع إجراءات يتم من خلالها ترقية موظفيها بما يضمن أن يكون الموظف الذي تم ترقيته كفؤاً لمتطلبات المنصب الجديد

ثالثاً: مقاييس خاصة بأداء العمل:

1- الإشراف والتوجيه: الحفاظ على إشراف كاف على عملية التدقيق يضمن الحفاظ على مجهود فريق العمل من التبدد

2- الاستقلال: ينبغي على المكتب وضع إجراءات وسياسات تضمن استقلال العاملين في المكتب طبقا لقواعد سلوك وآداب المهنة.

3- المشورة: يجب على المكتب توفير كادر ملائم تتوافر فيه الخبرة والمعرفة والكفاءة لتقديم المشورة للمدققين في المكتب

4- تخصيص المساعدين للعمليات: يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات واتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان أن يقوم بعملية التدقيق شخص ذو خبرة وتدريب وكفاءة جيدة.

5- الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق: ينبغي على مكاتب المحاسبة والتدقيق الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الصادر عن الهيئات المهنية الدولية

6- الالتزام بآداب وسلوك المهنة: الالتزام بآداب وسلوك المهنة هو من الركائز الأساسية التي تشعرنا بأن المدقق يقوم بواجبة على أكمل وجه، وأنه يحافظ على البيانات من النشر والضياع

رابعاً: مقاييس خاصة بالعملاء:

ينبغي على مكتب التدقيق وضع العديد من الإجراءات لزوم قبول العملاء ومنها:

- تقييم العملاء الجدد قبل التعاقد معهم.
- الاستمرار في التدقيق للعملاء الحاليين مع الحفاظ عل الاستقلالية التامة.

المبحث الثانـي

العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

- حجم مكتب التدقيق.
- السمعة أو الشهرة الحسنة لمكتب التدقيق.
- عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب التدقيق.
- التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية.
- وجود نظام رقابة على جودة الأداء.
- الخبرة المهنية لمكتب التدقيق.
- خبرة مكتب التدقيق في المجال المهني الذي ينتمي له العميل.
- طول مدة ارتباط المدقق.
- استقلال مكتب التدقيق .
- تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق.
- دراية أفراد التدقيق بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة وإتباعهم الأساليب الحديثة في التدقيق.
- الأهمية النسبية لأتعاب التدقيق الخاصة بالعميل على إجمالي الأتعاب المهنية.

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق والتي سعت العديد من الدراسات لتحديدها نذكر أهم تلك العوامل:

1. حجم مكتب التدقيق:

أثبتت مجموعة من الدراسات وجود علاقة ما بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، وهناك مفهومان لحجم مكتب التدقيق أولهما حجم المكتب نفسه وثانيهما مقدار مساهمته النسبية في سوق خدمات التدقيق والمحاسبة، حيث إن بعض الكتاب يرون حجم المكتب على اختلاف مفهوميه يخدم كبديل للجودة كما قدمت دراسات أخرى دليلا على أن المكاتب التي تسيطر على حصة أكبر في السوق تعتبر أكثر جودة (راضي، 2011: 345).

كما توصلت دراسة (الطويل، 2012: 97) إلى أن من العوامل ذات التأثير الايجابي على جود التدقيق كبر حجم مكتب التدقيق.

2. السمعة أو الشهرة الحسنة لمكتب التدقيق:

أثبت دراسة (الجدعاني والعنقري، 2009: 184) وجود علاقة طردية بين مقدار سمعة المكتب الجيدة ومستوى جودة الأداء المهني للتدقيق، كما بينت دراسة (جبران، 2010: 39) وجود علاقة ايجابية بين سمعة المكتب الجيدة ومستوى جودة الأداء المهني للتدقيق، حيث إن مكتب التدقيق ذو السمعة الجيدة يحرص على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز ويحافظ على ومكانته بين مكاتب التدقيق.

كما أنه توجد العديد من العوامل المكونة لسمعة المكتب منها الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، فترة عمل المكتب المهنية، الشركاء أو صاحب المكتب، حجم الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب وجود نظام رقابة على جودة الأداء المهني كما أن هذه المكونات يمكن أن تكون خصائص لجودة التدقيق (راضي، 2011: 346).

3. عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب التدقيق:

لقد زادت عدد القضايا المرفوعة أمام المحاكم ضد مدققي الحسابات خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين بسبب ما أصابهم من أضرار مادية بسبب إهمال مدققي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، وحيث إن أهمية مهنة تدقيق الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على مدققي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لتدقيق الحسابات، وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية، كما أشار الكاتب إلى أسباب الدعاوى القضائية وهي (جربوع، 2004: 368):

١. تعرض الشركات للإفلاس خلال فترات الكساد الاقتصادي.

٢. التقدم المطرد للمهنة، مما أضاف التزامات جديدة على المراجع نحو الطرف الثالث.

٣. عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في القضايا المتشابهة.

٤. زيادة عمليات الاندماج بين الشركات للاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومما لا شك فيه أن الدعاوى القضائية لها تأثير على معتقدات الغير بشأن جودة الخدمات التي يقدمها مكتب التدقيق، حيث يمكن اعتبار عدد الدعوى مقياس عكسي لجودة التدقيق، ولكن لرؤية تأثير هذا العامل لابد من معرفة وملاحظة هذه الدعاوى من قبل الإطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية محل التدقيق (راضي، 2011: 347).

4. التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية:

تتميز مهنة التدقيق أنها تؤدى من قبل أشخاص مؤهلين، مدربين ، مستقلين ومحايدين ، ومسؤولين مهنيا، والسبيل للحفاظ على ذلك هو معايير التدقيق المتعارف عليها فهي تعتبر مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه بمسؤولياته(مازون، 2011: 18).

قيام المدقق بتطبيق المعايير المهنية يقود بالتأكيد لرفع جودة التدقيق ويعود ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي تتم به ممارسة مهنة التدقيق وبذلك تشكل مقياساً لجودة التدقيق، ولذلك ينبغي على المدقق إظهار التزامه بهذه المعايير لأنها توفر إرشادات فيما يلي (إبراهيم، 2008: 192):

- القياس المحاسبي.
- التقييم المحاسبي.
- الإفصاح المحاسبي.

5. وجود نظام رقابة على جودة الأداء:

ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 أنه ينبغي على مكتب التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة والتي صممت للتأكد بأن كافة عمليات التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة (أبوهين،2005: 74).

كما أن معيار التدقيق المصري رقم 220 ألزم المؤسسة بوضع نظام لرقابة الجودة يوفر لها درجة تأكيد كافية بأن مكتب التدقيق والعاملين به يلتزمون بالعمل وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن المكتب ملائمة للظروف.

مما سبق يتضح ضرورة وأهمية وجود نظام رقابة على الجودة وذلك لأنه يعني التزام مكتب التدقيق بتنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة حسب المعايير الدولية مما يضمن رفع جودة التدقيق.

6. الخبرة المهنية لمكتب التدقيق:

تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على جودة التدقيق بشكل أساس، ومن أهم هذه الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في التدقيق الخبرة المهنية لفريق التدقيق (الأهدل، 2008: 29).

اختلف الباحثون حول تعريف الخبرة فمنهم من عرف الخبرة بأنها الأداة الأفضل لمهمة محددة، وعرفها آخرون بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة محددة أو أداء مهمة محددة (أبو جراد، 2011: 32).

ولقد أكد أحد الباحثون أن الخبرة المهنية من أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق (التوجري والنافعي، 2008: 247).

7. خبرة مكتب التدقيق في المجال المهني الذي ينتمي له العميل:

إن مدققي الحسابات يسعون إلى فهم المجال المهني الذي ينتمي إليه العميل لما له من أثر على زيادة مقدرتهم في مجال اكتشاف الأخطاء والاحتيال المالي في القوائم المالية حيث إن استخدام إستراتيجية التخصص المهني للمدقق الخارجي يؤثر على جودة التدقيق بشكل إيجابي، فالمدققين المتخصصين مهنياً يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال العميل أكثر من غيرهم عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل، نزاهة الإدارة، المنافسة في المجال المهني (الحداد، 2008: 129).

8. طول مدة ارتباط المدقق:

تعني مدة ارتباط مكتب التدقيق بالمنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بدقيق القوائم المالية لذات المنشأة، ونظراً لأهمية هذا العامل فقد نال اهتمامًا كبيرًا من قبل الباحثين، وتوصلت دراساتهم إلى نتائج متضاربة بخصوص أثر هذا العامل على جودة التدقيق، فمنهم من توصل أن زيادة مدة ارتباط المدقق بالمنشأة تزيد من جودة التدقيق، في حين توصل البعض الآخر إلى الاستنتاج المناقض لذلك (الأهدل،2008: 21) كما أثبتت دراسة (حمدان، 2012: 295) أن الفترة الطويلة لعمل المدقق الخارجي في تدقيق ذات الشركة من شأنها أن يخفض من جودة التدقيق الخارجي.

9. استقلال مكتب التدقيق:

يمثل استقلال المدقق أحد معايير التدقيق المتعارف عليها، ويقصد وطبقاً لهذا المعيار يجب على المدقق الحفاظ على استقلاله في كافة النواحي مما يعني عدم إبداء المدقق رأيا أو حكما

مهنيا في الشركة أو المنشأة إلا أن يكون مستقلا عنه تماما، كما إن مفهوم الاستقلال ينقسم إلى جزأين (الديب وشحات، 2013: 41):

- الاستقلال في الواقع: هو عبارة عن حالة ذهنية تعني وجوب استقلال المدقق ذهنياً النواحي المتعلقة بمهامه كافة إي لا يتعرض لأي ضغوط في مراحل عملية التدقيق.
- الاستقلال في الظاهر: يرتبط هذا المفهوم بنظرة مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المدقق، ما يتطلب عدم وجود مصالح للمدقق في المنشأ محل التدقيق.

ومما سبق يمكن الاستنتاج وجوب استقلال جميع موظفي مكتب التدقيق على اختلاف مستوياتهم.

10. تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق:

أن تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية لعملائهم يؤثر سلباً على جودة التدقيق وذلك لأن تقديم مثل هذه الخدمات يؤدي لاعتماد المدققين على عملائهم مادياً مما يضعف صلابتهم أمام إدارة المنشأة كما أن ذلك يضع المدققين في الأدوار الإدارية للمنشأة مما يهدد موضوعيتهم عند القيام بعملية التدقيق (الطويل، 2012: 51).

رغم أن بعض الباحثين يرى أن تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق يقلل من مستوى جودة التدقيق، إلا أنه من الصعب التسليم بهذا الاستنتاج لأن الأصل هو التزام المدقق بالمعايير المهنية التي توجب استقلاله هذا من جانب، في حين أن تقديم المدقق للخدمات الاستشارية للعميل يسهم في تعزيز معرفته بالمنشأة مما يزيد جودة التدقيق (راضي،2011: 354).

11. دراية أفراد التدقيق بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة وإتباعهم الأساليب الحديثة في التدقيق:

تهتم مكاتب التدقيق بالحصول على المؤهلات العلمية والعملية التي تؤدي إلى تحسين قدراتهم المهنية، وذلك بهدف الارتقاء بمستوى جودة الأداء المهني للتدقيق (الحداد، 2008: 129).

12. الأهمية النسبية لأتعاب التدقيق الخاصة بالعميل على إجمالي الأتعاب المهنية:

لقد أظهرت عدم وجود تأثير ملحوظ لانخفاض الأتعاب على جودة الأداء المهني، إلا أنها أظهرت كذلك أن هذا الانخفاض يقود إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك ارتفاع حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية، كما أظهرت الدراسة أيضاً ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية على المكاتب التدقيق الصغيرة عن درجة تأثيرها علي المكاتب المتوسطة والكبيرة، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضاً واستعداداً لمسايرة الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية (الشاطري والعنقري، 2006: 156).

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

- منهجية الدراسة.
- مجتمع وعينة الدراسة.
- صدق وثبات الاستبانة.
- المعالجات الإحصائية.

مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمد الباحث عليها في تحليل الدراسة.

منهجية الدراسة:

يمكن اعتبار منهج البحث بأنه الطريقة التي يتتبع الباحث خطاها، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية.

وسنقوم في هذه الدراسة بتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث إنه يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث، فإن الباحث سيعتمد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنه سيستخدم أسلوب العينة العشوائية في اختياره لعينة الدراسة، وسيستخدم الاستبانة في جمع البيانات الأولية .

طرق جمع البيانات:

اعتمد الباحث على نوعين من البيانات

1- البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث, ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2- **البيانات الثانوية.**

سوف يقوم الباحث بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بأثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، وأية مراجع قد يرى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وينوي الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدث في مجال الدراسة.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات في قطاع غزة والذين يملكون ترخيصا لمزاولة المهنة من جمعية مدققي الحسابات في قطاع غزة وقد بلغ عدد مدققي الحسابات 63 مدققاً وتم استخدام أسلوب الحصر الشامل لجمع البيانات، وتم توزيع الاستبانات على جميع مكاتب مدققي الحسابات، وتم استرداد 48 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد 5 استبانات نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة عن الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 43 استبانة والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

1. المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (2) أن 74.4% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " بكالوريوس"، و18.6 % من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "ماجستير"، و7.0% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دكتوراه".

جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	32	74.4
ماجستير	8	18.6
دكتوراه	3	7.0
المجموع	43	100.0

2. الشهادة المهنية:

يبين جدول رقم (3) أن 7.0% من عينة الدراسة حاصلين على شهادات مهنية "CPA أمريكية"، و46.5% من عينة الدراسة حاصلين على شهادات مهنية "ACPA المجمع العربي للمحاسبين القانونين"، و20.9% من عينة الدراسة حاصلين على شهادات مهنية "أخرى"، و25.6% من عينة الدراسة غير حاصلين على أي شهادة مهنية.

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية

الشهادة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
CPA أمريكية	3	7.0
ACPA المجمع العربي للمحاسبين القانونين	20	46.5
ACCA, CA بريطانية	0	0.0
محاسب قانوني فلسطيني	9	20.9
لا يوجد	11	25.6
المجموع	43	100.0

3. المسمى الوظيفي:

يبين جدول رقم (4) أن 39.5% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مدقق حسابات رئيسي"، و 9.3% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مساعد مدقق" ، و11.6% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مدير تدقيق"، و34.9% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "صاحب أو شريك مكتب تدقيق" ، و4.7% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مسميات أخرى".

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدقق حسابات رئيسي	17	39.5
مساعد مدقق	4	9.3
مدير تدقيق	5	11.6
صاحب أو شريك مكتب تدقيق	15	34.9
أخرى	2	4.7
المجموع	43	100.0

4. العمر بالسنوات:

يبين جدول رقم (5) أن 7.0% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم " أقل من 30 سنة"، و23.3% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم "31 من 40 سنة"، و11.6% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم "41 إلى 50 سنة"، و58.1% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم "أكثر من 50 سنة".

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر بالسنوات

العمر بالسنوات	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	3	7.0
31 من 40 سنة	10	23.3
41 إلى 50 سنة	5	11.6
أكثر من 50 سنة	25	58.1
المجموع	43	100.0

5. عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق:

يبين جدول رقم (6) أن 16.3% من عينة الدراسة تراوح عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق "من 6 إلى 10 سنوات"، و 18.6% من عينة الدراسة تراوح عدد سنوات الخبرة "من 11 إلى 15 سنة"، و14.0% من عينة الدراسة تراوح عدد سنوات الخبرة "من 16 إلى 20 سنة"، و51.2% من عينة الدراسة تراوح عدد سنوات الخبرة "20 سنة فأكثر".

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق

عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق	التكرار	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	0	0.0
من 6 إلى 10 سنوات	7	16.3
من 11 إلى 15 سنة	8	18.6
من 16 إلى 20 سنة	6	14.0
20 سنة فأكثر	22	51.2
المجموع	43	100.0

6. عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق:

يبين جدول رقم (7) أن 14.0% من عينة الدراسة تراوح عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق "من 1 حتى 4 دورات"، و32.6% من عينة الدراسة تراوح عدد الدورات التدريبية "من 5 إلى 8 دورات"، و53.5% من عينة الدراسة تراوح عدد الدورات التدريبية "8 دورات فأكثر".

جدول رقم (7)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق

عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق	التكرار	النسبة المئوية
من 1 حتى 4 دورات	6	14.0
من 5 إلى 8 دورات	14	32.6
8 دورات فأكثر	23	53.5
لم يلتحق بدورات	0	0.0
المجموع	43	100.0

أداة الدراسة:

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

1- إعداد استبانة أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.

2- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.

3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.

4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.

5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.

6- توزيع الاستبانة على جميع إفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

- **القسم الأول** : يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 6 فقرات.
- **القسم الثاني** تتناول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:

المحور الأول : مخاطر الملازمة ويتكون من 10 فقرات.

المحور الثاني: مخاطر الرقابة ويتكون من 10 فقرات.

المحور الثالث: مخاطر الاكتشاف ويتكون من 12 فقرة.

المحور الرابع: جودة التدقيق وينقسم الى المحاور الفرعية التالية :

- **جودة الخدمة** ويتكون من 4 فقرات.
- **جودة المدقق** ويتكون من 4 فقرات.

- **جودة التقرير** ويتكون من 5 فقرات.
- **جودة أداء العمليات** ويتكون من 5 فقرات.
- **استقلال المدقق** ويتكون من 4 فقرات.

وقد كانت الإجابات على حسب مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في جدول رقم (8)

جدول رقم (8)

مقياس الاجابات

التصنيف	5	4	3	2	1
درجة الموافقة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً

صدق وثبات الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995: 429)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون 2001، 179)، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

صدق فقرات الاستبيان: تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1- الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين):

قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (3) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة في الجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء. ويوضح الملحق رقم (1) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقد طلب الباحث من المحكمين من إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يرونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكارت المستخدم في الاستبانة، وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى. واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 25 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، وتبين الجداول من رقم (9-12) أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (9)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول : مخاطر الملازمة

ر.م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة يسهم في التأثير على المخاطر الملازمة.	0.555	0.004
2	تؤثر موسمية النشاط للشركة محل التدقيق في المخاطر الملازمة.	0.761	0.000
3	يتغير مستوي المخاطر الملازمة حسب طبيعة الصناعة التي ينتمي لها العميل.	0.701	0.000
4	يؤثر حجم المنشأة محل التدقيق في المخاطر الملازمة.	0.744	0.000
5	طبيعة عمليات المنشأة محل التدقيق تؤثر في المخاطر الملازمة.	0.822	0.000
6	تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق اكتشافها عاملاً مؤثراً في حجم المخاطر الملازمة.	0.659	0.000
7	التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يخفض المخاطر الملازمة.	0.480	0.015
8	تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.	0.563	0.003
9	تؤثر دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي على مستوى المخاطر الملازمة.	0.713	0.000
10	تزيد التطورات التكنولوجية السريعة مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.	0.616	0.001

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني : مخاطر الرقابة.

ر.م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تستخدم الموازنات التخطيطية في الشركة تحت التدقيق بفاعلية وكفاءة.	0.628	0.001
2	تستخدم الشركة محل التدقيق التكاليف المعيارية بشكل كفؤ وفعال.	0.489	0.013
3	يتأثر مستوي مخاطر الرقابة بوجود كفاءة وفعالية في استخدام الرسوم البيانية والخرائط في الشركة.	0.672	0.000
4	دراسة الوقت والحركة تؤدي إلى تخفيض مستوى مخاطر الرقابة.	0.695	0.000
5	تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة.	0.670	0.000
6	المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين يؤدي إلى تدني مستوى مخاطر الرقابة.	0.673	0.000
7	فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يقلل مستوى مخاطر الرقابة.	0.588	0.002
8	التأكد من فعالية إجراءات ضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يعمل على تراجع مستوى مخاطر الرقابة.	0.650	0.000
9	ارتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المنشأة اليومية (الضبط الداخلي) يسهم في تخفيض مستوى مخاطر الرقابة.	0.464	0.020
10	يؤثر نوع إجراءات التدقيق المطبقة في عملية الفحص في مستوى مخاطر الرقابة.	0.592	0.002

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : مخاطر الاكتشاف

ر.م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	التأكد من استخدام إجراءات تدقيق سليمة يسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف.	0.620	0.001
2	التحقق من التطبيق السليم لإجراءات التدقيق يخفض مخاطر الاكتشاف.	0.462	0.020
3	تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين يؤثر في دقة تفسير نتائج التدقيق وبالتالي مستوى مخاطر الاكتشاف.	0.838	0.000
4	التخطيط الجيد لعملية التدقيق يقلل من مخاطر الاكتشاف.	0.588	0.002
5	الدقة في تحديد نطاق عملية التدقيق يخفض مخاطر الاكتشاف.	0.718	0.000
6	يؤثر اختيار المساعدين في مستوى مخاطر الاكتشاف.	0.777	0.000
7	التأكد من بذل العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية يؤثر في مستوى مخاطر الاكتشاف.	0.630	0.001
8	استخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بفاعلية وكفاءة يقلل من مخاطر الاكتشاف.	0.776	0.000
9	مقارنة البيانات الحالية ببيانات الفترات السابقة بشكل جيد وبكفاءة وفعالية يخفض من مخاطر الاكتشاف.	0.677	0.000
10	توجد علاقة مباشرة بين اكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل(الموازنات) وتخفيض مستوى مخاطر الاكتشاف.	0.672	0.000
11	يسهم اكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية والتي لا يكتشفها نظام الرقابة في تخفيض مخاطر الاكتشاف.	0.716	0.000
12	تتأثر مخاطر الاكتشاف بتحديد الأخطاء المحاسبية بالاختبارات التفصيلية.	0.711	0.000

جدول رقم (12)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع : جودة التدقيق

ر.م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	جودة الخدمة		
1	يبادر المدققون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب.	0.440	0.028
2	يجيب المدققون عن أي استفسار من قبل العملاء.	0.709	0.000
3	يقدم المدققون العون والمساعدة للعملاء.	0.679	0.000
4	تفي المعلومات حول خطة العمل باحتياجات مستخدمي البيانات.	0.682	0.000
	جودة المدقق		
1	الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق.	0.626	0.001
2	القدرة على اكتشاف المخالفات المالية.	0.612	0.001
3	يتمتع المدققون بدرجة عالية من المهنية والاحتراف.	0.635	0.001
4	يتحلى المدققون بالأدب والأخلاق الحميدة.	0.708	0.000
	جودة التقرير		
1	تفي محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء والمجتمع.	0.633	0.001
2	الثقة في التقارير والمستندات والقوائم المالية.	0.747	0.000
3	يتم إعداد التقارير بالوقت المناسب.	0.560	0.004
4	المعلومات ضمن تقارير التدقيق تفيد متخذي القرارات.	0.696	0.000
5	تساعد تقارير التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة.	0.731	0.000
	جودة أداء العمليات		
1	شعور العملاء بالثقة والأمان بأعمال التدقيق.	0.574	0.003
2	تؤثر قرارات المدققين في جودة العمليات.	0.642	0.001
3	يفي مكتب التدقيق بوعوده للعملاء في الوقت المحدد ويراعي أوضاع العملاء.	0.667	0.000
4	يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله.	0.630	0.001
5	يحرص مكتب التدقيق على إدامة الاتصال والتواصل مع عملائه.	0.482	0.015

ر.م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
استقلال المدقق			
1	يحصل المدققون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم.	0.669	0.000
2	القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية.	0.660	0.000
3	يحرص المدققون على توفير الاهتمام الشخصي للعميل.	0.561	0.004
4	يتفهم المدققون مشكلات العملاء ويبدون اهتماماً كافياً.	0.545	0.005

صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396.

جدول رقم (13)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
المحور الأول : مخاطر الملازمة	0.717	0.000
المحور الثاني: مخاطر الرقابة	0.810	0.000
المحور الثالث: مخاطر الاكتشاف	0.889	0.000
المحور الرابع: جودة التدقيق	0.832	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396.

ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات (العساف، 1995: 430)، وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بُعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (14) يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (14)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	التجزئة النصفية		
	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	القيمة الاحتمالية
المحور الأول: مخاطر الملازمة	0.7518	0.8583	0.0000
المحور الثاني: مخاطر الرقابة	0.7126	0.8322	0.0000
المحور الثالث: مخاطر الاكتشاف	0.6957	0.8205	0.0000
المحور الرابع: جودة التدقيق	0.7345	0.8469	0.0000
جميع الفقرات	**0.7351**	**0.8482**	**0.0000**

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (15) أن معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (15)

معامل الثبات (طريقة وألفا كرونباخ)

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول : مخاطر الملازمة	10	0.8742
المحور الثاني: مخاطر الرقابة	10	0.8527
المحور الثالث: مخاطر الاكتشاف	12	0.8474
المحور الرابع: جودة التدقيق	22	0.8827
جميع المحاور	**54**	**0.8772**

المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفترة أي (5/4=0.8)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (16) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم(16)

مقياس ليكارت الخماسي

الفترة	1.80-1	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5.0-4.20
درجة الموافقة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
الوزن	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

2- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

3- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي (كشك ، 1996، 89) علما بان تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة.

4- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحداً صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركز الاستجابات وتشتتها)

5- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

6- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات

7- معادلة سبيرمان براون للثبات

8- اختبار كولومجروف–سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)

9- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3"

10- تحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث متوسطات فأكثر

11- اختبار شفيه للفروق المتعددة بين المتوسطات

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

- **المبحث الأول:**

اختبار التوزيع الطبيعي وتحليل فقرات وفرضيات الدراسة.

- **المبحث الثاني:**

النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

اختبار التوزيع الطبيعي وتحليل فقرات وفرضيات الدراسة

- اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف–سمرنوف (1- Sample K-S)).

- تحليل فقرات محاور الدراسة.

1- اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

سنعرض اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات العملية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم (17) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات العملية.

جدول رقم (17)

اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
المحور الأول : مخاطر الملازمة	10	0.940	0.340
المحور الثاني: مخاطر الرقابة	10	0.518	0.951
المحور الثالث: مخاطر الاكتشاف	12	1.123	0.161
المحور الرابع: جودة التدقيق	22	0.612	0.848
جميع المحاور	**54**	**0.410**	**0.996**

2- تحليل فقرات محاور الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 (أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.02 (أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان القيمة الاحتمالية لها أكبر من 0.05.

تحليل فقرات المحور الأول : المخاطر الملازمة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الاول (المخاطر الملازمة) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة "7" بلغ الوزن النسبي "83.26%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يخفض المخاطر الملازمة".
2. في الفقرة "9" بلغ الوزن النسبي "80.93%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي تؤثر على مستوى المخاطر الملازمة".
3. في الفقرة "4" بلغ الوزن النسبي "80.00%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "حجم المنشأة محل التدقيق يؤثر في المخاطر الملازمة".

كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة "6" بلغ الوزن النسبي "73.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق اكتشافها تشكل عاملاً مؤثراً في حجم المخاطر الملازمة".
2. في الفقرة "10" بلغ الوزن النسبي "72.09%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "التطورات التكنولوجية السريعة تزيد مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ".
3. في الفقرة "8" بلغ الوزن النسبي "67.44%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.008" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ".

جدول رقم (18)

تحليل فقرات المحور الاول (المخاطر الملازمة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة يسهم في التأثير على المخاطر الملازمة.	3.79	0.742	75.81	6.989	0.000
2	تؤثر موسمية النشاط للشركة محل التدقيق في المخاطر الملازمة.	3.67	0.865	73.49	5.111	0.000
3	يتغير مستوي المخاطر الملازمة حسب طبيعة الصناعة التي ينتمي لها العميل.	3.88	0.762	77.67	7.600	0.000
4	يؤثر حجم المنشأة محل التدقيق في المخاطر الملازمة.	4.00	0.690	80.00	9.503	0.000
5	طبيعة عمليات المنشأة محل التدقيق تؤثر في المخاطر الملازمة.	3.88	0.823	77.67	7.045	0.000
6	تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق اكتشافها عاملاً مؤثراً في حجم المخاطر الملازمة.	3.67	0.944	73.49	4.684	0.000
7	التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يخفض المخاطر الملازمة.	4.16	0.688	83.26	11.088	0.000
8	تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.	3.37	0.874	67.44	2.793	0.008
9	تؤثر دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي على مستوى المخاطر الملازمة.	4.05	0.815	80.93	8.419	0.000
10	تزيد التطورات التكنولوجية السريعة مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.	3.60	0.979	72.09	4.049	0.000
	جميع الفقرات	**3.81**	**0.525**	**76.19**	**10.108**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 42" تساوي 2.02

ومما سبق يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الاول (المخاطر الملازمة) تساوي 3.81، و الوزن النسبي يساوي 73.19% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 10.108 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

مما يدل على ضرورة تأكد المدققين من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية والتي تؤدي الى تخفيض مخاطر الملازمة حيث تتوافق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (كرسوع، 2008) والتي أثبتت نفس النتيجة، كما تؤثر دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي على مستوى المخاطر الملازمة مما يشير إلى ضرورة الأخذ بأهمية معلومات النظام المحاسبي والتقديرات المحاسبية في كل مرحلة من مراحل التدقيق.

تحليل فقرات المحور الثاني : مخاطر الرقابة.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور **الثاني** (مخاطر الرقابة) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:-

1. في الفقرة "9" بلغ الوزن النسبي "86.98%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "ارتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المنشأة اليومية (الضبط الداخلي) يسهم في تخفيض مستوى مخاطر الرقابة".
2. في الفقرة "5" بلغ الوزن النسبي "85.12%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة".
3. في الفقرة "7" بلغ الوزن النسبي "84.19%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يقلل مستوى مخاطر الرقابة".

كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة " 10" بلغ الوزن النسبي " 76.74%" و القيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " نوع إجراءات التدقيق المطبقة يؤثر في عملية الفحص في مستوى مخاطر الرقابة "
2. في الفقرة " 2" بلغ الوزن النسبي " 73.49%" و القيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " الشركة محل التدقيق تستخدم التكاليف المعيارية بشكل كفؤ وفعال "
3. في الفقرة " 3" بلغ الوزن النسبي " 71.63%" و القيمة الاحتمالية تساوي "0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " مستوي مخاطر الرقابة يتأثر بوجود كفاءة وفعالية في استخدام الرسوم البيانية والخرائط في الشركة "

جدول رقم (19)

تحليل فقرات المحور الثاني (مخاطر الرقابة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تستخدم الموازنات التخطيطية في الشركة تحت التدقيق بفاعلية وكفاءة.	3.84	0.754	76.74	7.284	0.000
2	تستخدم الشركة محل التدقيق التكاليف المعيارية بشكل كفؤ وفعال.	3.67	0.944	73.49	4.684	0.000
3	يتأثر مستوي مخاطر الرقابة بوجود كفاءة وفعالية في استخدام الرسوم البيانية والخرائط في الشركة.	3.58	0.852	71.63	4.476	0.000
4	دراسة الوقت والحركة تؤدي إلى تخفيض مستوى مخاطر الرقابة.	3.88	0.762	77.67	7.600	0.000
5	تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة.	4.26	0.581	85.12	14.169	0.000
6	المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين يؤدي إلى تدني مستوى مخاطر الرقابة.	4.00	0.845	80.00	7.759	0.000
7	فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يقلل مستوى مخاطر الرقابة.	4.21	0.888	84.19	8.930	0.000
8	التأكد من فعالية إجراءات ضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يعمل على تراجع مستوى مخاطر الرقابة.	4.07	0.856	81.40	8.193	0.000
9	ارتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المنشأة اليومية (الضبط الداخلي) يسهم في تخفيض مستوى مخاطر الرقابة.	4.35	0.573	86.98	15.449	0.000
10	يؤثر نوع إجراءات التدقيق المطبقة في عملية الفحص في مستوى مخاطر الرقابة.	3.84	0.615	76.74	8.934	0.000
	جميع الفقرات	**3.97**	**0.470**	**79.40**	**13.535**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 42" تساوي 2.02

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (مخاطر الرقابة) تساوي 3.97، والوزن النسبي يساوي 79.40% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t

المحسوبة تساوي 13.535 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

ومن تحليل المحور السابق يتضح أهمية تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية لدى المدققين في تخفيض مخاطر الرقابة، كما أشارت النتائج إلي أن فعالية إجراءات حماية الأصول وكفاءتها وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يعمل على التقليل من مستوى مخاطر الرقابة في النظام الرقابي الفعال.

تحليل فقرات المحور الثالث: مخاطر الاكتشاف:

تم استخدام اختبارt للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور **الثالث** (مخاطر الاكتشاف) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة "1" بلغ الوزن النسبي "83.72%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "التأكد من استخدام إجراءات تدقيق سليمة يسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف".
2. في الفقرة "9" بلغ الوزن النسبي "83.72%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مقارنة البيانات الحالية ببيانات الفقرات السابقة بشكل جيد وبكفاءة وفعالية يخفض من مخاطر الاكتشاف".
3. في الفقرة "4" بلغ الوزن النسبي "83.26%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "التخطيط الجيد لعملية التدقيق يقلل من مخاطر الاكتشاف".

كما تبين النتائج أن اقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة "11" بلغ الوزن النسبي "76.28 %" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "اكتشاف الأخطاء يسهم في مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية والتي لا يكتشفها نظام الرقابة في تخفيض مخاطر الاكتشاف".
2. في الفقرة "10" بلغ الوزن النسبي "74.88%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "توجد علاقة مباشرة بين اكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل(الموازنات) وتخفيض مستوى مخاطر الاكتشاف".
3. في الفقرة "12" بلغ الوزن النسبي "73.95%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " مخاطر الاكتشاف تتأثر بتحديد الأخطاء المحاسبية بالاختبارات التفصيلية".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (مخاطر الاكتشاف) تساوي 4.00، و الوزن النسبي يساوي 79.92 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 13.665 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

جدول رقم (20)

تحليل فقرات المحور **الثالث** (مخاطر الاكتشاف)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	التأكد من استخدام إجراءات تدقيق سليمة يسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف.	4.19	0.627	83.72	12.404	0.000
2	التحقق من التطبيق السليم لإجراءات التدقيق يخفض مخاطر الاكتشاف.	4.14	0.639	82.79	11.689	0.000
3	تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين يؤثر في دقة تفسير نتائج التدقيق وبالتالي مستوى مخاطر الاكتشاف.	4.02	0.831	80.47	8.078	0.000
4	التخطيط الجيد لعملية التدقيق يقلل من مخاطر الاكتشاف.	4.16	0.652	83.26	11.693	0.000
5	الدقة في تحديد نطاق عملية التدقيق يخفض مخاطر الاكتشاف.	4.07	0.552	81.40	12.712	0.000
6	يؤثر إختيار المساعدين في مستوى مخاطر الاكتشاف.	3.95	0.688	79.07	9.082	0.000
7	التأكد من بذل العناية الكافية والإهتمام في إختيار أساليب المعاينة الإحصائية يؤثر في مستوى مخاطر الاكتشاف.	4.09	0.718	81.86	9.988	0.000
8	إستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بفاعلية وكفاءة يقلل من مخاطر الاكتشاف.	3.88	0.851	77.67	6.809	0.000
9	مقارنة البيانات الحالية ببيانات الفترات السابقة بشكل جيد وبكفاءة وفعالية يخفض من مخاطر الاكتشاف.	4.19	0.732	83.72	10.623	0.000
10	توجد علاقة مباشرة بين إكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل(الموازنات) وتخفيض مستوى مخاطر الاكتشاف.	3.74	0.875	74.88	5.575	0.000
11	يسهم اكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية والتي لا يكتشفها نظام الرقابة في تخفيض مخاطر الاكتشاف.	3.81	0.880	76.28	6.067	0.000
12	تتأثر مخاطر الاكتشاف بتحديد الأخطاء المحاسبية بالاختبارات التفصيلية.	3.70	0.939	73.95	4.870	0.000
	جميع الفقرات	**4.00**	**0.478**	**79.92**	**13.665**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 42" تساوي 2.02

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (مخاطر الاكتشاف) تساوي 4.00، و الوزن النسبي يساوي 79.92 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 13.665 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

مما سبق نستنتج أنه على المدقق بذل العناية المهنية الكافية واستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية حتى ينجح في تخفض مخاطر الاكتشاف، كما أن تحديد نطاق عملية التدقيق بشكل جيد يؤدي الى تخفيض مخاطر الاكتشاف أيضاً.

تحليل فقرات المحور الرابع: جودة التدقيق

1- جودة الخدمة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في الفقرات المتعلقة بـ (جودة الخدمة) وقد رتبت الفقرات تنازليا حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة "2" بلغ الوزن النسبي "84.19%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدققون يجيبون عن أي استفسار من قبل العملاء".
2. في الفقرة "1" بلغ الوزن النسبي "82.79%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدققين يبادرون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب".
3. في الفقرة "4" بلغ الوزن النسبي "82.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المعلومات حول خطة العمل تفي باحتياجات مستخدمي البيانات".
4. في الفقرة "3" بلغ الوزن النسبي "81.86%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدققون يقدمون العون والمساعدة للعملاء".

جدول رقم (21)

تحليل الفقرات المتعلقة بـ (جودة الخدمة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يبادر المدققون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب.	4.14	0.833	82.79	8.968	0.000
2	يجيب المدققون عن أي استفسار من قبل العملاء.	4.21	0.940	84.19	8.436	0.000
3	يقدم المدققون العون والمساعدة للعملاء.	4.09	0.895	81.86	8.010	0.000
4	تفي المعلومات حول خطة العمل باحتياجات مستخدمي البيانات.	4.12	0.662	82.33	11.054	0.000
	جميع الفقرات	**4.14**	**0.620**	**82.79**	**12.046**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 42" تساوي 2.02

ويدل تحليل المحور السابق على تفاعل المدققين بشكل جيد مع العملاء من خلال تقديم خدماتهم للعملاء عند لجوئهم اليهم في عمليات التدقيق وكذلك بتقديم مختلف المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات العملاء مما يؤكد على توفر عنصر جودة الخدمة في مكاتب التدقيق.

2- جودة المدقق:

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في الفقرات المتعلقة بـ (جودة المدقق) وقد رتبت الفقرات تنازليا حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة "1" بلغ الوزن النسبي "83.72%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان "الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق".
2. في الفقرة "4" بلغ الوزن النسبي "82.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "تحلى المدققين بالأدب والأخلاق الحميدة".
3. في الفقرة "2" بلغ الوزن النسبي "80.93%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "القدرة على اكتشاف المخالفات المالية".
4. في الفقرة "3" بلغ الوزن النسبي"78.14%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "تمتع المدققين بدرجة عالية من المهنية والاحتراف".

جدول رقم (22)

تحليل الفقرات المتعلقة بـ (جودة المدقق)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق.	4.19	0.699	83.72	11.129	0.000
2	القدرة على اكتشاف المخالفات المالية.	4.05	0.615	80.93	11.151	0.000
3	يتمتع المدققون بدرجة عالية من المهنية والاحتراف.	3.91	0.781	78.14	7.614	0.000
4	يتحلى المدققون بالأدب والأخلاق الحميدة.	4.12	0.879	82.33	8.332	0.000
	جميع الفقرات	**4.06**	**0.567**	**81.28**	**12.301**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" ودرجة حرية " 42" تساوي 2.02

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المتعلقة بـ (جودة المدقق) تساوي 4.06، و الوزن النسبي يساوي 81.28% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.301 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان جودة المدقق في مكاتب التدقيق ترتقي إلى المستوى المطلوب.

يظهر لنا من تحليل المحور السابق والذي ارتكز على قياس مدي تمتع المدققين بالصفات العملية والأخلاقية الجيدة أن مستوى جودة المدققين في مكاتب التدقيق في قطاع غزة مرتفع ويرتقي للمستوى المطلوب.

3- **جودة التقرير**

في تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في الفقرات المتعلقة بـ (جودة التقرير) وقد رتبت الفقرات تنازليا حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. الفقرة "5" بلغ الوزن النسبي "84.19%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تقارير التدقيق تساعد في تحسين جودة التقارير المالية للشركة".
2. في الفقرة "4" بلغ الوزن النسبي "82.79%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المعلومات ضمن تقارير التدقيق تفيد متخذي القرارات".

3. في الفقرة "1" بلغ الوزن النسبي "81.86%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "محتويات تقارير التدقيق تفي بمتطلبات العملاء والمجتمع".
4. في الفقرة "2" بلغ الوزن النسبي "81.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود "الثقة في التقارير والمستندات والقوائم المالية".
5. في الفقرة "3" بلغ الوزن النسبي "79.53%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم إعداد التقارير في الوقت المناسب".

جدول رقم (23)

تحليل الفقرات المتعلقة بـ (جودة التقرير)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تفي محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء والمجتمع.	4.09	0.781	81.86	9.176	0.000
2	الثقة في التقارير والمستندات والقوائم المالية.	4.07	0.632	81.40	11.095	0.000
3	يتم إعداد التقارير بالوقت المناسب.	3.98	0.771	79.53	8.306	0.000
4	المعلومات ضمن تقارير التدقيق تفيد متخذي القرارات.	4.14	0.710	82.79	10.527	0.000
5	تساعد تقارير التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة.	4.21	0.709	84.19	11.184	0.000
	جميع الفقرات	**4.10**	**0.563**	**81.95**	**12.786**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 42" تساوي 2.02

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المتعلقة بـ (جودة التقرير) تساوي 4.10، والوزن النسبي يساوي 81.95% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 12.786 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان جودة التقرير في مكاتب التدقيق عالية.

ومن تحليل المحور السابق وحسب النتائج الإحصائية الظاهرة يتضح تأثير جودة تقرير المدقق على المجتمع المالي كافة، فقد أوفت محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء والمجتمع، ورفعت مستوى الثقة في التقارير والمستندات والقوائم المالية، وكانت أساسا لاتخاذ القرارات، وأسهمت في تحسين جودة التقارير المالية للشركة مما يدل على أن جودة التقرير في مكاتب التدقيق في قطاع غزة عالية.

4- **جودة أداء العمليات:**

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في الفقرات المتعلقة بـ (جودة أداء العمليات) وقد رتبت الفقرات تنازليا حسب الوزن النسبي هي كما يلي:-

1. في الفقرة "5" بلغ الوزن النسبي "86.51%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان "مكتب التدقيق يحرص على إدامة الاتصال والتواصل مع عملائه".
2. في الفقرة "4" بلغ الوزن النسب "84.65%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مكتب التدقيق يحتفظ بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله".
3. في الفقرة "1" بلغ الوزن النسبي "81.86%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "شعور العملاء بالثقة والأمان في أعمال التدقيق".
4. في الفقرة "2" بلغ الوزن النسب "81.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "قرارات المدققين تؤثر في جودة العمليات".
5. في الفقرة "3" بلغ الوزن النسبي "80.93%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مكتب التدقيق يفي بوعوده للعملاء في الوقت المحدد ويراعي أوضاع العملاء".

جدول رقم (24)

تحليل الفقرات المتعلقة بـ (جودة أداء العمليات)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	شعور العملاء بالثقة والأمان بأعمال التدقيق.	4.09	0.684	81.86	10.485	0.000
2	تؤثر قرارات المدققين في جودة العمليات.	4.07	0.669	81.40	10.488	0.000
3	يفي مكتب التدقيق بوعوده للعملاء في الوقت المحدد ويراعي أوضاع العملاء.	4.05	0.872	80.93	7.873	0.000
4	يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله.	4.23	0.868	84.65	9.307	0.000
5	يحرص مكتب التدقيق على إدامة الاتصال والتواصل مع عملائه.	4.33	0.747	86.51	11.635	0.000
	جميع الفقرات	**4.15**	**0.615**	**83.07**	**12.291**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 42" تساوي 2.02

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المتعلقة بـ (جودة أداء العمليات) تساوي 4.15، والوزن النسبي يساوي 83.07 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 12.291 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن جودة أداء العمليات في مكاتب التدقيق مرتفعة.

يتضح من تحليل المحور السابق شعور العملاء بالثقة والأمان بأعمال التدقيق وأن مكتب التدقيق يفي بوعوده للعملاء في الوقت المحدد ويراعي أوضاع العملاء وكذلك يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله ويحرص على إدامة الاتصال والتواصل مع عملائه مما يدل على أن جودة أداء العمليات في مكاتب التدقيق مرتفعة.

5- استقلال المدقق

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في الفقرات المتعلقة بـ (استقلال المدقق) وقد رتبت الفقرات تنازليا حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة "1" بلغ الوزن النسبي "82.33%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يحصل المدققون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم".
2. في الفقرة "2" بلغ الوزن النسبي "80.93%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية".
3. في الفقرة "4" بلغ الوزن النسبي "76.28%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "تفهم المدققين لمشكلات العملاء وإبداء الاهتمام الكافي بها".
4. في الفقرة "3" بلغ الوزن النسبي "71.63%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "حرص المدققين على توفير الاهتمام الشخصي للعميل".

جدول رقم (25)

تحليل الفقرات المتعلقة بـ (استقلال المدقق)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يحصل المدققون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم.	4.12	0.762	82.33	9.600	0.000
2	القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية.	4.05	0.653	80.93	10.510	0.000
3	يحرص المدققون على توفير الاهتمام الشخصي للعميل.	3.58	1.006	71.63	3.792	0.000
4	يتفهم المدققون مشكلات العملاء ويبدون اهتماماً كافياً.	3.81	0.794	76.28	6.718	0.000
	جميع الفقرات	**3.89**	**0.635**	**77.79**	**9.192**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 42" تساوي 2.02

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المتعلقة بـ (استقلال المدقق) تساوي 3.89، والوزن النسبي يساوي 77.79% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 9.192 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على استقلالية المدقق بدرجة جيدة.

وهذا يدل على أن استقلالية المدقق بدرجة جيدة يعود إلى حصول المدققين على الدعم من إدارة مكتب التدقيق والقدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية وحرص المدققين على توفير الاهتمام الشخصي للعميل ويتفهم المدققين لمشكلات العملاء وإبداء اهتماماً كافياً بها، وذلك يسهم بشكل واضح في رفع جودة التدقيق.

تحليل المحاور الفرعية للمحور الرابع: جودة التدقيق

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحاور الفرعية للمحور الرابع مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

- في المحور الفرعي "استقلال المدقق" بلغ الوزن النسبي "83.07%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقد احتل المرتبة الأولى.
- في المحور الفرعي "جودة المدقق" بلغ الوزن النسبي "82.79%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقد احتل المرتبة الثانية .

– في المحور الفرعي "جودة أداء العمليات" بلغ الوزن النسبي "81.95%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقد احتل المرتبة الثالثة.

– في المحور الفرعي "جودة الخدمة" بلغ الوزن النسبي "81.48%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقد احتل المرتبة الرابعة.

– في المحور الفرعي "جودة التقرير" بلغ الوزن النسبي "81.28%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقد احتل المرتبة الخامسة.

جدول رقم (26)

تحليل فقرات المحور الرابع (جودة التدقيق)

م	المحور الفرعي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	**جودة الخدمة**	4.07	0.469	81.48	15.025	0.000
2	**جودة المدقق**	4.14	0.620	82.79	12.046	0.000
3	**جودة التقرير**	4.06	0.567	81.28	12.301	0.000
4	**جودة أداء العمليات**	4.10	0.563	81.95	12.786	0.000
5	**استقلال المدقق**	4.15	0.615	83.07	12.291	0.000
	جميع الفقرات	**3.89**	**0.635**	**77.79**	**9.192**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 42" تساوي 2.02

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (جودة التدقيق) تساوي 3.89، والوزن النسبي يساوي 77.79% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 9.192 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

ومن تحليل المحاور الفرعية للمحور الرابع يتضح ارتباط كل عنصر من عناصر جودة الخدمة وجودة المدقق وجودة التقرير وجودة أداء العمليات واستقلال المدقق بجودة التدقيق وحيث أن جميع نتائج تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفاعليتها في عملية التدقيق فإن هذا يعكس جودة التدقيق في مكاتب التدقيق.

تحليل المحاور الرئيسية :(أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق):

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة **(أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق)** مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

- في المحور "جودة التدقيق" بلغ الوزن النسبي "79.92%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقد احتل المرتبة الاولى.
- في المحور "مخاطر الملازمة" بلغ الوزن النسبي "79.77%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقد احتل المرتبة الثانية.
- في المحور "مخاطر الاكتشاف" بلغ الوزن النسبي "79.40%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقد احتل المرتبة الثالثة.
- في المحور "مخاطر الرقابة" بلغ الوزن النسبي "76.19%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقد احتل المرتبة الرابعة.

جدول رقم (27)

تحليل محاور الدراسة(أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق)

المحور	عنوان المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
الأول	مخاطر الملازمة	3.99	0.408	79.77	15.872	0.000
الثاني	مخاطر الرقابة	3.81	0.525	76.19	10.108	0.000
الثالث	مخاطر الاكتشاف	3.97	0.470	79.40	13.535	0.000
الرابع	جودة التدقيق	4.00	0.478	79.92	13.665	0.000
	جميع المحاور مجتمعة	**4.07**	**0.469**	**81.48**	**15.025**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 42" تساوي 2.02

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور مجتمعة (أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق) تساوي 4.07، والوزن النسبي يساوي 81.48% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 15.025 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.97، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود أثر لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق

ومما سبق يتضح تأثير كلا من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق وهذا يتوافق مع نتائج دراسة (عثمان،وسامي،2011) حيث أثبت هذه الدراسة وجود أثر لمخاطر التدقيق على جودة التدقيق.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر مهنة التدقيق وجودة التدقيق" وتشتق منها الفرضيات التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى (α=0.05).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد تأثير المخاطر الملازمة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (28) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية لجميع عناصر جودة التدقيق تساوي 0.010 وهي اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة تساوي 0.389 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.302.

مما يدل على وجود تأثير عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (28)

معامل الارتباط بين المخاطر الملازمة و جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات

المحور	الإحصاءات	جودة الخدمة	جودة المدقق	جودة التقرير	جودة أداء العمليات	استقلال المدقق	جميع عناصر جودة التدقيق
المخاطر الملازمة	معامل الارتباط	0.480	0.232	0.355	0.280	0.173	0.389
	القيمة الاحتمالية	0.001	0.135	0.020	0.069	0.268	0.010
	حجم العينة	43	43	43	43	43	43

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "41" تساوي 0.302

مما سبق يتضح وجود تأثير للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق مما يحتم على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة للتأكد من أداء عملية التدقيق بجودة عالية أي رفض الفرضية الفرعية الأولى.

- الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر الرقابة علي جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى (α=0.05).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد تأثير مخاطر الرقابة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (29) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية لجميع عناصر جودة التدقيق تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة تساوي 0.695 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.302 مما يدل على وجود تأثير مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ لمخاطر الرقابة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (29)

معامل الارتباط بين مخاطر الرقابة اللازمة و جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات

المحور	الإحصاءات	جودة الخدمة	جودة المدقق	جودة التقرير	جودة أداء العمليات	استقلال المدقق	جميع عناصر جودة التدقيق
مخاطر الرقابة	معامل الارتباط	0.605	0.546	0.775	0.459	0.330	0.695
	القيمة الاحتمالية	0.000	0.000	0.000	0.002	0.031	0.000
	حجم العينة	43	43	43	43	43	43

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "41" تساوي 0.302

مما يدل على أهمية فحص المدقق لأنظمة الرقابة الداخلية التي تؤثر بشكل رئيس في اكتشاف مخاطر الرقابة والتي تنعكس جوهريا على جودة التدقيق أي رفض الفرضية الفرعية الثانية.

- الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى (α=0.05).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد تأثير مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية لجميع عناصر جودة التدقيق تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة تساوي 0.616 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.302 مما يدل على وجود تأثير عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ لمخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (30)

معامل الارتباط بين مخاطر الاكتشاف **اللازمة و جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات**

المحور	الإحصاءات	جودة الخدمة	جودة المدقق	جودة التقرير	جودة أداء العمليات	استقلال المدقق	جميع عناصر جودة التدقيق
مخاطر الاكتشاف	معامل الارتباط	0.617	0.425	0.600	0.419	0.345	0.616
	القيمة الاحتمالية	0.000	0.004	0.000	0.005	0.023	0.000
	حجم العينة	43	43	43	43	43	43

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "41" تساوي 0.302

وتشير نتائج تحليل الفرضية السابقة الى أهمية زيادة اختبارات الموضوعة أثناء عملية التدقيق بلا مبالغة وبمهنية عالية بحيث تتلاشى امامها تلك المخاطر المتعلقة بالاكتشاف كونها تصب بشكل رئيس في كلا من جودة المدقق وجودة التدقيق أي رفض الفرضية الفرعية الثالثة.

ومن خلال نتائج التحليلات الإحصائية للفرضيات الفرعية الثلاثة السابقة يظهر لنا وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات في قطاع غزة ولذلك يتم رفض الفرضية الرئيسة الأولى والتي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق.

الفرضية الرئيسة الثانية:

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، العمر بالسنوات، عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق، عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المؤهل العلمي والنتائج مبينة في جدول رقم (31) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 4.870 وهي أكبر من قيمة F

الجدولية والتي تساوي 3.23، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.013 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، كما يبين اختبار شفيه جدول رقم (32) ان الفروق بين فئتي "دكتوراه"، و"بكالوريوس" والفروق لصالح الطبقة "دكتوراه".

جدول رقم (31)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المؤهل العلمي.

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق	بين المجموعات	1.371	2	0.686	4.870	0.013
	داخل المجموعات	5.632	40	0.141		
	المجموع	7.003	42			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 40" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.23

جدول رقم (32)

اختبار شفيه للفروق المتعددة حسب متغير المؤهل العلمي

الفرق بين المتوسطات	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه
بكالوريوس		**-0.096**	**-0.295***
ماجستير	**0.096**		**-0.199**
دكتوراه	**0.295***	**0.199**	

الفرضية الفرعية الثانية :توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى الشهادة المهنية والنتائج مبينة في جدول رقم (33) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.051 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.85 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.123 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى الشهادة المهنية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (33)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى الشهادة المهنية

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F"	القيمة الاحتمالية
أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق	بين المجموعات	0.954	3	0.318	2.051	0.123
	داخل المجموعات	6.049	39	0.155		
	المجموع	7.003	42			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 39" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.85

الفرضية الفرعية الثالثة : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المسمى الوظيفي والنتائج مبينة في جدول رقم (34) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.659 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.62 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.624 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (34)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المسمى الوظيفي

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F"	القيمة الاحتمالية
أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق	بين المجموعات	0.454	4	0.114	0.659	0.624
	داخل المجموعات	6.549	38	0.172		
	المجموع	**7.003**	**42**			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 38" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.62

الفرضية الفرعية الرابعة : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى العمر بالسنوات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى العمر بالسنوات والنتائج مبينة في جدول رقم (35) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.361 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.85 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.269 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى العمر بالسنوات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (35)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى العمر بالسنوات

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق	بين المجموعات	0.664	3	0.221	1.361	0.269
	داخل المجموعات	6.340	39	0.163		
	المجموع	7.003	42			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 39" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.85

الفرضية الفرعية الخامسة : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق والنتائج مبينة في جدول رقم (36) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.149 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.85 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.929 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (36)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق	بين المجموعات	0.080	3	0.027	0.149	0.929
	داخل المجموعات	6.924	39	0.178		
	المجموع	7.003	42			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 39" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.85

الفرضية الفرعية السادسة :توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات المبحوثين حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق والنتائج مبينة في جدول رقم (37) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.849 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.23، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.171 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (37)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق	بين المجموعات	0.593	2	0.296	1.849	0.171
	داخل المجموعات	6.411	40	0.160		
	المجموع	7.003	42			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 40" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.23

تعليق الباحث على الفرضية الرئيسية الثانية:

مما سبق تبين أثر كل من العوامل التالية: المؤهل العلمي، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، العمر بالسنوات، عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق، عدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق على مدى استجابة المبحوثين في إبراز أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، واتضح وجود علاقة إيجابية قوية حيث ان زيادة أي من العوامل السابقة او بوافرها معاً في المدقق، زاد فعالية اكتشافه لأثر مخاطر المهنة على جودة التدقيق، وهذا يدعونا الى زيادة العمل على نشر تلك العوامل بأكبر قدر ممكن بين المدققين لتنعكس على جودة التدقيق إيجابا وبالتالي التقدم والرقي بمهنة التدقيق.

المبحث الثاني

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة.

ثانياً: توصيات الدراسة.

أولاً: نتائج الدراسة:

1) إن تأكد المدققين من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية تؤدي الى تخفيض المخاطر الملازمة، كما تؤثر دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي على مستوى المخاطر الملازمة مما يشير إلى أهمية معلومات النظام المحاسبي والتقديرات المحاسبية في كل مرحلة من مراحل التدقيق.
2) الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية لدى المدققين يسهم في تخفيض مخاطر الرقابة، كما أن فعالية إجراءات حماية الأصول وكفاءتها وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يعمل على التقليل من مستوى مخاطر الرقابة في النظام الرقابي الفعال.
3) إن بذل المدقق للعناية المهنية الكافية واستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية يؤدي لتخفيض مخاطر الاكتشاف، كما أن تحديد نطاق عملية التدقيق بشكل جيد يؤدي الى تخفيض مخاطر الاكتشاف أيضاً.
4) أثبت نتائج التحليل الإحصائي تفاعل المدققين بشكل جيد مع العملاء من خلال تقديم خدماتهم للعملاء عند لجوئهم إليهم في عمليات التدقيق وكذلك بتقديم مختلف المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات العملاء مما يؤكد على توفر عنصر جودة الخدمة في مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة.
5) تمتع المدققين بالصفات العملية والأخلاقية الجيدة يدل على وجود مستوى مرتفع لجودة المدققين في مكاتب التدقيق في قطاع غزة ويرتقي للمستوى المطلوب.
6) تبين وجود تأثير لجودة تقرير المدقق على المجتمع المالي كافة، فقد أوفت محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء والمجتمع، ورفعت مستوى الثقة في التقارير والمستندات والقوائم المالية، وكانت أساسا لاتخاذ القرارات، وأسهمت في تحسين جودة التقارير المالية للشركة مما يدل على أن جودة التقرير في مكاتب التدقيق في قطاع غزة عالية.
7) جودة أداء العمليات في مكاتب التدقيق مرتفعة حيث تبين ذلك من خلال شعور العملاء بالثقة والأمان بأعمال التدقيق وأن مكتب التدقيق يفي بوعوده للعملاء في الوقت المحدد ويراعي أوضاع العملاء وكذلك يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله ويحرص على إدامة الاتصال والتواصل مع عملائه.
8) يعود تَمَتُّع المدققين بدرجة جيدة من الاستقلالية على حصول المدققين على الدعم من الإدارة والقدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية، وحرص المدققين على توفير

الاهتمام الشخصي للعميل كما يعود على تفهم المدققين لمشكلات العملاء وإبداء الاهتمام الكافي، وذلك يسهم بشكل واضح في رفع جودة التدقيق.

9) وجود ارتباط وثيق بين كل عنصر من عناصر جودة الخدمة، وجودة المدقق، وجودة التقرير، وجودة أداء العمليات، واستقلال المدقق، وجودة التدقيق، وحيث إن جميع نتائج تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفاعليتها في عملية التدقيق فإن هذا يعكس جودة التدقيق في مكاتب التدقيق.

10) وجود تأثير للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق مما يحتم على المدقق بذل العناية المهنية الواجبة لتقدير مستوى المخاطر الملازمة لضمان جودة التدقيق.

11) وجود تأثير لمخاطر الرقابة على جودة التدقيق مما يشير إلى أهمية فحص المدقق لأنظمة الرقابة الداخلية بشكل دقيق مهني بحيث تنخفض مخاطر الاكتشاف لأدنى حد حيث إن ذلك يسهم في رفع جودة التدقيق.

12) لقد تبين من خلال نتائج التحليل الإحصائي أهمية زيادة الاختبارات الموضوعة أثناء عملية التدقيق بشكل مهني لتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى ادنى حد حيث إن ذلك يسهم في رفع جودة التدقيق.

13) لقد تبين بشكل رئيس ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر لمخاطر التدقيق على جودة التدقيق.

14) لقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي عدم وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ تعزى للشهادة المهنية، والمسمى الوظيفي، والعمر بالسنوات، وعدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق، وعدد الدورات التدريبية التي التحق بها في مجال التدقيق ،في حين أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تعزى الى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، حيث أن الفروق بين فئتي "دكتوراه" ، و"بكالوريوس" و الفروق لصالح فئة "دكتوراه".

ثانياً: توصيات الدراسة:

1) ضرورة قيام المدققين بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها، وقياس مدى فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول، وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية)، وكذلك قياس مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المنشأة اليومية (الضبط الداخلي) حيث إن ذلك يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة.

2) استخدام أسلوب المقارنات سواء بمقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل(الموازنات)، أو بمقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية، حيث إن ذلك يسهم في اكتشاف الأخطاء التي لا يكتشفها نظام الرقابة وبالتالي يسهم في تخفيض مخاطر الرقابة.

3) ضرورة تقديم المدققين لخدماتهم للعملاء عند لجوئهم إليهم في عمليات التدقيق وتوفر الشروط المهنية الواجبة، وتقديم مختلف المعلومات الهنية اللازمة لتلبية احتياجاتهم حيث إن ذلك يدعم جودة الخدمة في مكاتب التدقيق.

4) المحافظة على التمتع بالصفات العملية والأخلاقية الجيدة حيث إن ذلك يرفع مستوى جودة المدققين في مكاتب التدقيق في قطاع غزة.

5) توفير الدعم الإداري للمدققين في مكاتب التدقيق للمحافظة على استقلال المدققين حيث إن ذلك يرفع مستوى جودة التدقيق.

6) تعزيز قدرة المدقق على تقليل خطر وجود أخطاء في القوائم المالية، وكذلك توفير الاهتمام الشخصي للعميل وتفهم المدققين لمشكلات العملاء، حيث إن ذلك يحافظ على استقلال المدقق ويسهم بشكل واضح في رفع جودة التدقيق.

7) ينبغي على المدققين الحرص على الحصول على الشهادات العلمية والمهنية العليا حيث إن ذلك يسهم في رفع قدراتهم العلمية والعملية والمهنية مما يرفع مستوي جودة التدقيق بشكل عام.

8) التقدير الدقيق لمستوى المخاطر الملازمة حيث إنها تؤثر بشكل كبير في جودة التدقيق.

9) قيام المدقق بفحص دقيق لأنظمة الرقابة الداخلية لتحديد مستوى مخاطر الرقابة بشكل دقيق.

10) زيادة حجم الاختبارات الموضوعة أثناء عملية التدقيق بشكل مهني يضمن عدم الإفراط في حجم هذه الاختبارات حتى لا يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق ويسهم في تخفيض مستوى مخاطر الاكتشاف.

11) رفع مستوى جودة تقرير المدقق بما يضم تلبية الاحتياجات المختلفة لمستخدمي البيانات المالية.

12) حرص المدققين على صحة التقديرات المحاسبية لضمان تخفيض مستوى المخاطر الملازمة.

13) التزام المدققين بالالتحاق بالدورات التدريبية في مجال التدقيق لزيادة قدراتهم المهنية.

14) التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات وجود جودة الخدمة وجودة المدقق وجودة التقرير وجودة أداء العمليات واستقلال المدقق حيث إن ذلك يرفع مستوي جودة التدقيق.

ثالثاً: الدراسات المقترحة:

1. دراسة تهتم بمدى تأثير المستوى المهني والعلمي للمدققين على جودة التدقيق.
2. دراسة تهتم بمدى تأثير صحة التقديرات المحاسبية على جودة التدقيق.
3. دراسة تهتم بمدى تأثير حجم وجودة الاختبارات الموضوعة أثناء عملية التدقيق على جودة التدقيق.
4. دراسة تهتم بمدى تأثير جودة خدمة العملاء على جودة التدقيق.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. القرآن الكريم.

2. إبراهيم، إيهاب نظمي (2009)، التدقيق القائم على مخاطر الاعمال حداثة و تطور، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

3. إبراهيم، محمد بهاء الدين (2008)، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، مجلة البحوث التجارية، جمهورية مصر العربية، المجلد الثلاثون، العدد الثاني، ص 148- 245.

4. أبو هين، إياد حسن (2005)، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

5. أبوزر، عفاف إسحق، أحفيظ، إيمان علي (2012)، تحليل تقدير مخاطر التدقيق وأثرها على الأداء المهني للمدقق الخارجي، مجلة الفكر المحاسبي، جمهورية مصر العربية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، ص 29 – 68.

6. الأهدل، عبد السلام سليمان (2008)، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية – دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر.

7. با عجاجة، سالم سعيد(2007)، جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جمهورية مصر العربية، العدد الأول، ص 205– 255.

8. التويجري، عبد الرحمن على، النافعي، حسين محمد (2008)، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، ص 219 – 255.

9. جبران، محمد علي(2010)، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، 18- 19 مايو، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص 1-47.

10. الجدعاني، نور ساعد، العنقري، حسام عبد المحسن (2009)، تأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني – دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، مجلد الثالث والعشرون، العدد الثاني، ص 143–192.

11. جربوع، يوسف (2004)، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، فلسطين، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، ص 367 - 389.

12. الجعافرة، محمد مفلح (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

13. الجلال، أحمد محمد (2010)، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر.

14. جمعة، أحمد حلمي (2009)، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث: الاطار الدولي– أدلة ونتائج التحقيق، عمان: دار صفا للنشر والتوزيع.

15. جمعة، أحمد حلمي (2012)، التدقيق و رقابة الجودة: التأكد – رقابة الجودة – المراجعة – الخدمات ذات العلاقة، عمان: دار صفا للنشر والتوزيع.

16. الجوهر، كريمة، العقدة، صالح، أبو سردانة، جمال (2010)، أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، ص 14 – 32.

17. الحداد، سامح عبد الرازق (2008)، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة: دراسة تطبيقية على مكاتب

المراجعة العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

18. حمدان، علاء محمد (2012)، العوامل المؤثرة في جودة الأرباح :دليل من الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، فلسطين، المجلد العشرون، العدد الأول، ص 265 - 301.

19. الخزندار، آية جار الله (2008)، مدى تأثير التغيير الالزامى للمراجع الخارجى فى تحسين جودة عملية المراجعة و تعزيز موضوعتيه واستقلاله: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

20. خليل، عبد اللطيف محمد (2010)، مدخل مقترح لدعم دور المراجعة وأداء المراجع في أوقات الاضطرابات الاقتصادية والأزمات المالية، دروس مستفادة من الأزمة المالية العالمية (2008) دراسة تحليلية ميدانية في بيئة الممارسة المصرية، مجلة البحوث التجارية، جمهورية مصر العربية، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني، ص 154- 223.

21. الديب، عوض لبيب، شحاتة، شحاتة السيد (2013)، أصول المراجعة الخارجية، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.

22. الذنيبات، علي عبد القادر (2009)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية و تطبيق، عمان: مكتبة افنان.

23. الذنيبات، علي عبد القادر (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية و تطبيق، عمان: مكتبة افنان.

24. راضي، محمد سامي (2011)، موسوعة المراجعة المتقدمة، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.

25. الشاطري، إيمان حسين، العنقري، حسام عبد المحسن(2006)، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد العشرون، العدد الأول، ص 97 – 163.

26. الطويل، سهام أكرم (2012)، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة – دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

27. عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كايد (2001)، البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه، عمان: دار الفكر.

28. عثمان، عثمان حسين، سامي، يسري أمين (2011)، قياس أثر مخاطر الأعمال على جودة عملية التدقيق، مجلة الفكر المحاسبي، جمهورية مصر العربية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص 187- 223.

29. العساف، صالح حمد (1995)، المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية في العلوم السلوكية، الرياض: مكتبة العبيكان.

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

31. عوض، آمل محمد (2008)، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية**، جمهورية مصر العربية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني، ص 1 – 82.

32. العيد، خبراني (2013)، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح/ورقلة، الجزائر.

33. عيسى، سمير كامل (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الخامس والأربعون، ص1– 47.

34. القيق، أمير جمال (2012)، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة – دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

35.كرسوع، أرزاق أيوب (2008)، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة: فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

36. كشك، محمد بهجت(1996)، مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر.

37. مازون، حمد مين (2011)، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر.

38. المطارنة، غسان فلاح (2009)، تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

39. المقطرى، معاذ طاهر (2011)، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، ص405–438.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Elder, Randal, Beasley, Mark, and Arens, Alvin, (2012), Auditing and Assurance Services, Fourteenth Edition, Pearson Education, Ltd, London.
2. Mindak, Mary and Heltzer, Wendy (2011), responsibility and audit risk Corporate environmental, Managerial Auditing Journal, Vol. 26 No. 8, pp. 697-733.
3. Sun, Jerry, and Liu, Guoping (2011), Client-specific litigation risk and audit quality differentiation**,** Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Iss: 4 pp. 300 – 316.
4. Low, Philip (2012), Auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model, Asian Review of Accounting, Vol. 16, No. 2, 2008, pp. 160-178.
5. IAASB, **Audit Quality IAASB Perspective,** January 2011**.**

ثالثا: المواقع الالكترونية التي تم استخدامها:

1. **http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=4182#.UpgW3nT8Jjo تاريخ الزيارة 2013/11/29 .**

الملاحق

الملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية _غزة
كلية الدراسات العليا
ماجستير محاسبة وتمويل

الاستبيان

الأخ الكريم / الأخت الكريمة::
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته
تحية طيبة وبعد ;;

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تهم خدمات المراجعة والتدقيق في فلسطين،
واستكمالا لبرنامج الماجستير في المحاسبة والتمويل، بعنوان:

أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق: (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة، حيث إن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

الباحث
مرشد المصدر

الجزء الأول:

يرجى التكرم بوضع (√) بجوار البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1. المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

☐ أخرى حددها -------

2. الشهادة المهنية:

☐CPAأمريكيـــــة ☐ ACPA المجمـــع العربـــي للمحاســـبين القـــانونين

☐ ACCA, CA بريطانية ☐ أخرى حددها ------- ☐ لا يوجد

3. المسمى الوظيفي:

☐مدقق حسابات رئيسي ☐ مساعد مدقق ☐ مدير تدقيق

☐صاحب أو شريك مكتب تدقيق ☐أخرى حددها ----------

4. العمر بالسنوات:

☐ أقل من 30 ☐ 31 من 40 ☐ 41 إلى 50 ☐ أكثر من 50

5. عدد سنوات الخبرة في مجال عمل التدقيق:

☐ 5 سنوات فأقل ☐ من 6 إلى 10 سنوات ☐من 11 إلى 15 سنة

☐ من 16 إلى 20 سنة ☐ 20 سنة فأكثر

6- عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق:

☐ من 1 حتى 4 دورة ☐ من 5 إلى 8 ☐ 8 دورات فأكثر

☐ لم يلتحق بدورات

ر.م	البيان	موافق بدرجة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
المحور الأول: المخاطر الملازمة.						
1	التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة يسهم في التأثير على المخاطر الملازمة.					
2	تؤثر موسمية النشاط للشركة محل التدقيق في المخاطر الملازمة.					
3	يتغير مستوي المخاطر الملازمة حسب طبيعة الصناعة التي ينتمي لها العميل.					
4	يؤثر حجم المنشأة محل التدقيق في المخاطر الملازمة.					
5	طبيعة عمليات المنشأة محل التدقيق تؤثر في المخاطر الملازمة.					
6	تشكل طبيعة الأخطاء التي يتوقع المدقق إكتشافها عاملاً مؤثراً في حجم المخاطر الملازمة.					
7	التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يخفض المخاطر الملازمة.					
8	تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.					
9	تؤثر دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي على مستوى المخاطر الملازمة.					
10	تزيد التطورات التكنولوجية السريعة مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملوحظ.					
المحور الثاني: مخاطر الرقابة.						
11	تستخدم الموازنات التخطيطية في الشركة تحت التدقيق بفاعلية وكفاءة.					
12	تستخدم الشركة محل التدقيق التكاليف المعيارية بشكل كفؤ وفعال.					
13	يتأثر مستوي مخاطر الرقابة بوجود كفاءة وفعالية في استخدام الرسوم البيانية والخرائط في الشركة.					
14	دراسة الوقت والحركة تؤدي إلى تخفيض مستوى مخاطر الرقابة.					

ر.م	البيان	موافق بدرجة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
15	تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة.					
16	المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين يؤدي إلى تدني مستوى مخاطر الرقابة.					
17	فعالية وكفاءة إجراءات حماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يقلل مستوى مخاطر الرقابة.					
18	التأكد من فعالية إجراءات ضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يعمل على تراجع مستوى مخاطر الرقابة.					
19	إرتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المنشأة اليومية (الضبط الداخلي) يسهم في تخفيض مستوى مخاطر الرقابة.					
20	يؤثر نوع إجراءات التدقيق المطبقة في عملية الفحص في مستوى مخاطر الرقابة.					
المحور الثالث: مخاطر الاكتشاف.						
21	التأكد من إستخدام إجراءات تدقيق سليمة يسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف.					
22	التحقق من التطبيق السليم لإجراءات التدقيق يخفض مخاطر الإكتشاف.					
23	تفاوت مستوى الخبرة بين المدققين يؤثر في دقة تفسير نتائج التدقيق وبالتالي مستوى مخاطر الاكتشاف.					
24	التخطيط الجيد لعملية التدقيق يقلل من مخاطر الاكتشاف.					
25	الدقة في تحديد نطاق عملية التدقيق يخفض مخاطر الاكتشاف.					
26	يؤثر إختيار المساعدين في مستوى مخاطر الاكتشاف.					
27	التأكد من بذل العناية الكافية والإهتمام في إختيار أساليب المعاينة الإحصائية يؤثر في مستوى مخاطر الاكتشاف.					
28	إستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط					

ر.م	البيان	موافق بدرجة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
	الذي يعمل فيه بفاعلية وكفاءة يقلل من مخاطر الاكتشاف.					
29	مقارنة البيانات الحالية ببيانات الفترات السابقة بشكل جيد وبكفاءة وفعالية يخفض من مخاطر الاكتشاف.					
30	توجد علاقة مباشرة بين إكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل(الموازنات) وتخفيض مستوى مخاطر الاكتشاف.					
31	يسهم اكتشاف الأخطاء بمقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية والتي لا يكتشفها نظام الرقابة في تخفيض مخاطر الاكتشاف.					
32	تتأثر مخاطر الاكتشاف بتحديد الأخطاء المحاسبية بالاختبارات التفصيلية.					
المحور الرابع: جودة عملية التدقيق.						
جودة الخدمة						
34	يبادر المدققون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب.					
35	يجيب المدققون عن أي استفسار من قبل العملاء.					
36	يقدم المدققون العون والمساعدة للعملاء.					
37	تفي المعلومات حول خطة العمل باحتياجات مستخدمي البيانات.					
جودة المدقق						
38	الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق.					
39	القدرة على اكتشاف المخالفات المالية.					
40	يتمتع المدققون بدرجة عالية من المهنية والاحتراف.					
41	يتحلى المدققون بالأدب والأخلاق الحميدة.					
جودة التقرير						
42	تفي محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء والمجتمع.					
43	الثقة في التقارير والمستندات والقوائم المالية.					
44	يتم إعداد التقارير بالوقت المناسب.					
45	المعلومات ضمن تقارير التدقيق تفيد متخذي القرارات.					
46	تساعد تقارير التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية					

ر.م	البيان	موافق بدرجة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
	للشركة.					
جودة أداء العمليات						
47	شعور العملاء بالثقة والأمان بأعمال التدقيق.					
48	تؤثر قرارات المدققين في جودة العمليات.					
49	يفي مكتب التدقيق بوعوده للعملاء في الوقت المحدد ويراعي أوضاع العملاء.					
50	يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله.					
51	يحرص مكتب التدقيق على إدامة الاتصال والتواصل مع عملائه.					
استقلال المدقق						
52	يحصل المدققون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم.					
53	القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية.					
54	يحرص المدققون على توفير الاهتمام الشخصي للعميل.					
55	يتفهم المدققون مشكلات العملاء ويبدون اهتماماً كافياً.					

مع تحيات الباحث

الملحق رقم (2)

قائمة بأسماء المحكمين

ر.م	الاسم	المهنة
1	أ.د. سالم حلس	أستاذ المحاسب والتمويل – الجامعة الاسلامية
2	د. نافذ بركات	أستاذ مشارك قسم الاقتصاد– الجامعة الاسلامية
3	د. صبري مشتهى	أستاذ مساعد قسم الاقتصاد– جامعة القدس المفتوحة غزة