

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

أهمية التخصص المهني في تقدير مخاطر
التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية
- دراسة ميدانية -

تحت إشراف:
- أ.د- أحمد نقاز

إعداد الطالبتين:
- إيناس عادي
- أمينة مرفوعة

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ	أ.د. معمر قربة
مقررا	أستاذ	أ.د. أحمد نقاز
ممتحنا	أستاذ محاضر (أ)	د. سارة بودربالة

السنة الجامعية 2023/2022

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على اشرف خلق الله محمد
صلى الله عليه وسلم

أبدأ شكري إلى خالقي الله عز وجل الذي وقفني ومدني بالصحة لإتمام هذا العمل
فلك الحمد والشكر ملء السماوات والأرض؛

إلى من ضحيا بحياتها من أجلنا إلى من رباني على مكارم الأخلاق وزرع في نفسي
حب العمل والاجتهاد إلى من تحمل مشاق الحياة من أجل أن يوفر لنا حياة كريمة
ويرانا في أعلى المراتب إلى والدي أطال الله في عمره وحفظه لنا؛

إلى نبع الحنان التي تحت قدمها الجنة، إلى التي تحملت مشاق الحياة من أجلي
وكانت لنا عوناً إلى التي غمرتني بحبها وحنانها وعطائها؛

إلى والدي التي كانت دائماً شلالاً دافئاً من الحنان... وكانت شمعة تنير دربي،
وكانت تسقينني بالدعاء حتى وصلت أعلى المراتب؛

رحمها الله وطيب الله ثراها وجعل الجنة مثواها.

إلى من لا يطيب لي العيش إلا بهم وبينهم... إخوتي.

إلى رمز المحبة والوفاء... صديقاتي.

إلى أساتذتي... أينما حلوا ووجدوا.

إلى هؤلاء أهدي عملي هذا.

كهن إيناس محادي

إهداء

أهدي هذا العمل
إلى أعز وأغلى إنسانة في حياتي؛
التي حملتني وهنًا على وهن، ووفرت لي شروط الراحة التامة
أمي العزيزة حفظها الله وأطال الله في عمرها مع دوام الصحة والعافية؛
إلى من تحمل مشاق الحياة من أجل أن يوفر لنا حياة كريمة ويرانا في أعلى المراتب
إلى والدي حفظه الله وأطال في عمره؛
وإلى إخوتي جميعا؛
إلى كل الأساتذة؛
وإلى من أحبوني وأحببتهم، عرفوني ولم أعرفهم؛
وإلى سندي زوجي الغالي؛
وإلى قرّة عيني إبني الغالي؛
وإلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة إلى من رافقتني وقاسمتني ثمرة جهدي؛
إيناس عادي رفيقة دربي وحبّية قلبي؛
وفي الختام أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد وإلى كل من تجمعني بهم
صلة الرحم وكل الأصدقاء ومن كانوا برفقتي ومصاحبتي أثناء دراستي
وإلى كل طالب علم

كأمينة مرفوعة

شكر

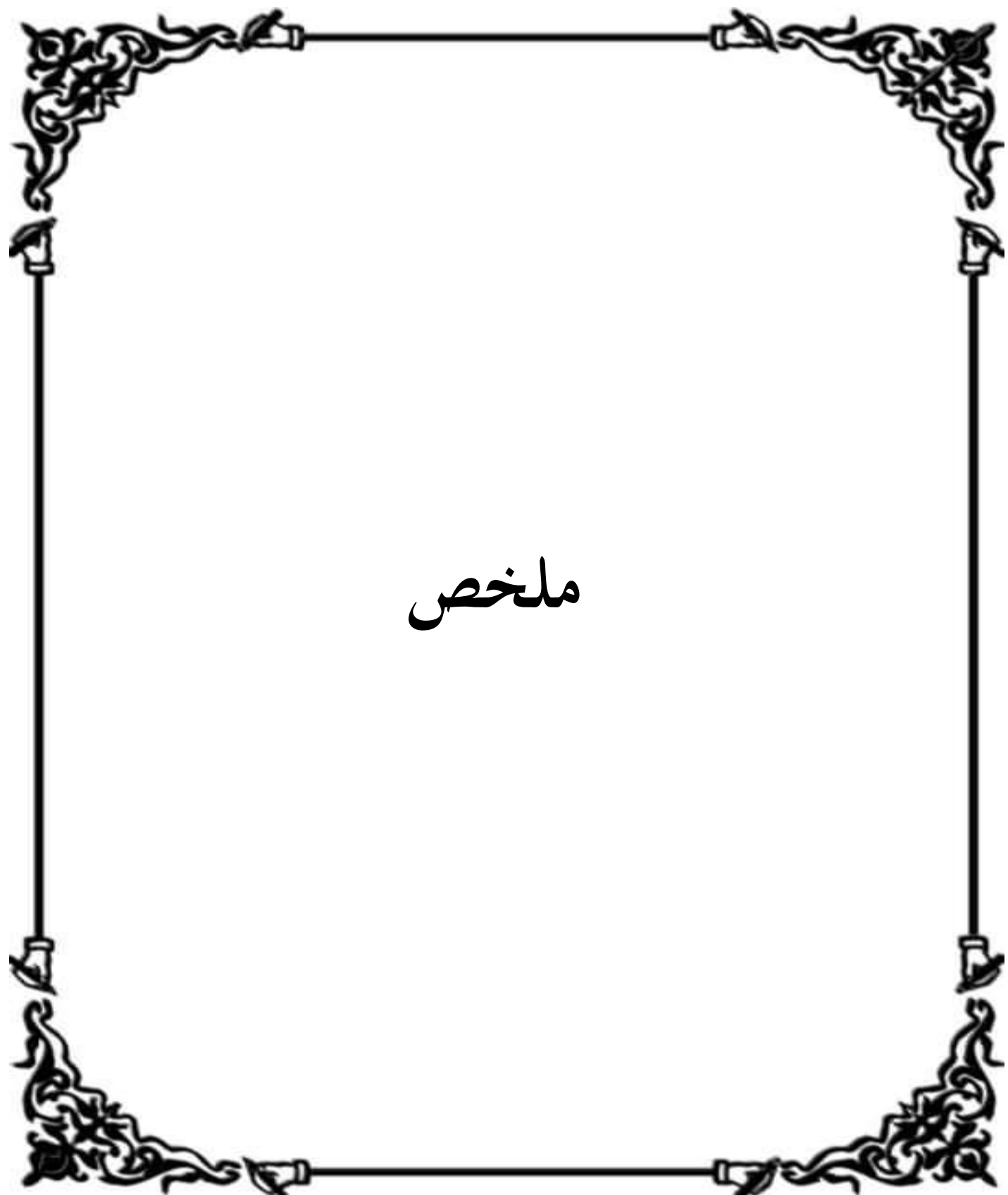
الحمد لله الذ وفقنا ومكنا من إتمام هذه المذكرة، فما كان لشيء
أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه
﴿إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون﴾
فالحمد لله أوله وآخره؛

يسعدنا أننا نتقدم بشكرنا وتقديرنا وامتناننا و عرفانا بالجميل إلى
الأستاذ "أحمد تقاز" لما قدمه لنا من نصائح وتوجيهات، وكان له
كبير الأثر في إنجاز هذا العمل طيلة عملية الإشراف وكان لنا نعم
الأستاذ الناصح الصابر؛

وكما تتوجه بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة على
قراءتهم للمذكرة فجزاهم الله عنا كل خير؛
وإلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير

بجامعة عمار ثليجي - بالأغواط-

وكل من لم يسعفنا الحظ
في ذكر أسمائهم نتقدم لهم بالشكر الجزيل.



ملخص

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط، بحيث تكونت عينة الدراسة من (39) استبانة صالحة للتحليل، وقد تم اختبار هذا الأثر باستخدام تحليل الانحدار البسيط. وأشارت النتائج إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين متغيري الدراسة (التخصص المهني ومخاطر التدقيق)، وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- ✓ وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين حول أهمية التخصص المهني (الصناعي)؛
- ✓ يسمح التخصص المهني بتقليص الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق وإتمام أعماله في الوقت المناسب؛
- ✓ وجود وعي للمدقق الخارجي بأهمية دوره في تفعيل إدارة المخاطر.

الكلمات المفتاحية: التخصص المهني، التدقيق، مخاطر التدقيق.

Abstract

This study aimed to identify the importance of professional specialization in estimating audit risks in accordance with international references among a sample of experts in the field of accounting and auditing in the wilaya of Laghouat, so that the study sample consisted of (39) questionnaires valid for analysis, and this effect was tested using simple regression analysis.

The results indicated that there is a statistically significant effect between the two variables of the study (professional specialization and audit risks), and the study concluded many results, the most important of which are:

- ✓ There is agreement among the external auditors on the importance of professional (industrial) specialization;
- ✓ Professional specialization allows to reduce the time required to perform the audit process and complete its work in a timely manner;
- ✓ The internal auditor's awareness of the importance of his role in activating risk management.

Keywords: professional specialization, auditing, audit risks.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	الشكر
III	ملخص الدراسة
IV	فهرس المحتويات
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الجداول
أ-ز	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتخصص المهني والتدقيق المبني على المخاطر	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التخصص المهني
03	المطلب الأول: مفهوم التخصص المهني
05	المطلب الثاني: أهمية التخصص المهني (الصناعي)
06	المطلب الثالث: مداخل قياس التخصص المهني (الصناعي) للمدقق الخارجي
10	المبحث الثاني: منهجية التدقيق المؤطرة للمرجعيات الدولية للمهنة
10	المطلب الأول: مفهوم التدقيق المبني على المخاطر
11	المطلب الثاني: مراحل التدقيق المبني على المخاطر
15	المطلب الثالث: تعريف جودة وخصائص التدقيق وأهدافها
23	المبحث الثالث: التخصص المهني وعلاقته بمراحل التدقيق المبني على المخاطر
23	المطلب الأول: التخصص المهني وعلاقته بتقييم المخاطر
28	المطلب الثاني: علاقة التخصص المهني بالاستجابة للمخاطر
31	المطلب الثالث: علاقة التخصص المهني بالإبلاغ
38	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
41	المطلب الأول: تخطيط أداة وتصميم الدراسة
44	المطلب الثاني: أساليب تحليل وقياس ثبات أداة الدراسة

فهرس المحتويات

47	المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج
47	المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة
50	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة
58	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
58	المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى
60	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية
63	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية
66	خلاصة الفصل الثاني
70-68	خاتمة
73-72	المصادر والمراجع
88-75	الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
10	مخاطر التدقيق المقبول	01
43	نموذج الدراسة	02
47	تركيبية عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	03
48	تركيبية عينة الدراسة حسب الوظيفة	04
49	تركيبية عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	05

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	توزيع عينة الدراسة	41
02	العبارات المحددة لمتغيرات الدراسة	45
03	درجات سلم ليكارت الثلاثي	45
04	نتائج اختبار ألفا كرومباخ لمتغيرات الدراسة	46
05	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	47
06	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	48
07	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	49
08	مجالات المتوسط الحسابي لتحديد الاتجاه العام للعبارات	51
09	الإحصاءات الوصفية للعبارات المتعلقة بمحور " إدراك المدقق للتخصص المهني "	51
10	الإحصاءات الوصفية للعبارات المتعلقة بمحور "التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر"	53
11	المتوسط وانحراف عبارات مخاطر التدقيق	55
12	نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول متغيرات وأبعاد الدراسة	56
13	نتائج اختبار الانحدار الأحادي لأثر التخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية	59
14	نتائج اختبار الانحدار الأحادي لأثر إدراك المدقق للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية	60
15	نتائج اختبار الانحدار الأحادي لأثر التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية	61
16	ملخص الفرضيات	62
17	اختبار تحليل التباين (ANOVA) للفروق بين متوسط إجابات أفراد العينة وفقا لمتغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)	64

مقدمة

مقدمة

أصبح التخصص المهني سمة من سمات العصر، حيث لم يعد المهني يقوم بكافة الأعمال في مجال مهنته، ويرجع السبب في ذلك أساساً إلى أن فروع المهنة تعددت وأصبحت أكثر اتساعاً وأصبح الإلمام بمجال معين من مجالاتها يحتاج إلى التخصص الدقيق في هذا المجال كأداة للارتقاء بمستوى الأداء المهني المقدم، ومهنة مراجعة الحسابات هي كواحدة من المهن الهامة المتواجدة في كافة المجتمعات كانت لفترة قريبة بعيدة عن اتجاه التخصص هذا، إلا أن منشآت الأعمال محل المراجعة أصبحت معقدة بشكل متزايد إلى الحد الذي يمكن معه القول أن التعقيدات المتزايدة للحياة الاقتصادية قد سبقت التقدم في تكنولوجيا المراجعة وأن هذه المنشآت قد تكون وصلت إلى مرحلة عدم قابليتها للمراجعة بسبب طبيعة أعمالها، مما يجعل من الصعب على المراجع أن يقرر ما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية على درجة كافية من المصداقية أم لا ؟، وفي هذا الإطار ونتيجة لتعدد طبيعة وخصائص القطاعات الصناعية في بيئة الأعمال المعاصرة، يأتي التخصص المهني ليمثل الخبرات والمهارات والقدرات المهنية والعملية المتخصصة والمتراكمة لدى المراجعين المتخصصين والتي بدورها تعد أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة، مما يمكن معه مراجعي الحسابات من ربط أنفسهم مع الخصائص المحددة لعملائهم واحتياجاتهم الخاصة. ويعد التدقيق من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات الاقتصادية لماله أهمية في تطوير وتحسين جودة الرقابة وتقييم كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية والبشرية للمؤسسة وبالأخص تقييم الأخطار ومحاولة تقليلها أو الحد منها، وهذا من أجل التحكم في الأخطار لا سيما المتعلقة بأنشطة المؤسسة ومحيطها.

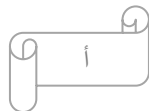
أولاً: الإشكالية الرئيسية

على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما أثر التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية ؟

وللإجابة عن السؤال الرئيسي لدراستنا قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما مفهوم التخصص المهني وفيما تتمثل أهم مداخله ؟
- ✓ ما مفهوم التدقيق المبني على المخاطر وماهي أهم مراحله ؟
- ✓ هل يساهم التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية ؟
- ✓ ما أثر التخصص المهني على مخاطر التدقيق ؟



مقدمة

ثانيا: فرضيات الدراسة

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية منها والفرعية المقترحة، وللإحاطة بالجوانب المختلفة للموضوع يمكن صياغة الفرضيات التالية لتوجيه مسار البحث واختيار مدى صحتها وهي ممثلة في:

1- الفرضية الرئيسية الأولى:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).
الفرضيات الفرعية:

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدقق للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

2- الفرضية الرئيسية الثانية:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مخاطر التدقيق تعزى للمتغيرات الوظيفية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

ثالثا: أسباب ودوافع اختيار الموضوع

لقد تباينت أسباب اختيار الموضوع ما بين مبررات موضوعية وأخرى ذاتية:

- ✓ إثراء المعرفة الذاتية حول موضوع الدراسة؛
- ✓ الرغبة الذاتية لدراسة مثل هذه المواضيع المتعلقة بالتخصص المهني واستخداماتها في مجال المحاسبة؛
- ✓ الموضوع جدير بالدراسة وينسجم مع تخصص دراستنا؛
- ✓ اكتساب معرفة وخبرة للاستفادة منها مستقبلا في المجال المهني المحاسبي؛

مقدمة

✓ قيمة وأهمية الموضوع بالنظر إلى التوجهات الحديثة، كما أن هذا الموضوع قابل للبحث لإمكانية الوصول إلى المعلومات المتصلة به من مصادر ومراجع.

رابعاً: أهمية الدراسة

- من خلال العرض السابق لإشكالية الدراسة تتضح أهميته من أنه يتطرق لمجال بحثي جديد وهو التخصص المهني للمراجع في ظل ما يشهده العالم من تغيرات اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية متسارعة وتعقد العمليات الإنتاجية وتشابكها وكثرة القوانين الخاصة بها واللوائح التي تنظمها، وهو ما أدى إلى صعوبة إلمام المراجع بأمور النشاطات كلها ومقدرته على مواجهة مشكلات المراجعة في ظل اختلاف أنواع تلك الصناعات أو حجمها، فضلاً عن ذلك ترجع أهمية هذه الدراسة من حيث عد التخصص المهني للمراجع مدخلاً معاصراً للتميز والتحسين المستمر في جودة الخدمات التي يقدمها المراجع في ظل التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال المعاصرة.
- تكمن أهمية الدراسة في جانبها النظري بما تحتويه من معلومات مستقاة من مراجع عديدة وتلخيص لجهود الباحثين.

خامساً: أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات الواردة بصفة أساسية في الإشكالية، بالإضافة إلى أن هناك جملة من الأهداف نصبوا إلى تحقيقها والتمثلة في:

- ✓ التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بكل من التخصص المهني ومخاطر التدقيق؛
- ✓ التأكد من صحة الفرضيات الموضوعية لغرض البحث والدراسة؛
- ✓ بيان مدى أهمية التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق؛
- ✓ تقديم مقترحات على ضوء النتائج التي نتوصل إليها لتحسين مستوى مخاطر التدقيق من خلال أهمية التخصص المهني.

سادساً: منهجية الدراسة

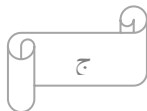
لغرض إتمام الدراسة بجانبها النظري والتطبيقي يستوجب اعتماد المنهجين الآتين:

1- مناهج للدراسة

في هذه الدراسة نستعين على منهجين أساسين وهما:

أ. المنهج الوصفي:

من خلال دراسة الرسائل والأطروحات الجامعية والمقالات والمجلات والكتب العربية.



ب. المنهج التحليلي:

وتهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار مدى صحة الفرضيات من خلال دراسة استقصائية لآراء عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق لمعرفة آرائهم واتجاهاتهم حيث يساعدنا المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة.

2- أساليب جمع البيانات:

ولجانِب المناهج التي استعنا بها للتحليل والوصف نستعمل أيضا أساليب لجمع المعلومات وتتمثل في:

أ. البيانات الأولية (الاستبيان):

سيتم الاعتماد في جمع البيانات الأولية على الاستبيان أعد خصيصا لهذا الغرض حيث سيتم توزيعه على عينة محافظي الحسابات الخبراء والمحاسبين وعينة عشوائية من المحاسبين

ب. البيانات الثانوية:

سيتم الحصول عليها من خلال الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع وبعض الكتب والمجلات المقابلات.

سابعاً: حدود الدراسة

✓ **الحدود الزمنية:** إعداد كل من الدراسة النظرية والدراسة الميدانية ابتداءً من السادسي الثاني من السنة الجامعية 2023/2022؛

✓ **الحدود المكانية:** الدراسة خاصة بمجموعة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط.

ثامناً: صعوبات الدراسة

✓ إن الصعوبات التي تلقيناها في إنجاز هذه الدراسة لا تختلف في جوهرها عن تلك المألوفة لدى جل الباحثين ويمكن تلخيصها فيما يلي:

✓ ضيق الوقت الممنوح لإنجاز المذكرة؛

✓ محاولتنا إسقاط ما تطرقنا له في الجانب النظري على الجانب التطبيقي؛

✓ قلة الدراسات الوطنية خاصة المتعلقة بمفهوم التخصص المهني؛

✓ افتقار المكتبة الجامعية للمراجع المتخصصة في الموضوع؛

✓ صعوبة الإلمام الكافي بالمعلومات بسبب التحفظ لبعض المعلومات والتفاصيل من طرف المحاسبين لسبب السر المهني.

تاسعا: الدراسات السابقة

الدراسات السابقة هي مجموعة الدراسات والأبحاث التي تناولت الموضوع الذي يقوم الباحث بدراسته، وتلعب هذه الدراسات دورا كبيرا في إعطاء فكرة عامة للباحث عن البحث الذي يقوم به، وعن مراحل تطوره.

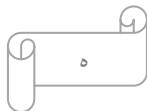
1- دراسة محمد نذار شلا (2015)، بعنوان: أثر التخصص المهني لمراجع الحسابات في تخفيض

تكلفة أداء عملية المراجعة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، بحيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محددات وأهمية تخصص مراجع الحسابات في مهنة المراجعة بإحدى القطاعات الصناعية السائدة في المجال الاقتصادي، وإلى تحديد أثر ذلك التخصص في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة بشقيها المباشر المتمثل بمقدار الجيد المقدم وغير المباشر النابع من فشل أداء تلك العملية، فقد تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مراجعي الحسابات المرخص لهم ممارسة المهنة في الجمهورية العربية السورية، حيث بلغ عدد الاستبيانات التي تم تحليلها (79) استبانة.

وقد أظهرت نتيجة الدراسة وجود ارتباط قوي بين تبني مراجع الحسابات لاستراتيجية التخصص الصناعي وانخفاض في مقدار جوده المقدم واللازم لأداة عملية المراجعة، من خلال إسهام التخصص في زيادة مستوى فهم المراجع بخصائص منشأة العميل بالإضافة إلى تعزيز الخصائص المهنية المرتبطة به.

2- دراسة مسامح مختار، لقوية سمير(2017)، بعنوان: مساهمة التخصص المهني للمدق

الخارجي في تحسين جودة التدقيق، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12(3)، بحيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم جودة التدقيق الخارجي ومفهوم التخصص المهني (الصناعي)، ومدى إدراك القائمين بأعمال التدقيق لأهمية التخصص المهني، ومعرفة فيما إذا كان يساهم في تحسين جودة التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة حول أهمية التخصص



مقدمة

المهني من خلال تمكين القائمين بأعمال التدقيق من التخطيط الجيد لعملية التدقيق وإعداد برنامج التدقيق بشكل ملائم.

3- دراسة أحمد نقاز (2022)، بعنوان: دور التدقيق المبني على المخاطر في الحد من المبالغة في استخدام الأدلة وفق المرجعيات الدولية، مجلة أبحاث الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، بحيث هدفت هذه الدراسة إلى تبيان إجراءات التدقيق وفقا لمنهج التدقيق المبني على المخاطر، وكيف تساهم هذه المنهجية في التقليل من المبالغة في استخدام الأدلة في عمليات التدقيق، حيث يعتبر الأساس في هذه المنهجية هو التدقيق من الأعلى إلى الأسفل من جهة، وتحمل المدقق كل المسؤولية على الفشل في إبداء رأيه في ظل تعظيم منافعه الاقتصادية.

خلصت هذه الدراسة إلى أن المنطق الذي يحكم خدمات التأكيد بحسب درجاته هو درجات التأكيد بحد ذاتها التي يهدف المدقق الوصول إليها، والتعبير على خدمات التأكيد بطريقة عكسية أي ما مدى عدم التأكيد، الأمر الذي يعبر عنه بخطر الفشل في إبداء الرأي، وكانت النتيجة أن هناك علاقة بين حالات التأكيد المراد الوصول إليها وخطر الفشل وبالتالي حجم أدلة الإثبات (تكلفة عملية التدقيق).

أ/ مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة:

- ✓ الإسهام الكبير للدراسات السابقة في بناء الجانب النظري للدراسة الحالية من خلال مراجعة البحوث والدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث الحالي؛
- ✓ الاستفادة من الدراسات السابقة في صياغة فقرات استمارة الاستبانة الخاصة بمتغيرات الدراسة الحالية؛
- ✓ مهدت الطريق لاختيار مجتمع وعينة الدراسة الحالية بعد الإطلاع على العينات التي اعتمدها.
- ✓ التعرف على الوسائل الإحصائية التي استخدمت في هذه الدراسات، مما سهل عملية اختيار الأسلوب الإحصائي الملائم لهذه الدراسة؛
- ✓ محاولة التعرف على آراء المحاسبين، محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وهذا على مستوى ولاية الأغواط حول أهمية التخصص المهني.

مقدمة

ب/ أهم ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة:

تتكامل هذه الدراسة مع باقي الدراسات السابقة الأخرى فيما يخص النتائج التي توصلنا إليها، لكن في نفس الوقت تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

✓ أنها تقدم تحليلاً أكثر تفصيلاً عن متغيرات الدراسة سواء من الجانب النظري أو أثناء محاولة إسقاط هذه المفاهيم على دراسة حالة عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط؛

✓ كما يكمن الاختلاف أيضاً في الأدوات المستخدمة في الدراسة فهناك من استخدم أسلوب تحليل مختلف البيانات، المقابلة والاستبيان، تحليل تحريبي للبيانات الكمية والنوعية؛

✓ تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في أبعاد المتغير المستقل، في حين تختلف في الإطارين الزمني والمكاني.

عاشراً: هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية محل الدراسة والتأكد من صحة الفرضيات، قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين:

فصل نظري وفصل تطبيقي كما يلي:

الفصل الأول: خصص الفصل الأول للتأطير النظري للدراسة حيث جاء في المبحث الأول ماهية التخصص المهني، أما المبحث الثاني ماهية مخاطر التدقيق، في حين جاء المبحث الثالث التخصص المهني وعلاقته بمراحل التدقيق المبني على المخاطر.

الفصل الثاني: اخذنا فيه الدراسة التطبيقية من خلال استبيان حيث قمنا بتوزيعه على أفراد العينة، والتي سنحاول قدر الإمكان إبراز أهمية التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية وأهم النتائج المتوصل إليها وإثبات صحة الفرضيات وعرض النتائج ومناقشتها.

الفصل الأول

الإطار النظري للتخصص المهني والتدقيق

المبني على المخاطر

تمهيد:

يعد تقدير مخاطر التدقيق من أهم مراحل إعداد خطة التدقيق والتي تركز على المخاطر الداخلية والخارجية التي تنطوي على المؤسسة المراد تدقيقها، ويركز تقدير مخاطر التدقيق على تحديد المخاطر المتعلقة بالأنظمة والإجراءات المالية والإدارية للمؤسسة، وفي هذا السياق فإن الإلتزام بالمرجعيات الدولية في تقدير مخاطر التدقيق هو أمر ضروري وحيوي حيث تحدد هذه المرجعيات المعايير والإجراءات المناسبة لتحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر على جودة البيانات والمعلومات المالية، وبناءً على ما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التخصص المهني؛

المبحث الثاني: منهجية التدقيق المؤطرة للمرجعيات الدولية للمهنة ؛

المبحث الثالث: التخصص المهني وعلاقته بمراحل التدقيق المبني على المخاطر.

المبحث الأول: ماهية التخصص المهني

يعود تاريخ الاهتمام بدراسة التخصص المهني إلى العام 1917 م، ومنذ ذلك التاريخ أصبح مجال بحث واهتمام مشترك من قبل كل من الباحثين والمهنيين، وعلى الرغم من ذلك كان من الصعب تحديد تعريف دقيق ومقبول قبولا عاما في بادئ الأمر، ويرجع ذلك إلى عدم وجود نظرية لها تلقى قبولا على نطاق واسع، ومع تزايد المطرد في التعقيدات الاقتصادية وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية عن بعضها البعض في البيئة المعاصرة واحتفاظ كل صناعة بخصائصه عوامل خاصة تتميز بها عن غيرها من الصناعات الأخرى إضافة إلى أن مهنة التدقيق تقوم على أساسا على تقديم خدمات لتلك الصناعات، كل ذلك حتم على المدقق الخارجي ضرورة المعرفة المتخصصة تبعا لكل قطاع صناعي.¹

المطلب الأول: مفهوم التخصص المهني

حيث يعد أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهمة التدقيق، كما يطلق عليه أيضا الخبرة المتخصصة، وتتمثل في امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين، فهي تمثل المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في تدقيق عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة ويشار إلى تخصص المدقق الخارجي أيضا بأنه قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل لطبيعة العمليات التي تقوم بها تلك المؤسسات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.

- كما عرف التخصص المهني بأنه المعرفة التي يكتسبها المدقق الخارجي نتيجة للتخصص في تدقيق صناعة معينة وتغطي الفقرة السادسة من معيار التدقيق الدولي رقم (550) بعنوان "الأطراف ذوو العلاقة" بأن المدقق يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في التعرف على الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية، وعمليا فإنه من الصعب أن تتوفر للمدقق المعرفة الكافية بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات التدقيق والتي تجعل منه مدققا لتلك النشاطات جميعها.
- فضلا عما سبق يرى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مسألة التخصص في مهنة التدقيق أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب المتخصصة سيكون هو الطابع الغالب في هذه المدة مقابل انخفاض الطلب على

¹ مسامح مختار، لقوية سمير، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12(3)، 2017، ص 449.

خدمات التدقيق في المكاتب الأخرى، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق أن يتخصص في نشاط معين، وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق التدقيق ومن ناحية أخرى فإن تخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة وإن كان يخفض من تكاليف التدقيق ويرفع كفاءتها إلا أنه في ذات الوقت يؤدي إلى زيادة خطر التدقيق الناتج من عدم التنوع في عملاء مكاتب التدقيق.¹

- كما عرفه Stein & Cadman على أنه تركيز المدقق على تقنيات التدقيق الخاصة بصناعة معينة والتعمق فيها، مما يؤدي إلى تقديم خدمات متميزة للعملاء الذين ينتمون إلى نفس الصناعة أفضل من الخدمات التي يمكن أن يقدمها مدققون غير متخصصون صناعياً.

- في حين عرف Al & Solomon المدقق المتخصص صناعياً بأنه: المدقق الذي يخضع للتدريب ويكتسب خبرة شاملة في صناعة معينة (قطاع ما).²

وفي ضوء التعريفات السابقة، يستنتج الباحث أن المدقق المتخصص صناعياً يتميز بالخبرة العلمية والعملية عن بقية المدققية في قطاع صناعي أو خدمي واحد، ويتمتع بالفهم العميق في مجال الصناعة محل التخصص ويقوم بخدمات تدقيق متميزة وذات جودة عالية لعملائه في هذا القطاع ويمكن للباحث تعريف التخصص الصناعي المهني للمراجع الخارجي بأنه تخصص وتميز المدقق عن غيره من المرجعيان في تدقيق متميزه وذات جوده عاليه لعملائه في هذا القطع وذلك نتيجة لامتلاكه مجموعة من المعارف والخبرات والدراسه والتدريب المتعلقة بخصائص وطبيعته العمليه في هذا القطاع.

والجدير بالذكر أن التخصص المدقق قطاعياً لا يعني بضرورة عدم أدائه لخدمة التدقيق لمنشآت القطاعات الأخرى فقط يكون المرجع متخصص في تدقيق منشآت قطاع نشاط ويؤدي خدمة التدقيق لبعض منشآت قطاعات الأنشطة بصفة غير متخصصة كما أن نجاح استراتيجيه التخصص الصناعي المهني يعتمد على كبر حجم مكتب التدقيق وتوفر عدد كبير من المرجعيات ذوي الخبرات والتخصصات المختلفه وهو الأمر الذي سيقع مكاتب المدققات نحو المزيد من حالات الاندماج توفير القدرات البشرية القادره على إنجاز هذه الاستراتيجيه ومواجهه عوامل المنافسه المتزايدة ومتغيرات العولمه الاقتصادية والاجتماعية والمهنية.

¹ مسامح مختار، لقويره سمير، مرجع سبق ذكره، ص 450.

² محمد نزار شلا، أثر التخصص المهني لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص 33.

المطلب الثاني: أهمية التخصص المهني (الصناعي)

يعد التخصص المهني للتدقيق من بين الاتجاهات الحديثة التي تم الاعتماد عليها في تطوير العمل مهنة تدقيق الحسابات كما يعد أحد المرتكزات الأساسية التي تم الاستفادة منها في عمل التدقيق الخارجي وبالرغم من تلك الأهمية إلى أنه لا يوجد معيار واضح يدل على ضرورة التخصص المهني بتدقيق ويمكن توضيح أهمية التخصص المهني في التدقيق من خلال النقاط التالية:¹

- يساعد التخصص المهني للتدقيق الخارجي على زيادة الثقة في المدققين الخارجيين وبالتالي زيادة الاعتماد عليهم من قبل الشركات؛
 - يؤدي التخصص المهني في التدقيق إلى زيادة كفاءة التدقيق الخارجي وعلى حد سواء الزيادة الاعتماد على الموظفين المهنيين في عملية وتدقيق الحسابات؛
 - يساعد على تقديم المعلومات الموثقة في الوقت المناسب، ويعمل التخصص في التدقيق على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي المعلومات المحاسبية المقدمة المتنوعين وذلك من خلال اعتبار تقرير إبداء الراي المراقب الحسابات جزءا مهما يتم استخدامه في عملية إتخاذ القرار؛
 - إن تخصص مكاتب التدقيق في قطاعات معينة في ظل سوق المهنة التنفسي في تقديم الخدمات يحقق مزايا عديدة منها مواجهة المنافسة الشديدة والحصول على أكبر حصة من مجموعة العملاء في السوق المتاحة خفض تكلفة أداء عملية المراجعة نتيجة التخصص وتحميل تكلفة التطوير على عدد أكبر من العملاء ورفع مستوى جودة الأداء المهني لعملية التدقيق وما لهذا من آثار على زيادة عدد العملاء وما يترتب عليه من زيادة في حجم المكتبة نتيجة لإنخفاض تكاليف التطوير مقارنة بالمكاتب الأخرى؛
- فيما تتمثل أهمية التخصص المهني في النقاط التالية:²

- يتيح التخصص المهني لمراجع الحسابات القيام بتدقيق على مستوى عال من الفاعلية، فالمدقق المتخصص يمتلك قدرة أكبر على تقديم مستويات أعلى من الضمان بأن القوائم المالية محل التدقيق خالية من الأخطاء والتلاعب والتحريفات الجوهرية؛
- تمكن المعرفة المتخصصة مراجع الحسابات في بناء هيكل من المعرفة والخبرات الخاصة بنشاط معين يساعده على تقديم خدمات ذات مستويات عالية من الجودة؛

¹ علاء يوقه، التخصص النوعي المراجع الخارجي وأثره في تقليل من المخاطر المراجعة، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصاد، الجزائر 2020، ص106.

² صلاح ميلود خراط، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس، مجلة جامعة صبراتة العلمية، العدد الرابع، ديسمبر 2018، ص ص 7-8.

- تتيح المعرفة المتخصصة للإلمام بطبيعة الأنشطة الخاصة وخصائصها بكل صناعة أو نشاط بناء على تعدد المتطلبات المحاسبية للقطاعات أو الأنشطة المختلفة وإذا ما توفرت هذه المعرفة المتخصصة بأعمال العميل من قبل مراجع الحسابات فإن ذلك قد يخفض من احتمال الإستعانة بالخبراء لدرجه كبيرة في كثير من الحالات؛
- المدقق المتخصص أكثر كفاءة في إنجاز مهمة التدقيق إذ يتطلب وقت أقل في التنفيذ من الوقت المستهدف ويؤدي إختبارات تدقيق أقل بشكل عام؛
- يسهم التخصص المهني في تدعيم وتقوية استغلال المدقق الخارجي في مواجهه محاولات بعض عملاء التدقيق في مساومته على هذه الاستقلال؛
- الحصول على معرفة وقيمة أكبر للمعايير المحاسبية ومتطلبات التقارير في هذا النشاط الذي يكون المدقق المتخصص في أداء الخدمات للعملاء والعاملين به، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات التدقيق المستقبلية في هذا النشاط؛
- التخصص المهني يمكن مؤسسة التدقيق من تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات التدقيق وقدرتها في الحصول على حصص متزايدة في سوق التدقيق بإعتبار أن التخصص وما يمنحه للمراجع من قدرات ومهارات وتقنيات سيمثل أداء جذب لعملاء التدقيق.
- يعزز التخصص المهني من سمعة المدقق من وراء تقييمة لخدمات التدقيق ذات جودة عالية، لما يساعد في توسيع نطاق خدمات التدقيق، حيث يتيح التخصص المهني فرصة تقديم خدمات على مستوى عال من التأكيد مما يرفع كفاءة أعمال التدقيق من ناحية، وتلبية احتياجات العملاء طالبي خدمات التدقيق بصورة متميزة من ناحية أخرى

المطب الثالث: مداخل قياس التخصص المهني (الصناعي) للمدقق الخارجي

اعتمدت الدراسات البحثية على عدة مداخل لقياس التخصص الصناعي المدقق الخارجي، ويمكن

تناولها كما يلي:

أولاً: مدخل الحصة السوقية Approach Share Market

يتم تحديد مدى تخصص المدقق من عدمه وفقاً لهذا المدخل، على أساس مدى تمكنه أي المدقق على عمليات التدقيق في خط صناعي أو خدمي معين، بمعنى أن المدقق الذي يسيطر أو يحوز حصة سوقية أكبر في قطاع معين يعتبر الأكثر امتلاكاً للمعارف والخبرات لهذا القطاع، وبالتالي سيقوم بتوجيه استثماراته الهامة للتطوير أساليب وخطط وتقنيات تدقيق خاصة لهذا القطاع.

وقد أشارت دراسة (Carson 2009) إلى أن شركة التدقيق تعتبر متخصصة في قطاع معين إذا قامت بتدقيق 20 % فأكثر من الشركات التي تنتمي لهذا القطاع.¹

ويقوم هذا المقياس على افتراض أن التخصص المهني المدقق الخارجي أو مكاتب وشركات التدقيق هو تمييز نفسها على المنافسين من خلال المحافظة على حصة سوقية من الشركات العاملة في مجال صناعة معينة الأمر الذي سينتج عنه معرفة جيدة من خلال تطوير معرفتها في هذه الصناعة.²

يجب عند استخدام مدخل الحصة السوقية لقياس التخصص الصناعي المدقق، تحديد حدود الحصة السوقية في سوق التدقيق فيما إذا كانت في حدود المستوى المحلي (مدينة محددة)، أم على مستوى الموطن (الوطن ككل) أم على المستوى الدولي، لأنه كلما زاد التوسع في حدود الحصة السوقية من مجرد المدينة إلى الموطن إلى المستوى الدولي، كلما أعطى ذلك مؤشرا واضحا على صلاحية مدخل الحصة السوقية كأساس للحكم على تخصص المدقق صناعيا، وكلما قل ذلك على زيادة مستوى جودة عملية التدقيق ويتم تحديد الحصة السوقية مقاسه بنسبة مبيعات العميل في صناعة معينة.³

كما لا يخفى علينا أن أكثر المقاييس استخداما للتعبير عن تخصص المدقق في الصناعة هو الحصة السوقية.⁴ وحيث أن مدخل الحصة السوقية في مجال قياس تخصص المدقق يعتبر هو المدخل الذي يسيطر على معظم الدراسات البحثية، إلا أنه لا يخلو العيوب والتي تحد منها:

- انخفاض إيرادات مكاتب التدقيق نتيجة التخصص في قطاع معين؛
- الزيادة في النفقات بعرض التمكين في التخصص المراد وذلك من أجل تطوير المهارات والخبرات وتقنيات التدقيق المتعلقة بالقطاع الصناعي.

ومنه يمكننا أن نستنتج أن مدخل الحصة السوقية لقياس التخصص الصناعي يعتمد على مدى سيطرة المدقق على عمليات التدقيق في قطاع صناعي أو خدماتي محدد فنسبة السيطرة هي العامل المحدد لهذا التخصص من عدمه.

¹ وائل حسين محمد محمود، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي، دراسة نظرية وميدانية بالمعهد العالي لتكنولوجيا البصرات، مجلة الفكر المحاسبي (ATASU)، المجلد 23، العدد 3، جمهورية مصر العربية، 2016، ص 20.

² جعفر عثمان الشريف، عبد العزيز، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية، مجلة العلوم و التقنية في العلوم الاقتصادية، مجلد 17، العدد 1، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، ص 45.

³ وائل حسين محمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 20.

⁴ محمد سامي، سلامة خلف، أثر التخصص الصناعي للمراجع وجودة التقارير المالية على كفاءة الاستثمار، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية، مصر، 2019، ص 24.

ثانياً: مدخل حصة المحفظة Approach Share Portfolio

ويقوم هذا المقياس على مقارنة مبيعات عميل التدقيق مع إجمالي مبيعات جميع العملاء في نفس صناعة العميل وبحسب كالتالي:

التخصص الصناعي لمنشأة التدقيق = إجمالي مبيعات العميل مقسوماً على إجمالي جميع العملاء لنفس الصناعة.¹

ويرتكز هذا المدخل في قياس وتحديد التخصص الصناعي المدقق القطاعات الصناعية المختلفة التي يخدمها المدقق، ووفقاً لهذا المدخل يعتبر المدقق متخصص في القطاع الصناعي الذي يمثل النسبة الأكبر من محفظته أو أتعابه، بمعنى أن القطاع الذي يحظى بنسبة أكبر من خدمات المدقق ويحقق منه أعلى أتعاب هو مجال تخصص المدقق.²

ووفقاً لهذا المقياس فإن منشأة التدقيق تعتبر متخصصة مهنياً (صناعياً) في الصناعات التي تتولد من خلالها أغلب إيراداتها وتقوم بتخصيص معظم مواردها في تطوير معرفتها الصناعية المحددة في هذه الصناعة.³

ويفترض هذا المدخل أنه خلال ملاحظة توزيع أتعاب التدقيق على القطاعات الصناعية المختلفة يمكن الاستدلال على تخصص المدقق، فالقطاعات الصناعية لعملاء المدقق والتي تمثل الحصة الأكبر في المحفظة تعكس الصناعات التي قام المدقق بتطوير قاعدة معرفة فيها، كما وأن الحصص الكبيرة في المحفظة الاستثمارات الكبيرة التي قام بها وبالتالي وفقاً للمدقق لتطوير تقنيات تدقيق ترتبط بطبيعة القطاع الصناعي لهذا المدخل، فإن المدققين الذين يعتبرون متخصصين بتلك الصناعات هم الذين يحققون أكبر عائدات ومن المفترض أنهم يكرسون معظم مواردهم على تطوير المعارف والخبرات المتعلقة بتلك القطاعات.⁴

وفي ظل هذا المدخل فإن المدققين الذين يعتبرون متخصصين في قطاع صناعي الذين يحققون أكبر عائدات أو أتعاب في هذا القطاع، وبالتالي فإنهم سيقومون بتوجيه معظم مواردهم وجهودهم نحو تطوير المعارف والخبرات في هذا القطاع.⁵

ومقابل ذلك هناك عيوب وتقصير في مدخل المحفظة منه:

¹ جعفر عثمان الشريف، عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 45.

² وائل حسين محمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 30.

³ جعفر عثمان الشريف، عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 45.

⁴ محمد نذار شلا، مرجع سبق ذكره، ص 41.

⁵ وائل حسين محمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 21.

- وهو أن احتمال تصنيف المدقق كمتخصص صناعي اعتماداً على حجم القطاع الصناعي قد لا يعكس الجهود المبذولة التي تتم من قبل المدقق للتخصص في ذلك القطاع، حيث يعتبر كل مكتب من المكاتب الكبار متخصص في عدة قطاعات صناعية ولا يمكن تحديد ماهية تخصصها، ولا يوجد أي مكتب يمكن أن يحدد كمتخصص في قطاعات صناعية صغيرة بالإضافة إلى أنه في حال خروج المدققين عن المجالات الأكثر تخصصاً إلى مجال خدمات أخرى فكلما من المدققين ذوي الخبرات العليا والأقل خبرة تنخفض معها قدرتهم وفعاليتهم المهنية مما يؤثر على مستوى الأداء المهني.¹
- أنه لا يعكس الجهد المبذول من المدقق في سبيل تنمية مهارات وتقنيات تدقيق قطاع صناعي محدد، علاوة على أن المكاتب الكبيرة التي يتولى كل منها تدقيق عدة قطاعات صناعية مختلفة لا تستطيع تحديد ماهية تخصصها.²

ثالثاً: مدخل المتخصصين في الصناعة

يقوم هذا المدخل على أساس تحديد أكبر الموردين أو مقدمي الخدمة في كل صناعة، بالإضافة إلى ثاني وثالث أكبر الموردين، ولذا كانت هناك فروقاً واضحة بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية الموردين، فهذا يشير إلى وجود تخصص للمراجعين في تلك الصناعة.³

أن الملاحظ في هذا المطلب هو وجود عدة مداخل لقياس التخصص الصناعي وكما يوجد اتفاق عام على استخدام مقياس أو مدخل محدد يحظى بقبول جمهور الباحثين والدارسين.

¹ محمد نذار شلا، مرجع سبق ذكره، ص 41.

² وائل حسين محمد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ المرجع نفسه، ص 21.

المبحث الثاني: منهجية التدقيق المؤطرة للمرجعيات الدولية للمهنة

مخاطر التدقيق تشمل عدة جوانب قد تؤثر على عملية التدقيق وجودة النتائج المستخرجة، في حين سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التدقيق المبني على المحاطر وأهم مراحلها وذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المبني على المخاطر

نصت الفقرة رقم 05 من المعيار الدولي لتدقيق رقم 200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء

عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق على أنه:¹

تقتضي معايير التدقيق المعيار كأساس لرأي المدقق أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذ كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.

وإن التأكيد المعقول هو مستوى عال من التأكيد، ويتم الحصول عليه عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطر التدقيق رأي مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية إلى مستوى متدن مقبول، ومع ذلك لا يعتبر التأكيد المعقول مستوى مطلقاً من التأكيد بسبب وجود قيود كامنة لعملية التدقيق ينتج عنها معظم أدلة التدقيق التي يستخلص منها المدقق إستنتاجات ويستند إليها في تكوين رأيه ليكون مقنعاً أكثر من كونه قطعياً كما تبين هذه الفقرة من هذا المعيار أن هدف المدقق هو حصوله على تأكيد معقول والذي يعبر عن مستوى عالي من التأكيد إلا أنه ليس تأكيداً مطلقاً وهذا مهما جمع أدلة، نظراً لوجود قيود كامنة لعملية التدقيق، حيث أن معظم الأدلة المقنعة وليست قطعية من حيث وحجيتها.

إن الكلام على أنه يجب على المدقق الحصول على تأكيد معقول وليس قطعياً كهذه هو نفسه الكلام على أنه يجب على المدقق تدنيه، مخطر حالة عدم التأكد التي هذا ممكن أن ينجز فشل في ابدأ الرأي إلى أقصى ما يمكن، أن يكون هذا المستوى من الخطر يكون مقبول كما في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مخاطر التدقيق المقبول

AAR	تأكيد معقول
-----	-------------

المصدر: فقرة 5 من معيار تدقيق 200، ص 324.

حيث أن: AAR مخاطر التدقيق المقبول.

¹ أحمد نفاز، دور التدقيق المبني على المخاطر في الحد من المبالغة في استخدام الأدلة وفق المرجعيات الدولية، مجلة أبحاث الاقتصادية،

للوصول إلى هدف المدقق والذي مودنيه وخطر التدفيه المقتول، على المدفن جمع ما يعفى من الأدلة المناسبة لك وكما هو معلوم أن هدف المدقق بالدرجة الأولى هو تقديم هذا النوع من الخدمات من أجل تعظيم منافعه في ظل وجود قيود تكلفة الوقت والجهد والمسؤولية والسمعة، عليه أن يكون منطقيا في عمله، وأن يستغل ما يوجد أمامه من معطيات تساعده من تقليل جهده ووقته في العمل، من خلال اعتماد خطط التدقيق تراعي الأولاديات والموضوعات التي يتناولها المدقق وصلاحيات الوصول إلى القرائن، ومن هنا جاءت فكرة التدقيق المبني على المخاطر وفقا للمنهج من الأعلى إلى الاسفل (Top Down) حيث تبدأ وعملية التدقيق من عمليات المنشأة وتنتمي بالقوائم المالية، أين يعمل المدقق على تركيز الجهود على النقاط التي تتواجد فيها المخاطر المهمة غير المسيطر عليها.

تقسم الخدمات التي يقدمها المدقق الخدمات تأكيد به وخدمات عند تأكيدية حيث يبدأ في الخدمات التأكيدية وفقا لهذه المنهجية من عمليات المنشأة وتنهي بالقوائم المالية، بمعنى يقيم سلوك المنشأة المنشأة وما اعتمده من أجل بلوغ أهدافها وأصولها، فيعمل المدقق على تحديد مستوى المخاطر العامة الطبيعية ومخاطر الرقابة التي من الممكن المنشأة أن تواجهها المنشأة وتحول دون تحقيق أهدافها، وعلي أساس ما وجده من مستوي المخاطر يقوم بتركيز جهوده وإختيار خطط وبرامج تدقيق يتلائم مع نتائج التقييم، بمعنى آخر يصمم لاستجابة ملائمة لنتائج التقييمات الأولى، وفقا لهذا الطرح في السلوك المدقق جاءت العلاقة التي من خلالها تتجسد منهجيه التدقيق اهدئي على المخاطر:

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

حيث أن:

AAR : مخطر التدقيق المقبول

IR : المخاطر الطبيعية

DR: مخاطر الرقابة

المطلب الثاني: مراحل التدقيق المبني على المخاطر

تتمثل أهم مراحل التدقيق المبني على المخاطر على النحو التالي:

أولا: تقييم المخاطر

ينص المعيار رقم 315 الفقرة 3 أن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات من خلال المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطار

الجوهرية، ويمكن توضيح هذه المرحلة بكل نواحيها الإجرائية والتوثيقية وتتضمن مرحلة تقييم المخاطر الفعالة ما يلي:¹

المشاركة الواضحة للأعضاء الأعلى في الفريق: والمقصود بها القيام بعملية التخطيط والاستفادة من خبراتهم في ذلك، والعمل في شكل فريق متكامل ومنظم؛

- **التأكيد على التشكك المهني:** لا يشفع الاعتقاد بصدق ونزاهة إدارة المؤسسة وأولئك المكلفين بالحوكمة للمدقق بحاجته للالتزام بالتشكك المهني، أو يسمح للمدقق بالشعور بالرضا عن أقل من دليل تدقيق سائد عند الحصول على تأكيد معقول؛²

- **التخطيط:** وهو العمل على تحديد وبناء الكيفية التي يتم بها تحقيق أهداف التدقيق بشكل سليم

- وفي الوقت المحدد، مع التركيز على عامل الأهمية النسبية في الأخطاء المحتملة؛

- **مناقشات الفريق واستمرارية الاتصال:** مناقشة فعالية خطة التدقيق ومدى فعاليتها، وكذا المخاطر المحتملة، وإجراءات التغييرات اللازمة للمستجدات، وتعتبر استمرارية الاتصال بين فريق العمل طول الفترة العملية مهما أيضا، فعلى سبيل المثال مناقشة وتناول أمور التدقيق، أو الأنشطة غير الاعتيادية، أو مؤشرات الاحتيال المحتملة، ويتيح ذلك الاتصال بالإدارة في الوقت المناسب وإذا لزم الأمر إجراء تغييرات في إستراتيجية التدقيق وإجراءات التدقيق؛

- **التركيز على تحديد المخاطر:** إذا لم يتم تحديد عوامل المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال من قبل المدقق، فلن يتم تقييمهم أو توثيقهم، كما لن يتم تصميم استجابة تدقيق ملائمة ولهذا تعتبر إجراءات تقييم المخاطر جيدة التصميم مهمة جدا لفعالية التدقيق، وتحتاج أيضا إجراءات تقييم المخاطر تلك أداؤها من قبل المستوى الملائم من الموظفين؛

- **قابلية تقييم إستجابة الإدارة للمخاطر:** يجب تقييم فعالية استجابات الإدارة (تصميم بتنفيذ أنظمة رقابة الإدارة) إن وجد للتقليل من مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة في البيانات المالية؛ استخدام **التقدير المهني:** تستدعي المعايير الدولية للتدقيق استخدام ومن ثم توثيق التقديرات المهمة الموضوعة من قبل المدقق طوال فترة التدقيق، وتتضمن الأسئلة النموذجية على المهام خلال تقييم المخاطر:

- إتخاذ قرار قبول العميل أو الاستمرارية معه؛

- وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة؛

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، 2014، ص 269.

² أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص 330.

- وضع الأهمية النسبية؛
- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، بما فيها تحديد المخاطر المهمة والنواحي الأخرى حيث يكون اعتبار التدقيق خاص ضرورياً؛
- تطوير التوقعات من أجل استخدامها عند أداء الإجراءات التحليلية.¹

ثانياً: الاستجابة للمخاطر

ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم 330 الفقرة 3 على أن المدقق يهدف إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر في هذه المرحلة يتمن المدقق في المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة) تقييمات المخاطر عدد مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد ويطور إجراءات التحقيق الاستجابة، ويتم توثيق استجابة المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية في خطة تدقيق:²

- تحتوي استجابة شاملة للمخاطرة المحددة عند مستوى البيانات المالية؛
 - تتناول نواحي البيانات المالية الجوهرية؛
 - تحتوي طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق المحددة والمصممة للاستجابة للأخطاء الجوهرية في المخاطر المقيمة عند مستوى التأكيد.
- وتتأولت الاستجابة الشاملة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات، وتتضمن هذه الاستجابات تعيين وإشراف الموظفين الملائمين، والحاجة للتشكك المهني، ومدى التعزيز المطلوب للتفسيرات وتوضيحات الإدارة والتمعن في نوع إجراءات التدقيق المراد أدائها، وما الوثائق التي يتم فحصها دعماً للمعاملات الجوهرية. وتتألف مزيد من إجراءات التدقيق عامة من إجراءات جوهرية مثل اختبارات التفاصيل، والإجراءات التحليلية واختبارات أنظمة الرقابة الداخلية، ومن المسائل التي ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار عدد تخطيط خليط من إجراءات التدقيق الملائمة من أجل الاستجابة للمخاطر المحددة ما يلي:

- استخدام اختبارات أنظمة الرقابة الداخلية؛
- الإجراءات التحليلية الجوهرية؛
- عدم القدرة على التنبؤ على الاحتمال المحتمل؛
- تجاوزات الإدارة؛

¹ أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص 331.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، 2014، ص 331.

- المخاطر الهامة.

ثالثاً: الإبلاغ

ذكر المعيار الدولي للتدقيق رقم 700 الفقرة 6 على أنه تتلخص أهداف المدقق في تكوين رأي حول البيانات المالية القائمة على تقييم للاستجابة التي تم التوصل إليها بناء على أدلة التدقيق تم الحصول عليها، والتعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف أيضاً الأساس الذي استند إليه ذلك الرأي.

وتكون المرحلة النهائية من التدقيق هي بتقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه وتحديد ما إذا كان كاف وملائم للتقليل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، ومن المهم خلال هذه المرحلة من التدقيق تحديد:¹

- أي تغيير في مستوى تقييم المخاطر؛

- ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم الوصول إليها من العمل الذي تم أدائه ملائمة؛ إذا ما تم مواجهة أي ظروف مريبة؛

- إذا ما تم تقييم المخاطر الإضافية التي تم تحديدها مسبقاً) بالشكل الملائم وتم أداء إجراءات التدقيق الإضافية كما هي مطلوبة.

وعند أداء جميع الإجراءات والوصول إلى استنتاجات ينبغي:

- إبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بنتائج التدقيق؛

- تكوين رأي التدقيق واتخاذ قرار استخدام الصيغ الملائمة في تقرير التدقيق؛

- يتم طلب وثائق تدقيق كافية لتمكين المدقق الخبير؛

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أدائها؛

- نتائج أداء تلك الإجراءات ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه المسائل الهامة المثارة خلال التدقيق

والاستنتاجات التي تم الوصول إليها بهذا الشأن، والتقدير المهني الهام الذي تم اتخاذه للوصول إلى تلك الاستنتاجات.

وفقاً لكل من المراحل السابقة الذكر تم بناء تبويب وترتيب المعايير الدولية الرقابة الجودة والتدقيق والتدقيق وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، 2014، ص 681.

المطلب الثالث: تعريف جودة وخصائص التدقيق وأهدافها

جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق، فقد حاول الباحثون منذ عام 1981 وضع تعريف لجودة التدقيق وكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها.

أولاً: تعريف جودة التدقيق

كان من أول الباحثين الذي وضع تعريف الجودة التدقيق "De Angelo" الذي عرفها على أنها:¹

- "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق كذلك تم تعريف جودة التدقيق بأنها مستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الاجراءات التي تم أدائها والأحكام التي اتخذت.

- كما تعرف جودة التدقيق من منظور المنظمات المهنية على أنها "الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكاتب التدقيق، وتتعلق معايير الأداء في مكاتب التدقيق بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق كالتزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد كي يتمكنوا من الوفاء بالمسئوليات المكلفين بها، وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموازنة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وتوفير توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بالمكاتب وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق".

وقد عرفت الجودة من خلال التمييز بين أربعة مستويات لها، والمتمثلة في الآتي:

- جودة المطابقة، أي مطابقة جودة المنتج للخصائص والمواصفات المحددة في التصميم؛
 - إرضاء الزبائن، وذلك من خلال الاقتراب منهم وتفهم احتياجاتهم ومحاولة تلبية هذه الاحتياجات؛ القيمة المطلوبة من قبل السوق الخاصة بالمنافسة، وذلك من خلال دراسة السوق وتحليل متغيراته؛
 - إدارة القيمة للزبون، من خلال استعمال أدوات القيا ومؤشرات تحليل العلاقة.
- ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن جودة التدقيق على أنها مستوى الالتزام بالمعايير العامة والشخصية ومعايير التقرير من طرف المدققي في مكتب التدقيق، تسمح بتوفري النزاهة والموضوعية والاستقلال والمهارات والكفاءة لتأدية مهمة التدقيق.

¹ معمري أسامة، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد، 02، جامعة البليدة 2، 2020، ص 38.

ثانياً: خصائص جودة التدقيق

تتمثل خصائص جودة التدقيق في:¹

- **الموثوقية:** يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق؛
- **الموضوعية:** يتم إنجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو مجاباة، فالمدقق يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتماداً على الحقائق والتحليل الأساسي؛
- **التوقيت الملائم:** تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة؛
- **الوضوح:** يكون التقرير التدقيق واضحاً وموجزاً في تقديم نتائج عملية التدقيق؛
- **الكفاءة:** أي تخصيص الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق؛
- **الفعالية:** يجب أن تلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت تدقيق أعمالها والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

ثالثاً: أهداف جودة التدقيق

- منذ ظهور مفهوم الجودة كأول الباحثون بلورة الأهداف المراد تحقيقها من اجراء تبين هذا المفهوم حتى تكون الرؤية واضحة لدى جميع أفراد المؤسسة أثناء تبنينهم لهذا المبدأ للتركيز على هذه الأهداف أثناء التطبيق، ومن أهم هذه الأهداف:²
- توفير بيئة عمل تشجع على الابتكار وزيادة معدلات الإنتاجية والأداء الجيد وكذلك التشجيع على طرح الافكار والرؤى التطويرية لتحسين وتطوير إجراءات العمل؛
 - ارتفاع معدلات الرضا الوظيفي بين العاملين؛
 - اختصار الوقت والروتين في إنجاز الأعمال؛
 - تطوير وتبسيط إجراءات العمل؛

¹ معمري أسامة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² المرجع نفسه، ص 42.

- سهولة قياس أداء العاملين وفق معايير واضحة؛
- رفع مستوى التعاون والتكامل بين اجزاء المؤسسة؛
- تدريب العاملين على العمل بروح الفريق الواحد؛
- استبعاد الرسالة عديمة الفائدة والمكررة؛
- رفع مستوى الثقة وزيادة الكفاءة العملية بين العاملين والزبائن.

من خلال عرضنا لمفهوم، خصائص وأهداف جودة التدقيق نتجلى لنا الأهمية في تحقيق هذه الجودة خلال القيام بعملية التدقيق سواء أثناء أو عند انتهاء المهمة وإعداد التقرير، حيث أن أداء مهمة التدقيق مع الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها سيحسن من أداء المدققين ويرفع من كفاءتهم ويعزز استقلاليتهم، كما تسمح بتعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية من خلال التأكد من إضفاء الثقة على تلك القوائم ومعرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق ويعطي مصداقية فيها.

رابعاً: علاقة التخصص المهني لجودة التدقيق

من خلال معيار 220 رقابة جودة التدقيق تتمثل العلاقة بين التخصص المهني وجودة التدقيق بعلاقة طردية بحيث يلعب، التخصص المهني دوراً كبيراً في زيادة جودة التدقيق بإعتباره أحد المتغيرات المؤثرة في جودة الأداء المهني كما يساهم التخصص المهني للمدقق في الحصول على فهم كافي لمسؤولياته المحددة فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة وتعزيز قدرته المهنية في عملية تدقيق البيانات المالية وكما يساعد التخصص المهني فريق العملية على اكتساب كفاءة وقدرة وإمكانية شاملة فإنه كلما كان فريق العملية متخصص تسهل عملية تطبيق وإجراء رقابة الجودة على أكمل وجه، وكلما كان المدقق متخصص في مجال مهنته يكون هناك جودة عالية في أدائه بالتالي يساهم التخصص النوعي للمدقق الخارجي في خفض تكاليف للتدقيق، وذلك من خلال خيرة المدقق ومعرفته الواسعة، نشاط العمل، وهذا من خلال استغلال الموارد المتاحة للتدقيق، ما يزيد من جودة عملية التدقيق، فايؤدي التخصص المهني الحصول على ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات، من جودة عملية التدقيق، فايؤدي التخصص في الحصول على ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الجودة ملائم وكافي ويعمل بفاعلية.¹

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ملحق لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، النسخة الأصلية، الجزء الثالث، 2018، ص 23.

خامسا: المسؤولية

1- تعريف مسؤولية المدقق: هو الشخص الذي يقوم بأداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج لا تربطه أي علاقة وظيفية أو مصلحة مع المؤسسة وان الغرض منه هو إعطاء رأي فني محايد حول نتائج العمليات المنجزة وعدالة الحسابات.¹ ويمكن تعريفه أيضا: أنه يقوم يجمع أدلة للحصول على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت الكتابات الحسابات خالية من الأخطاء الجوهرية.² ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج أن مسؤولية المدقق الخارجي تتلخص في أنه يقوم المدقق بفحص وتحليل البيانات المالية وتقديم رأي حولها ما إذا كانت خالية من الأخطاء.

2- أنواع المسؤوليات:

للمدقق الخارجي مجموعة من المسؤوليات التي تدخل في دائرة القانون ويترتب عليها جزاء قانوني وتنقسم إلى مسؤوليات تأديبية ومدنية وجنائية.

أ. المسؤولية التأديبية:

تتعلق هذه المسؤولية بالجانب الأخلاقي للمدقق الخارجي أي أنها مسؤولية عن كل الأعمال المخلة بأمانة وكرامة المهنة، فمهنة التدقيق الخارجي كغيرها من المهن لها قواعد وآداب أخلاقية تنظمها، فأى خروج عن هاته القواعد أو المبادئ فإنه يمس بالدرجة الأولى المهنة، وقد يتمثل الإخلال بهاته المسؤولية بإحدى الأشكال التالية³:

- تقديم بيانات أو معلومات غير حقيقية أي مضللة؛
- مجرد التكاسل عن العمل أو إهماله؛
- إخفاء وثائق أو سجلات أو سندات مهمة، أو التلاعب بها أو تحريفها؛
- إبداء رأي غير حقيقي نزوال عند رغبة أحد المسؤولين بغرض خدمة المصالح الخاصة؛
- التغافل عن انحرافات المكشفة أثناء أداء التدقيق؛
- إخفاء أية حقائق مادية.

¹ حيدر عباس العطار، علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد، تحليل العالقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء إستخدام المعايير المحاسبية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 37، 2018، ص 37.

² المرجع نفسه، ص 37.

³ هيري أسيا، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه ل.م.د في علوم التسبير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017، ص 68.

يتعرض أي مدقق خارجي لم يتحمل هاتاه المسؤولية، إلى عقوبات تأديبية تتمثل في اللوم أو التأنيب أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاوله المهنة.¹

ب. المسؤولية المدنية:

تنقسم المسؤولية المدنية إلى نوعين : النوع الأول المسؤولية التعاقدية ويترتب عنها مساءلة المدقق عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل، أما النوع الثاني فهي المسؤولية التقصيرية أو الجنحية وهي مسؤولية المدقق إتجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب إعتمادهم على تقريره .

وفي هذا السياق يكون مراجع الحسابات مسؤولاً مدنياً اتجاه الكيان المراقب، عن كل الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة.²

ج. المسؤولية الجزائية:

ونقصد بالمسؤولية الجزائية هي ارتكاب المراقب الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً بحيث يتعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع، وهي تنهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة، حيث تتضمن مسؤوليات المدقق مجموعة من المواد المتمثلة في:³

- مواد حسب القانون 10-01: حسب الجريدة الرسمية الجمهورية تتضمن مسؤولية المدقق مجموعة من المواد والمتمثلة في:
- المادة 60: حيث تنص المادة 60 أنه يعد المحاسب المختص والجنير اثناء ممارسة مهنتهم مسؤولين مدنياً تجاه زبائنهم في الحدود معلومات التعاقدية.
- المادة 61: يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ، ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون . ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات إلا إذا أثبت أنه قد يلج مجلس الادارة ، وإن لم تتم المعالجة بصفة

¹ هيري أسيا، مرجع سبق ذكره، ص 68.

² حولي، محمد، مسؤولية مراجعي الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، مجلة رؤى الإقتصادية، الحجم 07، العدد 02، 2017، ص 340.

³ خليل حسيني، هدى، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد في العلوم الإقتصادية، العدد 02، 2011، ص 294.

ملائمة خلال أقرب جمعية عامة يعد اطلاعها عليها وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المتخصصة.

- **المادة 62:** يتحصل الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسبة المعتمد المسؤولين الجزائية عن كل تقصير في القيام التزام القانوني.

- **المادة 63:** يتحمل خبير ومحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات مسؤولية التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عن ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها:

- الإنذار؛

- التوبيخ؛

- التوقيف المؤقت للمدة أقصاها 6 أشهر؛

- الشطب من الجدول.

حيث يقدم كل طعن ضد هذه أما الجهة القضائية اخملتصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم¹.

3- علاقة التخصص المهني بمسؤولية المدقق وفق المعياره 240: حيث تكمن هناك علاقة ترابطية

فتمكن المدقق المهني في تقدير قدرته على اكتشاف المخاطر والاحتيال والغش ومن ثم زيادة قدرته على حل المشاكل وارتفاع جودة الأداء المهني وبصح مستوى الشك لدى المدقق أكثر حين يمكنه من الإنتباه إلى الأخطاء، ويقع على عاتق المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية الحصول على تأكيد معقول أن البيانات المالية في مجملها خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناتجة في خطأ أو الغش وهذا دليل على أن المدقق يمتلك قدرة على تقديم مستويات أعلى من ضمان بأنا القوائم المالية خالياً من أخطاء، وذلك يساعد التخصص المهني في الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول مخاطر من خلال الخبرة والمعرفة الواسعة القدرة في التحديد ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء وبالتالي يحقق التخصص المهني منفعة اضافية للمدقق في إنجاز مسنؤوليات لبانت في وقت أقل بكثير مقارنة مع شخص لا يكتسب معرفة أو كفاءة أو خبرة.²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010 بمهنة محافظ الحسابات، ص 10.

² شبيخي بلال، مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي 240 "مسؤولية المراجع عن دراسة الغش عند أداء عملية تدقيق القوائم المالية"، حالة الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، الحجم 04، العدد 03، 2021، ص 133.

❖ المعيار رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقاً لأحكام المعيار م . ج . ت 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.¹

❖ أهداف المدقق:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق؛
- يجب على المدقق إتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء إرتباط التدقيق؛
- إطلاع كل منهما على برامج تدقيق وأوراق عمل الآخر؛
- الاجتماعات الدولية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة الموضوعات؛
- تبادل التقنيات والخبرات والمعونة وتبادل التقارير؛
- التأكد المدققين الداخليين الذين يؤدون عمل يحقق أهداف التدقيق الخارجية.

4- علاقة التخصص المهني بالمعيار 610:

- يحتوي المعيار الدولي للتدقيق على مجموعة من الاعتبارات التي يستخدمها المدقق الخارجي في الإعتماد على عمل المدقق الداخلي عند قيامه بتدقيق القوائم المالية حيث هنالك العديد من الصفات التي يقدمها المدقق الداخلي للمدقق الخارجي تقيمها وأخذها بعين الاعتبار عن تحديد درجة الإعتماد عليها. فبتالي يرفع التخصص المهني من كفاءة التدقيق الداخلي والقدرة والتعليم والتدريب التي تمكنه من إضافة قيمة للمنشأة خلال أداء عمله وكما يعتبر الخبرة التي يكتسبها من أهم الاعتبارات كفاءة المدقق الداخلي، حيث كلما كان المدقق الداخلي متخصص تكون، أغلب أخلاصه وقراراته التي يتخذها تعتمد على الحكم المنطقي وتكون هناك فرصة أكبر لاكتشاف التحايل واطفاء في القوائم المالية وبالتالي يقدم مساعدة للمدقق الخارجي في حالة الحاجة لذلك. وفي الأخير نستنتج أن التخصص المهني هو أداة هامة في إنطلاق أعمال المدقق الداخلي وتقديم المساعدة للمدقق الخارجي فيما يتعلق بتحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية.

¹ مقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص 17.

❖ المعيار رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق¹

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفايات الأخذ باستنتاجات الخبير.

❖ أهداف المدقق:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛
- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه،
- تحديد ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق؛
- الحصول على المعرفة وتقدير وتقييم لبعض الأصول؛
- جمع العناصر المقنعة للملائمة؛
- تحديد الكفاءة والمهارات وموضوعية الخبير المعين من طرف المدقق؛
- تقييم ملائمة الأعمال الخبير المعين من طرف المدقق؛
- تحديد إذا كان الخبير يخضع لإجراءات الرقابة النوعية.

5- علاقة التخصص المهني بالمعيار 620:

يساهم المدقق الخبير في الحصول المدقق على أدلة كافية ومناسبة وذلك من خلال امتلاك المدقق لمهارات ومعرفة وخبرة علمية في حقل معين، فالمدقق الخبير المتخصص يساعد المدقق في تحديد وتقييم ، المخاطر والأخطاء الجوهرية والحصول على فهم حول المنشأة بيئتها ، فيرتبط نسبة انخفاض حدوث المخاطر والأخطاء الجوهرية بالخبير المتخصص، فتعد كفاءة وقدرة المدقق الخبير الذي يكتسبها من التخصص المهني عوامل مؤثرة بشكل إجمالي حيث نستنتج في الأخير أن كلما كان المدقق الخبير متخصص في مهنته ولديه قدرات كافية في معرفة وفهم من المنشأة وبيئتها كلها أحسن لأنها ترفع من قدراته المهنيين.

¹ مقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص 23.

المبحث الثالث: التخصص المهني وعلاقته بمراحل التدقيق المبني على المخاطر

سننتظر في هذا المبحث إلى التخصص المهني وعلاقته بمراحل التدقيق المبني على المخاطر وذلك

من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: التخصص المهني وعلاقته بتقييم المخاطر

يتضمن مجموعة من المعايير المتمثلة في: معيار 300 و 210 و 315 و 320

- حيث تتعلق هذه المجموعة بتخطيط عملية التدقيق البيانات المالية وبيان كيفية وأهمية فهم المنشأة وبيئتها وتقييم المخاطر التحريفات المادية وتعريف التدقيق من ناحية علاقته ومسؤولياته المتعلقة بالاتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق كما جاء في نص معيار التدقيق الدولي والتخطيط لتدقيق البيانات المالية، أن تخطيط لعملية التدقيق يشمل وضع استراتيجية تدقيق شاملة حول العملية وتطوير الخطة بهدف تقليل المخاطر على مستوى منخفض بشكل مقبول للتخصص المهني حيث يمكن للشريك العملية والأعضاء الآخرين على زيادة قدرتهم وكفاءتهم ضمن فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المعقدة من أجل زيادة كفاءة وفعالية عملية التخطيط.

- كذلك فإن إعداد تخطيط عملية التدقيق بشكل ملائم وتفقدتها إذ كانت تسير بشكل سليم يتطلب على المدقق أن يكون متخصص في مهنته ولديه كفاءة علمية ومهارات لإنجاز عملية التدقيق من أجل التفادي في الوقوع في الأخطاء، وتحريفات ومن أجل إبداء الرأي بشكل ملائم وسليم.

- ومن ثم نقول أن عملية التدقيق هي عملية يقوم بها المدقق يجمع وتقييم الأدلة، وتتكون هذه العملية من خطوات مستمدة من الخبرة العلمية للمدققين المتخصصين والمبينة على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية والكفاءات. والتي تساعد المدقق من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية .

- وفي بيان دور المعيار التدقيق الدولي رقم 210 الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق مع الإدارة بحيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة، ويتضمن ذلك تحديد توفر شروط مسبقة لاجراء عملية التدقيق ، وفي سبيل تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة للعملية متوفرة ، فيؤدي التخصص المهني عمله كمدقق في تحديد ما إذا كان إطار إعداد القوائم المالية الذي سيتم تطبيقه مقبول أما لا وإذا كان ملائم وسليم من التحريفات والأخطاء من خلاله خبرته المهنية وقدرته على التقويم من خلال المستوى الأعلى الذي يمتلكه ويقدم ضمان بأن البيانات المالية الذي تم إعدادها وفق الإطار المعمول به.

- كما يؤدي التخصص المهني للمدقق الوصول الى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد القوائم المالية وكافة المتطلبات والوثائق وغيرها هامة من أجل تفادي الوقوع في الأخطاء.

- حيث يتضح معيار 210 شروط التكليف بالتدقيق المتفق عليها في كتاب تعيين عملية التدقيق على أساس الهدف والنطاق للتدقيق في البيانات المالية ، وذلك من خلال كفاءة وقدرة المدقق التي تساعده على التأكد من صحة القوائم المالية. كما يساهم أيضا المتخصص بتقديم معلومات دقيقة من خلال إطلاعه على السجلات وإبداء رأيه حول القوائم المالية ومدى سلامتها، وأنها خالية من الأخطاء الجوهرية، وكما يمكن للمتخصص المهني من تحديد ما إذا كانت هناك أية تعارضات مع المعايير اعداد التقارير المالية والمتطلبات الإضافية التي تحتوي على عمليات التدقيق فقط في حال وجد بأنه سيتم تحقيق متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة أي الاستقلالية والكفاءة المهنية المكتسبة من قبل المدقق المتخصص الذي يعتبر عنصرا أساسيا في اجراء عملية التدقيق المستقلة، فالمعرفة والمهارات العلمية تمكن المدقق من تقديم توقع معقول حول الحصول على المعلومات اللازمة لعملية التدقيق، وبالتالي يؤدي التخصص المهني للمدقق إلى الحصول على فهم كاف عن نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق والمناسبة للظروف المحددة والقدرة على التوصل إلى استنتاج حول مدى ملائمة القوائم المالية للإطار الأساسي للمنشأة، وإستنادا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كانت توجد فيها شكوك كبيرة متعلقة بأحداث أو ظروف يمكن أن تتشكك في قدرة الشركة وبالتالي التخصص المهني يسهل مهمة ومسؤوليات المدقق عند فحص الاجراءات التي تقوم بها الادارة.

- ولقد ورد في المعيار التدقيق الدولي رقم (210) أنه ينبغي على المدقق القيام بعدة أمور في سبيل تحديد ما إذا كانت شروط عملية التدقيق متوفرة أولا حيث تحتاج إلى شروط وهي كالآتي:

- تحديد ما إذا كان إطار اعداد القوائم المالية التي سيتم تطبيقه في البيانات المالية مقبولا أو لا، أي يساهم التخصص المهني في تحديد ما إذا كانت البيانات المالية مقبولة أو لا.

- الحصول على موافقة الإدارة على أنها تقدر على القيام بمسؤوليتها من إعداد القوائم المالية وفق إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها بما في ذلك العرض العادل لها وأيضا الحصول على إقرار من الإدارة بالنسبة للرقابة الداخلية من أجل التمكين من إعداد البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ.

- تزويد المدقق بكافة المعلومات الإضافية التي تعلم الادارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية وتزويد المدقق بالمعلومات الاضافية التي قد تطلبها من لادارة لتحقيق هدف عملية التدقيق.

- التواصل مع الأشخاص الذين يعلمون في المنشأة والذي يرى المدقق بأنهم يساعده في الحصول على أدلة تدقيق تفيد في عملية التدقيق المدرجة في خطاب التكليف الذي ينصه عليه معيار (210) أمرا هاما في تخطيط تدقيق البيانات المالية معيار(300) لأنها تؤثر في توقيت الاختيارات وإجمالي وقت التدقيق والخدمات

الأخرى التي يتم تنفيذها، وعلى المدقق عند اجراء عملية التدقيق أن يكون متخصص أي أن يحصل على مورفة كافية حسب طبيعة العمل التي تمكنه من تحديد وفهم الحالات و العمليات والمهارات التي يظن المدقق بأن لها تأثير مهم على البيانات المالية وهذه المعرفة يستعملها المدقق في تقدير المخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الأعمال، وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق، حيث يساهم التخصص المهني للمدقق في وضع في الاجراءات لتقييم العمل الجديد قبل قبول المهمة، كما يجعله قادر على متابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، وذلك من خلال خبرة المدقق ومعرفته الواسعة بنشاط العمل و كما يجب على المدقق عند تطوير استراتيجية التدقيق الشاملة تحديد نتائج الأنشطة الأولية للعملية، وذلك يتطلب الخبرة والمعرفة المكتسبة في العمليات ومن ناحية أخرى أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين أن وضع استراتيجية تدقيق شاملة تساعد المدقق على تحديد المسائل التالية:

- الموارد المتاحة التي يتم استخدامها لنواحي التدقيق محددة مثل أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في المجالات المخاطرة والاستعانة بخبراء في المسائل المعقدة.

- مقدار الموارد التي سيتم تخصيصها لنواحي محددة مثلا: أعضاء فريق المعنيين بمراقبة جرد المخزون في مواقع هامة ومدى قيام تدقيق عمل المدققين الآخرين، أو موازنة التدقيق بالساعات التي ستخصص لمجالات المخاطر المرتفعة.

- كيفية إدارة هذه الموارد وتوجيهها والاشراف عليها، مثل الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات الفريق للإطلاع على المعلومات أو استخلاصها، وكيف يتوقع أن تتم تدقيق الشريك ومدير العملية، وعلى سبيل المثال في الموقع أو خارج الموقع ، يؤثر التخصص المهني على المدقق في تخطيط البيانات المالية وذلك من خلال توسع المدقق في الأنشطة المخطط لها لأنه يتمتع بالخبرة السابقة في المنشأة التي تأخذ بعين الاعتبار عند تخطيط العمليات المتكررة .

- ولقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 315 الخاص: "بتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها ، أنه يتوجب على المدقق أداء اجراءات تقييم المخاطر والأخطاء الجوهريّة، ومع ذلك لا تتوفر اجراءات لتقييم المخاطر في حد ذاتها وأدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأي المدقق .ولذلك يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر مايلي:

- إستفسارات من الإدارة والآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات حسب حكم المدقق تساعده في تحديد المخاطر والأخطاء الجوهريّة الناجمة عن احتيال أو خطأ.

- الإجراءات التحليلية.

- الملاحظات والتفتيش.

- يساهم التخصص المهني للمدقق الخارجي في التقليل من مخاطر التدقيق إلى أدنى حد ممكن لذلك نستنتج أن المدقق المتخصص يمتلك قدرة أكبر على تقديم مستويات أعلى من الضمان بأن القوائم المالية الخاضعة لتدقيق خالية من الأخطاء والتلاعبات نظرا لرصيد الخبرة المهنية لديه عن أساليب إرتكاب الأخطاء والتلاعب ومدى تكرارها في القوائم المالية.

ويؤدي تخصص المدقق أيضا الحصول على أدلة التدقيق من خلال الكفاءة المهنية التي تجعل المدقق يعدل في طبيعية وتوقيت أو نطاق إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها، وكما يجعله قادر على تحديد ما إذا كان خطأ أو غش قد حدث بسبب القيود المعروضة بموجب الظروف، وبالتالي يساعده المدقق في إبداء رأي متحفظا أو عكس غير متحفظ، فالمدقق المتخصص مهنيا أكثر كفاءة وقدرة في تحديد ما إذا قد حصلت تغيرات في التدقيق السابق قد تؤثر سلبا عليه كون المعلومات التي تم الحصول عليها من خبرة المدقق السابق مناسبة للتدقيق الجاري وتقرير أم لا ومن ثم يتم تقييم وتحديد السياسات المحاسبية للمنشأة المناسبة لعملها وتتفق مع الإطار إعداد القوائم المالية المطبق والسياسات المحاسبة المستخدمة في القطاع المناسبة.

- تتضمن الرقابة الداخلية كافة السياسات والإجراءات التي تبنتها المؤسسة لمساعدتها في تحقيق أهدافها بكفاءة حيث نرى أن وضع الرقابة الداخلية أخذ من مهام الأعضاء الداخليين للمؤسسة ليس من مسؤولية المدقق، لكن وفق معايير التدقيق الدولية فعليه فعلها للتمكن من الاشراف ومتابعة عمله ، فان التخصص المهني يسهل فهم المدقق للمشاة والرقابة التي يتبعها من خلال قدرته على القيام بإجراءات والإستفسار من موظفي المنشأة وبالتالي تقييم المدقق على أساس:

إذا كانت الإدارة محافظة على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي لأن كفاءة وفعالية المدقق تلعب دورا هاما في عملية تقييم مخاطر المنشأة، ومعرفة ما إذا كانت المنشأة محافظ أم لا، لأن المدقق يكون على درجة عالية من الفهم المنشأة التي تمكنه بأن يكون على دراية بجميع المعلومات والأخطاء المتواجدة داخل المنشأة.

- فهم نظام المعلومات وأساليب العمل في المنشأة الخاصة بإعداد التقارير المالية المتمثلة في فئات التي تقوم بالبيانات المالية.

- الإجراءات تتضمن كل من التقنيات والمعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة تسجيل هذه المعلومات ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها الى دفتر الاستاذ العام والابلاغ عنها في البيانات المالية.- سجلت المحاسبة ذات العلاقة والمعلومات المدعمة والحسابات المعنية في البيانات المالية المستخدمة

تسجيلها ومعالجتها والإبلاغ عن المعلومات ويتضمن تصحيحها إذا كانت خاطئة وكيفية نقلها إلى دفتر للاستاذ العام.

- عناصر الرقابة التي تحيط بالقيود اليومية بما في ذلك القيود الغير عادية للتسجيل المعاملات الغير متكررة والغير عادية والقيام بالتسويات ويؤدي التخصص المهني للمدقق الى زيادة قدراته على فهم الأنشطة الرقابية المتعلقة بالتدقيق، وذلك من خلال تقييم المخاطر والأخطاء الجوهرية فيقوم المدقق المتخصص بتصميم إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقدمة وان قدرة المدقق المتخصص تساعده في تحديد عناصر الرقابة المتعلقة بالمخاطر من خلال الافصاحات السابقة التي قدمتها له الفئات العاملة بالمنشآت ومن ثم يقوم بتحديد المخاطر واذا كان هنالك احتيال أو غش وذلك من خلال الخبرة المكتسب مما يؤدي الى القيام بتحليل وتفسير هذه التحريفات الجوهرية في البيانات المالية

- أما معيار التدقيق الدولي رقم (320) الأهمية النسبية في تحديد المسؤولية لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق البيانات المالية وإبداء الرأي الفني المحايد من خلال الإجراءات التحليلية للمدقق التي تعتبر مسؤوليته في الحصول على أدلة تدقيق ملائمة و موثوقة بها تساعده لتكوين إستنتاج عام إذا كانت البيانات المالية صحيحة أو خاطئة وتتماشى مع المنشأة أو لا.

لذلك تساهم الأهمية النسبية في تحديد الحسابات المهمة التي تساعد المدقق في وضع أولويات والقيام بإجراءات تحليلية لازمه لهذه الحسابات ويعتبر المدقق هنا مسؤولاً عن تحديد مدى وجود تحريف أو أخطاء جوهرية في ضوء لأهمية النسبية بالقوائم المالية وتحديد الأهمية النسبية يعتمد على الحكم المهني للمدقق لأنه هو الحكم الأساسي الذي يساعد المدقق على فهم طبيعة نشاط المنشأة وبيئتها الداخلية وفحص النظام الرقابي الداخلي حيث يتم على أساس الحس المهني للمدقق المتخصص المبني على الخبرة المهنية، ويلاحظ المدقق أنا تحديد فئة المستخدمين الذين يقومون بالبيانات المالية والمعلومات المالية لاتخاذ قراراتهم يجب عليهم تحديد أولاً الأهمية النسبية لأنها الركن الأساسي التي تساعد في تحديد التحريفات الجوهرية، حيث يساهم المدقق بالخبرة والكفاءة التي تسهل عليه تطبيق الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية التدقيق وتقييم المخاطر والأخطاء وتحديد طبيعتها وتوقيتها ومدى تأثيرها على البيانات المالية مما تمكن أيضا من إعطاء تقرير الذي يكون قد أبدى فيه رأيه المتحفظ حول الأخطاء المتواجدة خلال قيامه بعملية التدقيق السابقة أي كلما كان المدقق متخصص يكون في المقابل فهم للإجراءات وتقييم المخاطر في المنشأة بشكل أسرع من المتوقع .

ونرى هنا أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى المخاطر التدقيق المعنى أنه كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر التدقيق وأن العلاقة بين الأهمية النسبية وكمية المخاطر أو حجم الأدلة

لإثبات أيضا العكس ويجب على المدقق ذو الخبرة والكفاءة المهنية تركيز على هذه العلاقة اي كلما كانت الأهمية النسبية اكبر كانت الأدلة الواجب الحصول عليها اقل وفي هذا المجال يمكن القول بأن الأهمية النسبية تعتمد على الحكم الشخصي والخبرة العلمية والعملية حيث نرى هنا أنه المتخصص المهني ذو الخبرة يلعب دورا هاما في تقييم المخاطر والاستجابات لها في المؤسسة الذي يربطه بها عقد عمل.

المطلب الثاني: علاقة التخصص المهني بالاستجابة للمخاطر

❖ معيار 330 إجراءات المدقق في الاستجابة للمخاطر المقيمة.

ينص معيار التدقيق الدولي (330) مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الاستجابة للمخاطر والاختفاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية.

- ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق اضافية تستند لطبيعة ونطاق وتوقيت المخاطر المقيمة للاخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات وتستجيب له.

- عند تحديد اجراءات التدقيق التي سيتم ادائها من قبل المدقق :

- دراسة أسباب تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات لكل فئة معاملات ورصيد الحساب وافصاح.

- الحصول على أدلة تدقيق اكثر اقناعا كلما ازدادت كلما كان أحسن، لأن عند تقييم المخاطر والاختفاء الجوهرية تتطلب مستوى إثبات .لذلك يجب على المدقق للاخذ بعين الاعتبار انظمة الرقابة ذات الصلة بالمخاطر فيتعين علنالمدقق تصميم وأداء اختبارات لانظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة تدقيق مناسبة لكفاءة وفعالية المنشأة بحيث كلما كان المدقق متخصص يكون يسير في الاتجاه الذي قد يكسبه أكبر عدد ممكن من الأدلة المناسبة وايضا القدرة على القيام بإجراءات التدقيق الأخرى وذلك من خلال:

- الخبرة والكفاءة المهنية أي القيام الاستفسارات من قبل الموظفين المسؤولين في جانب التدقيق الذي قد توفر له معلومات حول اجراءات التدقيق الداخلي التي يمكن ان تمد له فكرة عن تصميم وفعالية النظام.

- الحصول على أدلة حول الفعالية التشغيلية لانظمة الرقابة أي الحصول على أدلة تدعم فعالية نظام إذا ما اعتمد على انظمة رقابة غير مباشرة.

- كما يساهم المدقق المتخصص القيام بانظمة رقابة فعالة وذلك من خلال مهاراته في إكتشاف الأخطاء والتحريرات الذي يعد مؤشر قوي الى وجود نواحي قصور جوهرية في الرقابة الداخلية مما يؤدي الى اكتساب المدقق خبرة مالية في كيفية عرض البيانات المالية وذلك من خلال تقييم ما اذا كان

العرض الكلي للبيانات الماليه متوافق مع اطار اعداد التقارير المالية المعمول بها .وعند اجراء هذا التقييم يكون المدقق المتخصص أخذ بعين الاعتبار ما اذا كان يتم عرض البيانات المالية بطريقة ملائمة بما يلي:

- تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والاحداث والظروف السياسية.
- عرض هيكل ومحتوى البيانات المالية.
- كما يلعب التخصص المهني دورا كبيرا في تقييم المخاطر والاطخاء الجوهرية من خلال الخبرة السابقة اذ يستطيع المدقق تقديم تعليمات عند مستوى الاثبات. مما يؤدي الى استنتاج اذا تم الحصول على ما يكفي من أدلة تدقيق المناسبة اثناء تقديم رأيه.
- فإجراءات التدقيق للمخاطر والأخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات أي تقييم المدقق للمخاطر المحددة عند مستوى إثبات أساسي لدراسة أسلوب التدقيق المناسب للتصميم وأداء اجراءات تدقيق إضافية، إذ يتم اعتبار الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عملية تساعد المدقق في تحديد طبيعه وتوقيت ومدى اجراء التدقيق للانظمة التي تساعده في تحديد الاخطاء والتحريفات بشكل اساسي.
- كما تساعد الاهمية النسبية للمدقق في الحصول على ما يكفي من أدله تدقيق مناسبة حول المخاطر والاطخاء من خلال تصميم وتنفيذ استنتاجات مناسبة لتلك المخاطر. فهنا نرى ان هناك علاقة طردية بين الاهمية النسبية وكمية الأدلة لان كلما كانت الاهمية النسبية اكبر كلما كان أدلة اكثر من أجل القيام بتصميم جيد وتحديد الاجراءات التدقيق التي سيتم عرضها على المدقق المتخصص دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات لكل فئه ورصيد الحسابات وكذلك الافصاحات من خلال الاهمية النسبية التي تعتمد على الحكم المهني لتحديد تلك الفئات لأنها تؤثر بشكل مباشر على رأي المدقق، بحيث يوضح أنه كلما كان هناك زيادة في مستوى الاهمية النسبية كلما أصبح الراي المدقق مقيد أكثر ولا يميل لأي رأي سلبي عند مستوى هام جدا.
- معيار التدقيق الدولي رقم 450 مسؤولية المدقق عن تقييم البيانات الخاطئة المحددة في عملية التدقيق والبيانات الخاطئة الغير المصححة اذ وجدت على البيانات المالية.
- يؤدي تخصص المدقق الى كفاءه في تجميع البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق كذلك البيانات الخاطئة الغير مهمه ولا تحتاج الى تجميعها، لأن عند تجميع هذه البيانات يكون له تأثير جوهري على البيانات الماليه فالامور التي من الواضح عدم أهميتها تكون ذات حجم مختلف تماما عن

المعنى الجوهرى المحدد وفقا لمعايير التدقيق الدولي رقم 320 تتكون من الأصول ذات القيم، سواء أخذت من طبيعتها أو أخذت من تقديرها بناء على أية معايير تتعلق بالحجم وطبيعة الظروف .

- مما يؤدي التخصص الى زيادة قدرة المدقق على تحديد ما اذا كانت استراتيجية التدقيق العامة وفق خطة التدقيق بحاجة الى التدقيق في حال:

- إذا كانت طبيعة البيانات الخاطئة محددة وظروف التي حصلت فيها والتي تم تجميعها خلال عملية التدقيق:

- على سبيل المثال.. عندما يحدد المدقق نشوء بيانات خاطئة من خلال وجود خلل في نظام الرقابة الداخلية أو من ظروف أخرى أو من قبل أطراف داخل المنشأة، أي القيام بتلاعات في البيانات المالية التي تم تحديدها وتجميعها من خلال عملية التدقيق ويقترّب من الأهمية المحددة وفق المعيار التدقيق الدولي رقم 320. المتمثل في دراسة البيانات الخاطئة بشكل كبير على الأداء المهني للمدقق، أي أن المدقق المتخصص يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العملية والعلمية ويكون على دراية بتجميع البيانات ومعرفة الأهمية النسبية التي تساعده في تحديد البيانات الخاطئة المجمعّة والتي تؤدي إلى احتمالية وجود تحريفات وأخطاء جوهرية بحيث الإبلاغ عنها في الوقت المناسب إلى مستوى الإدارة المناسبة، وفي هذا الصدد نستنتج أن التخصص المهني يلعب دورا جوهريا في الإبلاغ عن كافة البيانات في الوقت المحدد الى مستوى الإدارة في حال كان هناك مخالقات من أجل اتخاذ الاجراءات اللازمة.

- حيث يقوم المدقق بتدقيق الأهمية المحددة من قبل المعيار 320 بناء على النتائج المالية الفعلية يتم تدقيق أهمية البيانات المالية ككل، فالمدقق المتخصص له القدرة الكاملة في تحديد مستوى الأهمية النسبية في البيانات المالية والتي تعتبر المرحلة التي يقوم بها قبل البدء في تقييم البيانات الخاطئة الغير المصححة. فالمتخصص يمكن المدقق من معرفة القيم وبالتالي يمكن للمدقق إعادة إجراءات التدقيق الاضافية بهدف الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية للاخطاء كما يساهم بتقديم مهاراته العلمية والعملية في دراسة كل من الاخطاء والتاثيرات التي تكون في الارصدة والحسابات وافصاح عنها، كما أن يقوم بتحديد ما إذا كان الخطأ في سياق القوائم المالية المعمول بها والظروف المحددة للمنشأة، حيث نرى أن الحكم المهني للمدقق يلعب دورا مهما في تحديد الخطأ و ثم يساهم مدقق من خلال قدراته في البحث عن الاخطاء المتراكمة هو أمر مفيد عند تقييم البيانات المالية .

وبالتالي نستنتج أن التخصص المهني يساعد في الحصول على القرارات وأن هذه القرار التي تم الحصول عليها تقدم في شكل استنتاجات حول تأثير البيانات المالية عن المصححة.

المطلب الثالث: علاقة التخصص المهني بالإبلاغ

- إن الهدف النهائي لخدمات التدقيق في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي والتدفقات النقدية ، أو بمعنى آخر أن مسؤولية المدقق في هذا الشأن تتحدد وفق حدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير التدقيق.

كان المعيار التدقيق الدولي رقم 700 يعزز الاتساق في تقرير المدقق، عند اجراء عملية التدقيق وفق المعايير التدقيق الدولية ، كما أنه يساعد على تعزيز وفهم المستخدم وتحديد الظروف ، إن هذه المسؤولية تتمثل في تكويني رأي حول القوائم المالية من كافة النواحي مهمة وفق اطار اعداد القوائم والتقارير المعمول بها، ومن اجل تكوين ذلك الراي ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن إحتيال أو خطأ.

- وذلك من خلال إستنتاج الذي يقوم على أساس المعيار رقم 330: أدلة التدقيق الكافية والمناسبة من خلال خبرة المدقق التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة التي تساهم في الحصول على أدلة تدقيق، كما يساهم أيضا في المعرفة العلمية والعملية ما إذا كانت الأخطاء غير مصححة، من أخطاء جوهرية.

- وفق المعيار التدقيق الدولي رقم- 450 - الذي تكلمت سابقا عنه فبتالي المدقق يساهم في الحصول على تأكيد معقول من خلال الكفاءة والخبرات المهنية في الحصول على أدلة تدقيق ومعرفة ما إذا كانت الأخطاء مصححة في أخطاء جوهرية والتي تؤدي إلى تكوين رأي يعزز التخصص المهني من تقييم المدقق في إعداد البيانات المالية وفق المتطلبات إعداد التقارير المعمول بها .وذلك من خلال اكتساب المعرفة فيما يخص السياسات المحاسبية التي تم إختبارها وتطبيقها هي سياسات متسقة مع إطار إعداد القوائم المالية المعمول بها و مناسبة لما يحقق الدقة في تقديرات معقولة ، كما يساهم في تدعيم قدرة المدقق في تحليل المعلومات المعروضة في البيانات المالية .هي معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة وسهلة الفهم، وما إذا كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، هي مصطلحات ملائمة عند إعداد القوائم المالية وفقا لإطار العرض العادل يجب أن يتضمن تقييم المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل لها والمتمثلة في:

- العرض العام للبيانات المالية وبيئتها ومحتواها.

- ما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة العرض العادل.

- يتيح التخصص المهني للمدقق القيام بعملية التدقيق على مستوى عالي من الفعالية، فالمدقق المتخصص يمتلك القدرة في تعبير عن رأي غير معدل في تقديره أي إيجابي، وذلك من خلال الكفاءة في الوصول إلى استنتاجات بأن القوائم المالية معدة وفقا لاطار التقرير المالي المعمول به.

- وعندما يصدر المدقق هذا الرأي يكون قد حصل فعلا على تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية سواء تلك الناتجة عن العسر أو الخطأ، ويعد التخصص المهني أحد المحاور الهامة التي تهدف إلى تحقيق المزيد من الدقة وتقديرات المدقق في تقريره، بما في ذلك عنوان التقرير الذي سيدلي برأيه فيه الذي عادة ما يكون تحت عنوان تقرير المدقق المستقل والجهة المرسل إليها وبوجه الى الأطراف المناسبة حسب القوانين والتنظيمات السائدة بما في ذلك رأي المدقق الذي يتمثل في رأي غير معدل حول البيانات، وكذلك مسؤولية المدقق والتي تقتصر على إبداء الرأي حول القوائم المالية فقط، حيث يقوم المدقق عندا اجراءه للعملية التدقيق الحصول على أدلة تساعد في الحكم بما في ذلك تقدير المخاطر والأخطاء الجوهرية، وتقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة والتقديرات المعمول بها والافصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة، وكما يتيح للمدقق التخصص المهني اكتساب المعرفة والخبرات الخاصة في تدقيق البيانات المالية ويتضمن هذا القسم على المدقق تحديد الأهداف التالية:

- أن يوضح بأن الأخطاء يمكن أن تنجم عن احتيال أو خطأ.

- يمكن أيضا أن يوضح في تقريره بأن التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد لكنه لا يضمن بأن عملية التدقيق خالية دائما من الأخطاء الجوهرية عند وجودها يجب تقديرها.

- وأن يوضح أيضا في تقريره بأن المدقق يمارس الحكم المهني ويحافظ على الشك المهني خلال عملية التدقيق وأن يصف عملية التدقيق من خلال توضيح أن مسؤوليات المدقق تكمن في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

- تصميم إجراءات التدقيق وإستجابة لتلك المخاطر والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

- الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة لعملية التدقيق من أجل تصميم إجراءات تدقيق تكون مناسبة في الظروف المحددة.

- فالمدقق المتخصص والكفاءة يحقق دقة في إبداء رأي حول عدالة عرض القوائم المالية ومما يساهم في تدعيم قدرة المدقق في إعداد تقرير حول البيانات المالية، كما تشير فقرتين 16 و 17 من معيار التدقيق الدولي 700 إلى وجود تقرير رئيسي لرأي المدقق الغير معدل، وهو أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن

القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفق الإطار إعداد القوائم المالية المعمول بها، الذي ينبغي على المدقق يقول رأيه في تقريره في حال:

- بناء على أدلة التدقيق الذي تحصل عليها أن القوائم المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية أو كان غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملاتمة ليستنتج أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
*كما ان المعيار التدقيق الدولي 705 التعديلات على الراي الوارد في تقرير المدقق المستقل وهي الراي المتحفظ والرأي السلبي حيث يشير المعيار في الفقرة 2 أن قرار اختبار نوع الرأي المعدل يعود إلى طبيعة المسألة التي دعت الى التعديل وحكم المدقق بشأن مدى انتشار الاثار الممكنة على البيانات المالية، وقد نصت الفقرة 04 من المعيار يوجد حالات معينة قد يعادل التقرير المدقق نظرا للأسباب التالية:

- يستنتج المدقق بناء على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها أن البيانات المالية ككل لا تخلو من الاخطاء الجوهرية.

- يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لاستنتاج بأن البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية.

- ويمكن القول بأن التخصص المهني يؤدي المدقق الحصول على معرفة دقيقة للقوائم المالية واسعة النطاق مما يساعد المدقق على تحديد نوع التعديل بعد الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لكنها ليست واسعة الاختيار أو يكون غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وغير مناسبة لكنه يستنتج ذلك من الآثار المحتملة للاخطاء الغير مكتشفة وتمتلك اثاره هامة لكنها ليست واسعة وبالتالي نستنتج أن الراي متحفظ. ويستنتج المدقق أن الرأي السلبي من خلال امتلاك المدقق المتخصص مساحة عديدة من المعرفة والمهارات العلمية في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن الأخطاء سواء كانت منفردة أو مجتمعة في اخطاء هامة وواسعة الانتشار في البيانات المالية، مما يمكن من حجب رأيه اذ كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ويمكن ان تكون الاثار المحتمل كالاخطاء الغير مكتشفة ان تكون هامة وواسعة ففي هذه الحالة اذا كان المدقق غير متخصص لن يتمكن من تعديل رأيه نتيجة عدم اكتسابه للمعرفة والخبرات المتخصصة في تقدير وحكم المدقق على البيانات المالية في تحديد طبيعة المسألة كما يمكنه من ذكر سبب المسألة المتمثلة في:

- إعداد التقارير وفقا للإطار العرض العادل للبيانات المالية المرفقة بصورة عادلة من جميع النواحي ويتمثل هذا في الرأي المتحفظ أما الرأي السلبي بذكر المدقق أن البيانات المالية المرفقة لا تعرض بصورة عادلة من جميع النواحي وفي حالة حجب رأى المدقق حول البيانات المالية المرفقة.

- وكما يمكن للمتخصص المهني من إكتشاف الاخطاء الجوهرية في البيانات المالية التي تتعلق بالمعلومات المطلوبة والافصاح عنها فيساعد المتخصص المهني في تقديم الافصاحات التالية:
- وصف طبيعة المعلومات المقدمة من أجل ابداء الرأي.
- مناقشة الافصاحات مع أولئك المكلفين بالحوكمة.
- دمج الافصاحات المحذوفة ما لم يكن ذلك محظورا بموجب القوانين أو الانظمة وأن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
- ويساهم التخصص المهني في تحقيق الاتساق في تقرير المدقق مما يؤدي الى تعزيز وفهم الظروف غير عادية عند حدوثها. وعلى الرغم من أن التوحيد في صياغة الرأي المعدل وفي أسباب التعديل قد لا يكون أمرا ممكنا الا أن الاتساق في كل من شكل ومضمون تقرير المدقق هو أمر مرغوب فيه كما تعرف أمور التدقيق الرئيسية في معيار تدقيق الدولي رقم 701 بأنها تلك الامور التي يقدرها المدقق وفق التقرير المهني للمدقق بأنها الاكثر أهمية في عملية تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية.
- يتم اختيار أمور التدقيق الرئيسية من الأمور التي يتم ابلاغها لأولئك المكلفين بالحوكمة والتي تتضمن نتائج هامة من التدقيق البيانات المالية للفترة الحالية.
- فيتضمن معيار التدقيق الدولي رقم 706 الابلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية المستخدمة في البيانات المالية حيث أن هذا الابلاغ كان حسب الحكم المهني للمدققين يعتبر ضروريا من اجل لفت الانتباه المستخدمين للأمر أو المسائل التي تم عرضها أو الافصاح عنها في البيانات المالية والتي تتخطى حدود الاهمية بحيث تشكل فهم المستخدمين لبيانات المالية لذلك يجب على المدقق تقديم تأكيد ضمن تقريره يتضمن:
- أنه لا يتوجب على المدقق تعديل الرأي وفق معيار التدقيق الدولي رقم 705 نتيجة هذه المسألة
- عند تطبيق معيار تدقيق الدولي رقم 701 لا تحدد المسألة بأنها من أمور تدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقرير المدقق.
- ولكن يحقق الفقرات التأكيد الهدف المرجو منها وتحدد مدى كفاءة وخبرة المدقق المتخصص لكي يتمكن من الإبلاغ عن هذه الفقرات بصورة منظمة وفق متطلبات الإبلاغ المحددة.
- في معيار التدقيق الدولي رقم 706 حيث أن الخبرة والمعرفة المهنية تؤدي الى تقصير المدقق في الالتزام بمعايير التدقيق الدولي والتقليل من ثقة المستخدمين في تقرير المدقق.
- كما يساهم الحكم المهني للمدقق في تحديد المكان الملائم للفقرات التأكيد وفقرات المسائل الاخرى في تقرير المدقق وذلك من خلال الأهمية النسبية لهذه المعلومات.

- ويساعد التخصص المهني في اتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة من خلال الحصول على توضيحات من طرف المدقق والتي تؤدي الى التوضيح المسائل خلال تدقيق القوائم المالية لفترة الحالية.
- ويجب أن يكون للمدقق لديه معرفة ومهارات من أجل فهم الظروف والأحداث متعلقة بالقوائم المالية للفترة السابقة وهذه الظروف قد تتضمن آراء مختلفة للمدقق، في تحديد رأي وفق ما جاء في معيار التدقيق رقم 710 بمتطلبات إجراءات التدقيق والاعداد التقارير للقوائم المالية للفترة السابقة وما تكشفها من ظروف كما يتعامل هذا المعيار مع مسؤوليات المدققة المتعلقة بالمعلومات المقارنة عند تدقيق القوائم المالية عندما تكون قوائم المالية للسنة السابقة قد تم تدقيقها من مدقق السابق لم تكن قد حققت ويشير المعيار في الفقرة 02 توضيح مسؤولية المدقق في ما يخص هذه المعلومات المقارنة كلما كان الإختيار أي منهما غالبا على الآخر يتم تحديده عن طريق القانون أو التشريع أو ربما شروط التعاقد مع العميل ليست سليمة والمتمثلة في الحالات التالية:
- الأرقام المقابلة: رأي المدقق في القوائم المالية يشير الى فترة الحالية فقط.
- القوائم المالية المقارنة رأي المدقق يشير الى كل فترة تم عرضها في القوائم المالية لما تطرق المعيار 710 الى اهداف المدقق المتملة في:
- الحصول على أدلة تدقيق كافيته حول ما اذا تم عرض المعلومات المقارنة المدرجة في البيانات المالية قد تم عرضها في جميع النواحي الجوهرية طبقا للمتطلبات المعلومات المقارنة في إطار إعداد التقارير المالية المطبقة.
- الإبلاغ وفق المسؤوليات إعداد تقارير خاصة بالمدقق.
- كما يلعب التخصص المهني دورا كبيرا في مساعدة المدقق في إجراء التدقيق الذي يعتبر أساسيا في تحديد ما اذا كانت البيانات المالية تتضمن المعلومات المقارنة التي يتطلبها إعداد التقارير المالية المطبقة كما يزود المدقق بخبرته العلمية في ما كانت المعلومات مصيغة بشكل مناسب وبالتالي يساهم التخصص المهني في التقييم الافضل ما اذا كانت:
- المعلومات المقارنة تتفق مع القيم والافصاحات الاخرى المعروضة في الفترات السابقة.
- ويعتمد هذا التقييم بشكل كبير إلى الحكم المهني للمدقق المتخصص الذي لديه معلومات المقارنة مع الافصاح السابقة ومما يسهل مهمة المدقق عند الفحص وتأكيد من الانصاف بين السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية.
- وفي حال علم المدقق عن أي خطأ جوهري محتمل في المعلومات المقارنة اثناء إجراء عملية التدقيق للفترة الحالية ففي هذه الحالة يكون المدقق المتخصص لديه القدرة الكاملة في أداء إجراءات التدقيق الإضافية التي

تلتزمها الظروف للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لتحديد ما إذا كان هناك خطأ جوهري والتأكد من خلو المعلومات المقارنة من الأخطاء الجوهرية إذ يقوم المدقق حسب المعيار رقم 580 الحصول على إقرارات خطية لجميع الفترات المشار إليها في تقريره. كما أنه من المفروض عليه الحصول على إقرار خطي مستقل فيما يتعلق بأي تصحيحات للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

- فنستنتج أن التخصص المهني يساهم في اجراءات التدقيق الاضافية للتقليل من الاخطاء الجوهرية التي تؤثر على المعلومات المقارنة عندما يتم عرض الأرقام المقابلة..

- لذلك يجب على المدقق إبداء رايه في تقرير يضمن تقارير الفترة السابقة ورأيه معدلا إذ لم يتمحل الأمر الذي أدى إلي التعديل.

- فيجب على المدقق ان يعدل رايه في القوائم المالية للفترة الحالية مع الاشارة لكل من الارقام الفترة الحالية والارقام المقابلة عند وصف الأمر الذي أدى إلى التعديل.

- إضافة الى كل هذا يتمكن المدقق ذو الخبرة من إبداء رأيه حول ما تطرق إليه سابقا من المعرفة ما إذا كانت القوائم المالية للفترات السابقة إذا كانت البيانات المالية لفترات السابقة مدققة من قبل المدقق وفي حال كانت البيانات غير مدققة فعليه أن يبين ذلك في تقرير أن الأرقام المقابلة غير مدققة فيتمكن المدقق المتخصص من إيجاد الحلول الممكنة وذلك من خلال الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول خلو الارصدة الافتتاحية من الأخطاء الجوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة الحالي.

فبالتالي يسهل للمدقق لقيام بمسؤوليته في تحديد ما إذا كانت الأرقام المقارنة تتماشى مع جميع نواحيها المهمة والمؤثرة مع إطار إعداد القوائم المالية ومما يساعده على إبداء رأيه والقيام بتصحيحات المناسبة.

- كما تطرقنا لذلك في معيار التدقيق الدولي رقم 720 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الاخرى بحيث يبين المعيار على أن المدقق فعله عندما يجد ان هناك اختلاف جوهري في المعلومات والقوائم المالية التي راجعها والمعلومات الأخرى التي يصدرها رفة تقريره الذي يمدد للمجلس الإدارة أو أولئك المكلفين.

- كما يتطلب هذا المعيار من المدقق قراءة وبحث عن معلومات اخرى التي لا تتعارض جوهريا مع البيانات المالية أو معرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق قد تشير أخطاء إلى جوهرية في البيانات المالية أو المعلومات الأخرى ومن أجل تخفيف من الأخطاء الجوهرية في المعلومات الأخرى والبيانات المالية قد تتطلب تخصص المدقق التي تلعب دورا هاما في التقليل من الأخطاء الجوهرية والتي قد تصنف في مصداقية البيانات المالية وتقرير المدقق من شأنها كما يعتبر التخصص مدخلا مهما لتقليل من أثار الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر بشكل غير ملائم على القرارات الاقتصادية للمستخدمين الذين يتم إعداد التقرير المدقق لهم.

- كما يساهم المدقق التخصص المهني من تحقيق أهداف المدقق وذلك من خلال مهارات والقدرات الشخصية التي تؤدي الى التعرف ما إذا كانت يوجد تناقض جوهري بين المعلومات الأخرى والبيانات المالية وما كان يوجد تناقض بين المعلومات لآخري ومعرفة المدقق ما إذا كان هناك تناقض والحصول عليه عند القيام بعملية التدقيق.
- كما يمكن أيضا للمدقق تحقيق الاستجابة بشكل ملائم عندما يحدد المدقق وجود مثل هذه التناقضات الجوهرية أو عندما يطلع المدقق على وجود اخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى وبالتالي يكون هدف مدقق اعداد التقارير وفق المعايير.
- وإن التخصص المهني للتدقيق يعود من خلال إبراز المدققين لقدراتهم وخبراتهم في الحصول على المعلومات الأخرى التي تعود بهذه على المدقق حيث يقوم باعداد التقرير وان يتخذ الترتيبات المناسبة مع الإدارة للحصول على التصحيحات في الوقت المناسب.
- كما يساهم المدقق المتخصص في الإستجابة عندما يستنتج خطأ جوهري في المعلومات الأخرى أي أن الإجراءات التي يتخذها المدقق في حال لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة هي مسألة تخص الحكم المهني للمدقق فاجراءات المدقق تقوم على رصيد الخبرة المهنية لدى المدقق.
- يمكن أن يعتبر المدقق ان تحديد المعلومات الأخرى في تقريره التي يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق وهو أمر مناسب من اجل توفير شفافية إضافية بشأن المعلومات الأخرى.
- من خلال ما سبق يمكن القول بأن التخصص المهني يكسب المدقق معرفة رايه المناسب في تقريره الذي يمكنه من تقديم خدمات متميزة لعملائه كما يجعله قادرا على تلبية متطلباتهم المتنامية في ظل ما تشهده بيئة الاعمال من متغيرات الأمر الذي يصعب على المنافسين الغير المتخصصين في مجال التخصص لذلك يجب على المدقق أن يكون متخصص مهنيا ومتحصل على معرفة وخبرة وقدرة في إبداء رأيه في التقارير كما يساعد على التحقق من الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب من قبل الإبلاغ للإدارة أولئك المكلفين بالحوكمة.¹

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مرجع سبق ذكره، ص 28.

خلاصة الفصل:

يلعب التخصص المهني دوراً هاماً في تعزيز ثقة الأطراف المعنية بالمعلومات المالية بواسطة تقدير المخاطر المحتملة وتحليلها بطريقة متخصصة، يمكن للمدققين توفير توصيات وتوجيهات فعالة للإدارة والجهات الرقابية بشأن التحسينات الممكنة في الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وهذا يساهم في بناء الثقة في جودة وموثوقية المعلومات المالية التي يعتمد عليها القرار الاقتصادي، وبشكل عام يمكن القول إن التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق هو أساسية لتحسين جودة العمليات التدقيقية ومصداقية المعلومات المالية، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة المؤسسية والاقتصادية في السوق.

وعليه سيتم التطرق في الفصل الموالي إلى دراسة أهمية التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد:

بهدف إثراء ما جاء في الفصل النظري حول أهمية التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية، وسنحاول في هذا الفصل التعرف على مدى تطبيق موضوع الدراسة في الواقع العملي، بحيث تمّ الاعتماد على دراسة حالة استهدفت عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط، وعليه سنحاول تسليط الضوء على كل ما يتعلق بأهمية التخصص المهني لدى عينة البحث ومدى تأثيرها على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية، ولهذا قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة؛

المبحث الثالث: عرض مناقشة النتائج؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

تعد المنهجية حلقة الربط بين ما هو متحقق من تراكم معرفي نظري وتطبيقي وبين إمكانية تجسيد ذلك التراكم في حياة المؤسسات واقعا وحاضرا ومستقبلا، ويعتمد تحديد مسارات المنهجية على ما تيسر من ذلك التراكم الذي ينبغي أن يخضع للانتقاء والاختبار في المؤسسات عامة، بهدف التحقق من إمكانية استخدامها في أعمال ونشاطات المنظمة ضمن رؤية حالية ومستقبلية، ومن أجل التحقق من مصداقية الترابط والتأثير بين متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: تخطيط أداة وتصميم الدراسة

سننطلق في هذا المبحث الى عرض مجتمع وعينة الدراسة، ومن ثم ننقل إلى المنهج المستخدم وأدوات الدراسة للوصول إلى بناء أداة القياس واختبار أداة الصدق والثبات، وكذا استعراض أساليب المعالجة الإحصائية (SPSS)، وهذا ما سنحاول إبرازه في هذا المبحث من خلال ما يلي:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

1. **مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في جميع عناصر المشكلة أو الظاهرة، ومن خلال دارستنا فإن مجتمع الدراسة يتكون المجتمع الكلي لهذه الدراسة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط، وبهدف إجراء الدراسة تم توزيع استبيان على مجموعة من أفراد مجتمع الدراسة حيث المتكون عددهم 40 استبانة، وذلك نظرا لمواكبة موضوع بحثنا.
2. **عينة الدراسة:** عينة الدراسة هي جزء من مجتمع الدراسة يتم اختياره بطريقة منهجية أو عشوائية لتمثيل مجتمع الدراسة، ويتم فحص عينة الدراسة لتعميم النتائج على باقي المجتمع والجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة.

الجدول رقم (01): توزيع عينة الدراسة

الاستبانات	الموزعة	المسترجعة	غ الصالحة للتحليل	النهائي
العدد	45	40	01	39
النسبة %	%100	%88.88	%2.22	%86.66

المصدر: من إعداد الطالبتين

تم تنفيذ هذا الاستبيان انطلاقاً من تقديم الاستمارات للخبراء في مجال المحاسبة والتدقيق، وقد كان حجم العينة مقدر في بادئ الأمر ب (40) استمارة موزعة على عينة الدراسة أي ما يعادل نسبة 100%، وتم الإجابة عليها كاملة، بينما بلغ عدد الاستبانة غير الصالحة للتحليل (03) استبانة أي ما يعادل نسبة 2.22% وعليه فالعينة التي تم دراستها تتمثل في (39) استبانة بنسبة 86.66%.

ثالثاً: المنهج المستخدم وأدوات الدراسة

1. **المنهج المستخدم:** بالنظر إلى طبيعة الموضوع محل الدراسة وللتمكن من اختبار صحة الفرضيات من عدمها والإجابة على الإشكالية المطروحة، تم الاعتماد في هذه الدراسة على "المنهج الوصفي بأسلوب تحليلي". فالمنهج الوصفي من أجل وصف الظاهرة محل الدراسة ووصف متغيراتها، والمنهج التحليلي من أجل تحليل العلاقة بين متغيري الدراسة، المتغير الأول "التخصص المهني" والمتغير الثاني "مخاطر التدقيق".
2. **أدوات الدراسة:** من أجل الإحاطة بمتغيرات موضوع الدراسة، تم الاعتماد في جمع البيانات على:
 - أ / **الجانب النظري:** اعتمدنا على المصادر الثانوية والمتمثلة في المسح المكتبي (الكتب، المذكرات) وكذا المواقع الإلكترونية لتحميل المجلات، المطبوعات، والملتقيات... الخ، وذلك بغرض تكوين تصور نظري قائم على نتائج الدراسات السابقة وأدبيات موضوع الدراسة الحالية.
 - ب / **الجانب التطبيقي:** لدراسة الحالة الميدانية للموضوع قيد الدراسة تم جمع البيانات من المصادر الأولية حيث تم توزيع استبانة تحتوي على قائمة استقصائية بهدف تحديد أبعاد التخصص المهني وبعد مخاطر التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية واستخلاص أثر العلاقة بينهما.

رابعاً: مصادر جمع البيانات

هناك نوعين من المصادر تم الاعتماد عليهم في جمع البيانات كالتالي:

1. مصادر جمع البيانات الأولية:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على طريقة الاستقصاء في جمع البيانات الأولية نظراً لانتشار تطبيقها واستعمالها الواسع وفعاليتها في دراسات السوق، وتم تصميم الاستبيان وتقسيمه إلى قسمين كما يلي:

- بيانات خاصة حول العينة تتكون من (03) أسئلة.

- بيانات حول متغيري الدراسة حيث تتكون هذه الأسئلة من (27) سؤال.

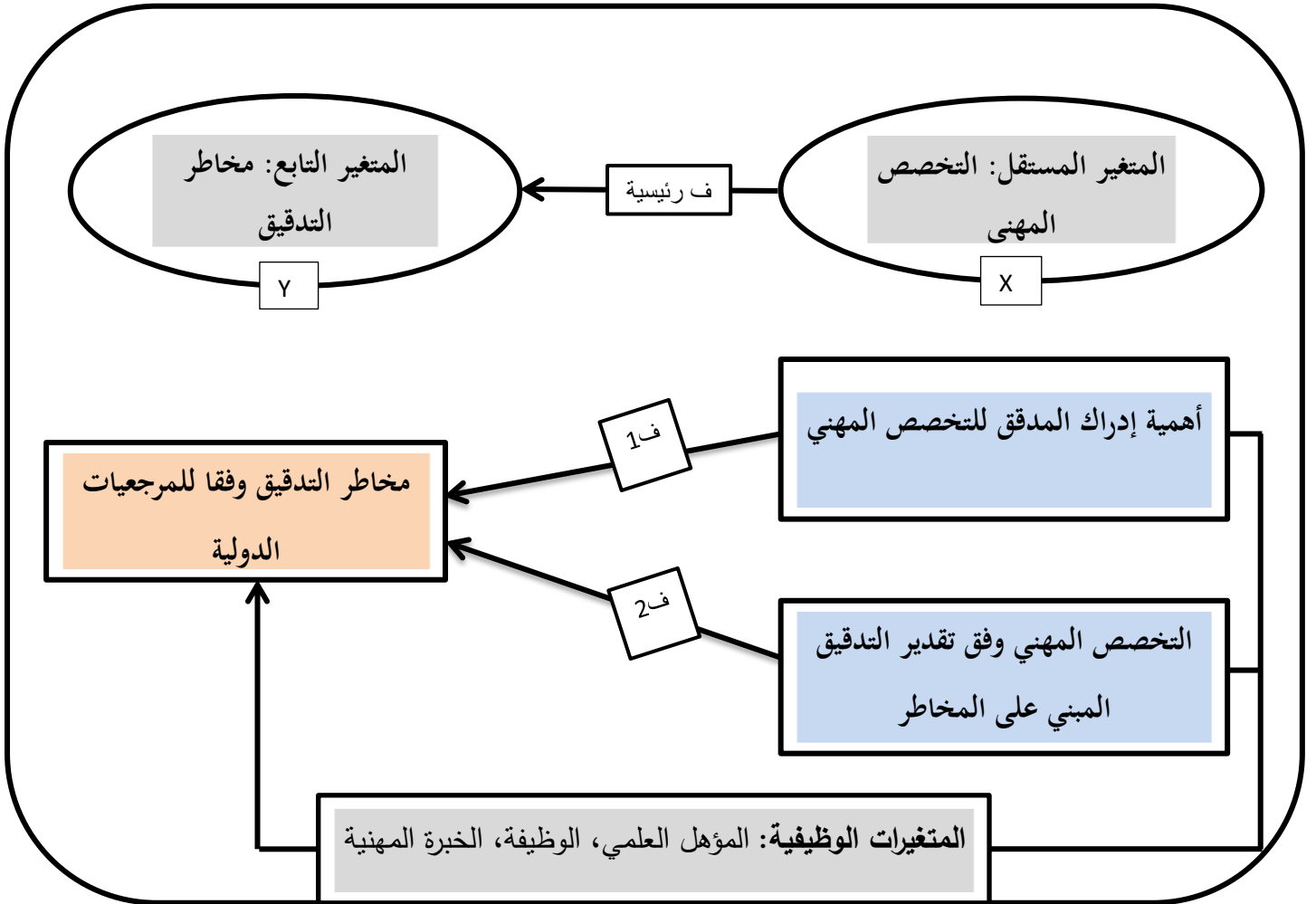
2. مصادر جمع البيانات الثانوية:

وهي المصادر التي تحتوي على معلومات منقولة عن المصادر الأولية بشكل مباشر أو غير مباشر، فالمعلومات في المصادر الثانوية قد تكون منقولة أو مترجمة لذلك فهي أقل دقة من المعلومات في المصادر الأولية، وذلك للاحتمالات الخطأ في اختيار المفردات والمصطلحات المناسبة.

خامسا: نموذج الدراسة

لتوضيح أهمية التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية تم صياغة متغيرات الدراسة في النموذج التالي:

الشكل رقم (02): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: أساليب تحليل وقياس ثبات أداة الدراسة

سننظر في هذا المطلب إلى أساليب تحليل وقياس ثبات أداة الدراسة وذلك من خلال ما يلي:

أولاً: أساليب تحليل البيانات:

تم الاستعانة ببرنامج SPSS21 في عملية تفرغ البيانات ومعالجتها وأيضاً في الرسومات البيانية المختلفة، والتحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة حيث اشتملت على الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل " ألفا كرونباخ" لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة؛
- التكرارات والنسب المئوية من أجل عرض خصائص العينة؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة لتحديد الأهمية النسبية لاستجابات أفراد عينة الدراسة تجاه محاور وأبعاد أداة الدراسة؛
- نموذج الانحدار لاختبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة؛
- معامل التحديد لقياس درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع؛
- اختبار T-TEST في حالة عينة واحدة لمعرفة ما اذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، ويتم استخدامه للتأكد من دلالة كل فقرة من فقرات الاستبانة؛
- اختبار التباين الأحادي One Way لمعرفة الفروقات الاحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

ثانياً: صدق الأداة:

قبل أن يخرج الاستبيان في شكله الأخير مر على عدة مراحل، حيث تم إعداد استبيان أولي بالاعتماد على دراسات سابقة، ومن خلال توجيهات الأستاذ المشرف، وبعد ذلك تم عرضه على أساتذة في الاختصاص، وعلى ضوء ذلك تم حذف بعض العبارات وإعادة صياغة بعضها وإضافة عبارات أخرى، وقد استفدنا من ملاحظاتهم وتوجيهاتهم وقمنا في الأخير بتعديل الاستبيان للوصول به إلى الشكل النهائي. (أنظر الملحق رقم 01)

ثالثاً: أسلوب جمع البيانات الأولية

بناءً على طبيعة البيانات التي يراد جمعها وعلى المنهج المتبع في الدراسة والوقت المسموح به اعتمدنا على مقياس الاستبيان لدراسة هذا الموضوع، في حين تم إعداد الاستبيان بطريقة منهجية ليتلاءم مع

احتياجات الدراسة، وقد اعتمدنا في بناء هذه الدراسة على صياغة أسئلة سهلة ومفهومة تتواكب وتتلاءم مع موضوع الدراسة والاجابة كانت تتمثل في مستوى ليكارت الخماسي، والاستعانة ببرنامج SPSS21 بالنسبة للبيانات الخاصة بمحور الدراسة، وقد تم تصميم الاستبيان ونقسيمه إلى ثلاثة محاور كالتالي:

- المحور الأول من الاستبانة: يتضمن البيانات الوظيفية المتعلقة بالمعلومات العامة عن أفراد البحث وهي (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).
- المحور الثاني من الاستبانة: يتضمن المتغيرات(المستقلة) الخاصة بالتخصص المهني وهي تشمل محورين وكل محور مكون من مجموعة من الأسئلة (أنظر الملحق رقم 02).
- المحور الثالث من الاستبانة: يتضمن المتغيرات الأساسية للدراسة(التابعة) الخاصة بمخاطر التدقيق وهي تشمل (07) أسئلة.

والشكل التالي يبين العبارات المحددة لمتغيرات الدراسة.

الجدول رقم (02): العبارات المحددة لمتغيرات الدراسة

أرقام العبارات	المتغيرات		
من 01 إلى 11	إدراك المدقق للتخصص المهني	أبعاد التخصص المهني	المتغير الأول
من 12 إلى 20	التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر		
من 21 إلى 27	مخاطر التدقيق		المتغير الثاني

المصدر: من إعداد الطالبتين

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس سلم " ليكارت الثلاثي" والذي يحتمل ثلاث إجابات، للحصول على مجموع الاستمارات التي تم ترميزها بإعطاء كل رأي قيمة معينة من 01 إلى 03 كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): درجات سلم ليكارت الثلاثي

موافق	محايد	غير موافق
03	02	01

المصدر: من إعداد الطالبتين

رابعاً: قياس ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)

قبل إجراء البحوث واختبار الفرضيات فإنه لابد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس، ويمكن في هذا الصدد اختبار " ألفا كرونباخ " بعد قيامنا بتطبيق ذلك على متغيرات الدراسة (من Q1 إلى Q27)، بواسطة برنامج ال SPSS21 وجدنا أن معامل ألفا كرونباخ يساوي 0.752، وفي الجدول التالي نبين ما تم الحصول عليه من نتائج.

الجدول رقم (04): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
الاستبيان ككل	27	0.752

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات ال SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل " ألفا كرونباخ " الكلي يساوي (0.752)، ومنه فأداة القياس تتمتع بثبات جيد فيما يخص عينة الدراسة، ونسبة يمكن قبولها لأغراض التحليل، إذ أنها تجاوزت الحد الأدنى المعتمد في مثل هذه الدراسات، مما يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظراً لقدرته على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات المستقصى منهم عبر الزمن، وبالتالي إمكانية تعميم نتائج الاستبيان على كل مجتمع الدراسة.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج

سننظر في هذا المبحث إلى عرض نتائج التحليل بغية التعرف على استجابات أفراد العينة حول كل فقرة من فقرات محاور الدراسة وهذا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومن ثم اختبار الفرضيات لتحديد أثر العلاقة بين المتغيرين.

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة

سيتم هنا عرض دراسة وصفية إحصائية لأفراد العينة وفق البيانات الوظيفية.

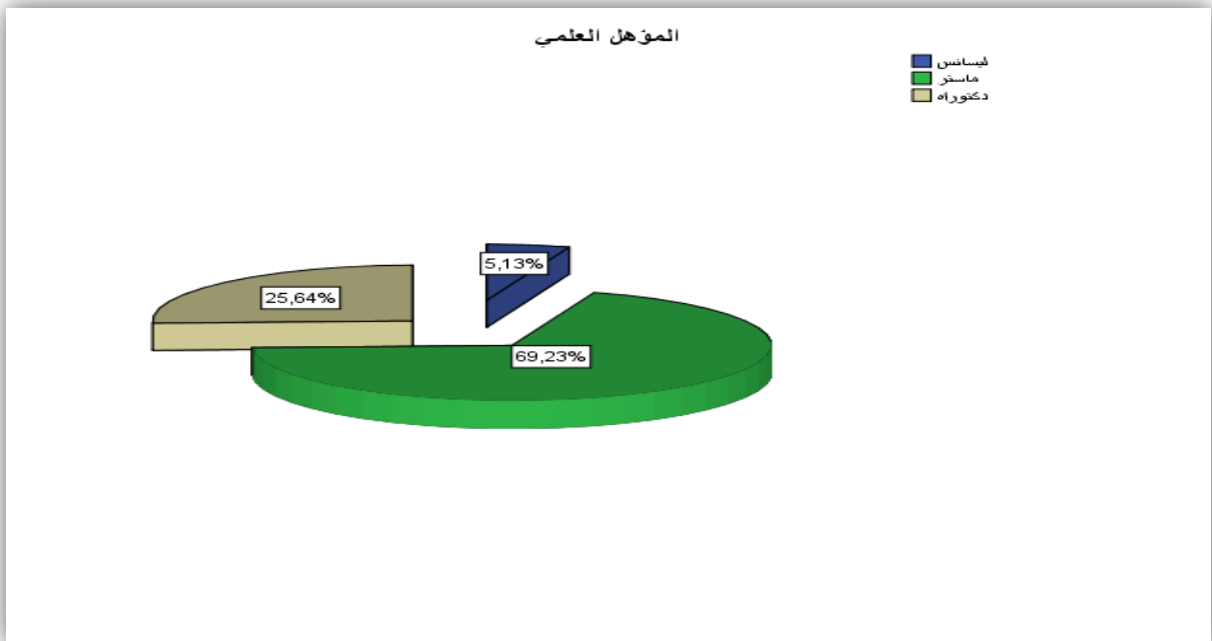
1- المؤهل العلمي: من مجموع 39 استمارة معالجة، تم الحصول على النتائج الموضحة في الجدول:

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المتغير	فئات المتغير	التكرار	نسبة
المؤهل العلمي	ليسانس	2	5.1%
	ماستر	27	69.2%
	دكتوراه	10	25.6%
	المجموع	39	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات الـ SPSS

الشكل رقم (03): تركيبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات الـ SPSS (أنظر الملحق رقم 04)

من خلال الجدول والشكل أعلاه، نلاحظ أن المؤهل العلمي الذي غلب على أفراد العينة الاحصائية هم حملة شهادات الماستر بنسبة 69.2% بنسبة متباعدة مع أصحاب شهادات الدكتوراه وليسانس، تمثلت فئة الدكاترة في المرتبة الثانية بنسبة 25.6%، أما النسبة الأقل فتمثلت في مفردتين بالنسبة لأصحاب شهادة ليسانس بنسبة 5.1%، وبالتالي فإن معظم أفراد العينة ذو مستوى ومن حملة الشهادات، وهذا ما يفيد دراستنا فهذه الفئة تكون أكثر فهما وموضوعية لعبارات الاستبيان

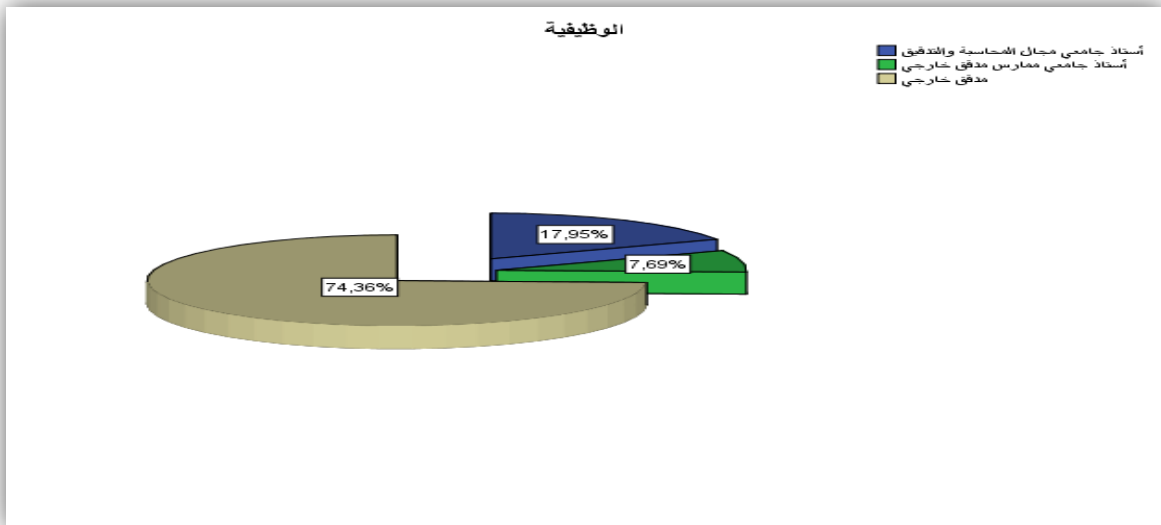
2- الوظيفة: من مجموع 39 استمارة معالجة، تم الحصول على النتائج الموضحة في الجدول:

الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	نسبة
الوظيفة	أستاذ جامعي مجال المحاسبة والتدقيق	7	17.9%
	أستاذ جامعي ممارس مدقق خارجي	3	7.7%
	مدقق خارجي	29	74.4%
	المجموع	39	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات ال SPSS

الشكل رقم (04): تركيبة عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات ال SPSS (أنظر الملحق رقم 05)

من خلال الجدول والشكل أعلاه نجد أن فئة المدققين الخارجيين احتلت المرتبة الأولى في تشكيل أفراد العينة الاحصائية، بحيث بلغ عددهم 29 مدقق خارجي، إذ تمثل نسبة 74.4% من الحجم الاجمالي للعينة، تليها فئة الأساتذة الجامعيين مجال المحاسبة والتدقيق بحيث بلغ عددهم 7 أساتذة أي بنسبة 17.9%، بحيث جاءت النسبة الأخيرة والمتمثلة في الأساتذة الجامعيين ممارسين مدقق خارجي بنسبة 7.7%، ومن هنا نجد أن للدراسة أكثر مصداقية لكون أغلب المستجوبين في مستوى علمي عالي مما يؤهلهم لاستيعاب محتوى الاستبيان بشكل جيد.

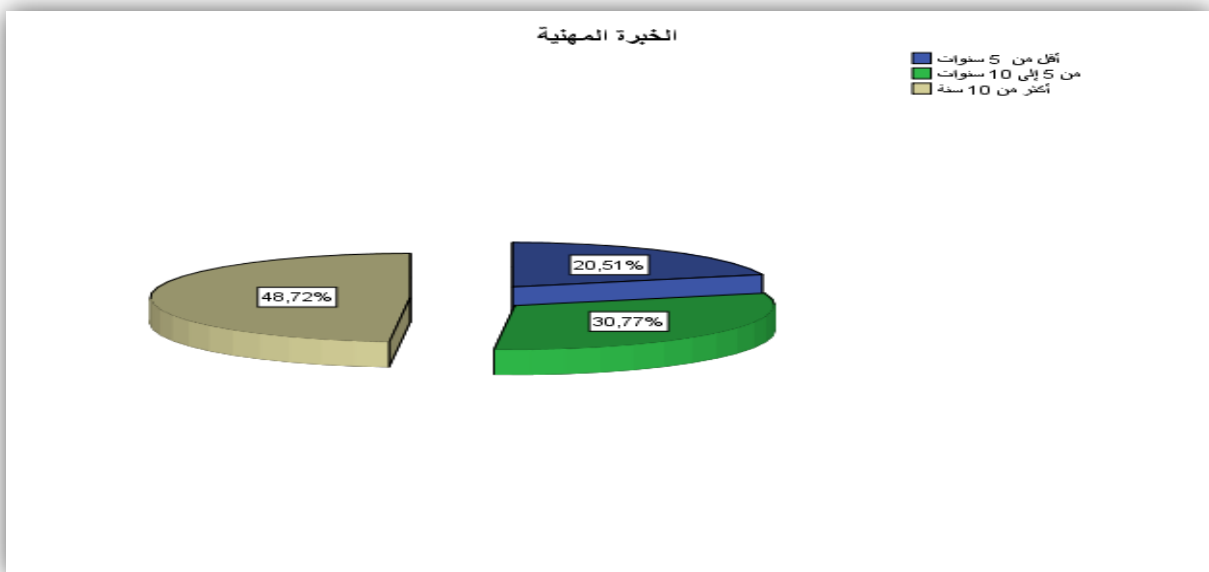
3- الخبرة المهنية: من مجموع 39 استمارة معالجة، تم الحصول على النتائج التالية:

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

المتغير	فئات المتغير	التكرار	نسبة
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	8	20.5%
	من 5 إلى 10 سنوات	12	30.8%
	أكثر من 10 سنوات	19	48.7%
	المجموع	39	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات الـ SPSS

الشكل رقم (05): تركيبة عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات الـ SPSS (أنظر الملحق رقم 06)

من الجدول والشكل أعلاه، نجد أن الفئة الغالبة لأفراد العينة الاحصائية تتراوح مدة خبرتهم أكثر من 10 سنوات، إذ تمثل نسبة 48.7% من مجموع الأفراد، في حين نجد الذين تتراوح مدة خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات، إذ تمثل نسبة 30.8%، بينما الفئة التي تقل مدة خبرتها عن 5 سنوات جاءت في المرتبة الأخيرة بنسبة 20.5% تدل النتيجة على تنوع الخبرات العلمية لأفراد الدراسة، مما يجعلهم قادرين على تكوين آراء إيجابية أو سلبية أكثر دقة، حيث تعد الخبرة من أكثر العوامل المؤثرة على آراء الأفراد نحو الأشياء، لأن الخبرات المتراكمة عبر التجارب تسهم إلى حد كبير في تكوين اتجاهات إيجابية أو سلبية نحو موضوع معين.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة

بعد أن قمنا بتحليل خصائص العينة التي تعبر عنها عبارات الاستبيان، قمنا بإجراء إحصاءات وصفية لعبارات الاستبيان من خلال الاستعانة بالانحراف المعياري والمتوسط الحسابي (أنظر الملحق رقم 07)، الذي على أساسه نجد اتجاه الفرضية، ونظرا لاستخدامنا لمقياس (Likert) الثلاثي فإن الأمر يستلزم تحديد ثلاث مجالات يمكن للمتوسط الحسابي أن يقع بينها، حيث يمكن تحديد هذه المجالات وفقا للمعادلة التالية:

طول الفئة = (القيمة العليا للبديل - القيمة الدنيا للبديل) / عدد المستويات

طول المدى: $2 = 3 - 1$

متوسط المدى: $0.66 = 3/2$

تم إضافة هذه القيمة (0.66) إلى أقل قيمة في المقياس وهي قيمة الواحد الصحيح "1" وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة، وهكذا أصبح طول كل فئة، وذلك بالاعتماد على الجدول التالي:

الجدول رقم (08): مجالات المتوسط الحسابي لتحديد الاتجاه العام للعبارة

الاتجاه العام	المجال
غير موافق] 1.66 - 01]
محايد] 2.32 - 1.66]
موافق] 3 - 2.32]

المصدر: من إعداد الطالبتين

أولاً: الإحصاءات الوصفية للمتغير المستقل (التخصص المهني)

1- المحور الأول: يوضح الجدول الموالي الإحصاءات الوصفية للعبارة المتعلقة "إدراك المدقق

للتخصص المهني"

الجدول رقم (09): الإحصاءات الوصفية للعبارة المتعلقة بمحور " إدراك المدقق للتخصص المهني "

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
01	التخصص المهني للمدقق الخارجي يساعد في التخطيط الجيد لعملية التدقيق	2.41	0.78	موافق
02	يؤدي وجود نظام للتدريب والتعليم المستمر الي فهم وإدراك لمعنى التخصص المهني	2.69	0.69	موافق
03	لجوء العملاء إلي مكاتب تدقيق متخصصة يرجع الي غياب هذا المفهوم ونقص ادراك بين أوساط العملاء	2.41	0.81	موافق
04	التخصص المهني للمدقق الخارجي يساعد في التقليل من مخاطر	2.49	0.75	موافق
05	المدقق يمتلك خبرة ومعرفة متخصصة لأنشطة العمل	2.62	0.67	موافق
06	التخصص المهني للمدقق الخارجي يساعد في معرفة المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب	2.74	0.44	موافق

07	التخصص المهني للمدقق الخارجي يعطي قدرة لتكيف مع القطاع المراد تدقيقه	2.38	0.67	موافق
08	التخصص في نفس القطاع يسهل فهم طبيعة نشاط العميل وقيام عمله على درجة من الكفاءة والفعالية العالية	2.54	0.75	موافق
09	التخصص المهني للمدقق الخارجي يساعد في فهم أنشطة القطاع والتشريعات والقوانين	2.41	0.59	موافق
10	يعد انخفاض مستوى المنافسة من أسباب عدم تداول مفهوم التخصص المهني	1.97	0.93	محايد
11	تسهم الدراية الكافية بخصوصيات القطاع في الحصول علي معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المحدد	2.49	0.79	موافق
المجموع		2.46	0.33	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه، أن المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة على عبارات هذا البعد بلغ **2.46** وهو يشير إلى اتجاه الموافقة حسب مقياس ليكارت المعتمد في الدراسة، كما أن قيمة الانحراف المعياري لمجمل العبارات المشكلة لهذا البعد بقيمة **0.33**، حيث كانت العبارة 06 هي الأكثر موافقة بمتوسط حسابي قدره 2.74، وأقلها العبارة 10 بمتوسط حسابي قدره 1.97 وباتجاه محايد، كما تعتبر العبارة 10 هي الأقل تجانسا في إجابات المستقصين بانحراف معياري قدره 0.93، أما العبارة 06 هي الأكثر تجانسا بانحراف معياري قدره 0.44، وبشكل عام تتوافق بيانات هذا البعد مع التصريحات التي أدلى بها أفراد عينة البحث، ومن خلال المناقشات التي تم إجراؤها معهم أثناء توزيع الاستمارات، والتي أكد من خلالها هؤلاء على أهمية التخصص المهني، وأنهم يرون بأن التخصص المهني للمدقق الخارجي يساعد في معرفة المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب وأنه يساعد في التقليل من المخاطر.

2- المحور الثاني: يوضح الجدول الموالي الإحصاءات الوصفية للعبارات المتعلقة "بالتخصص المهني

وفق التدقيق المبني على المخاطر"

الجدول رقم (10): الإحصاءات الوصفية للعبارات المتعلقة بمحور "التخصص المهني وفق التدقيق

المبني على المخاطر"

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
12	يساهم التخصص المهني للمدقق الخارجي في تقدير المخاطر ومعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطرا بطبيعتها	2.64	0.74	موافق
13	تعتمد نسبة انخفاض مخاطر الأخطاء الجوهرية علي الخبير المتخصص	2.36	0.81	موافق
14	يتم تحديد وتقييم التحريفات الجوهرية وتقدير الأخطاء من خلال فهم المدقق للمنشأة وبيئتها وطبيعتها بشكل أقل سهولة عند المدقق المتخصص	2.44	0.75	موافق
15	يساعد التخصص المهني فريق العمل علي اكتساب كفاءة وقدرة وخبرة شاملة علي اكتشاف التحريفات الجوهرية	2.62	0.59	موافق
16	يلعب التخصص المهني دورا كبيرا في زيادة جودة التدقيق باعتباره أحد المتغيرات المؤثرة	2.74	0.44	موافق
17	البقاء في نفس القطاع يكسب المدقق خبرة تساعده في تقليل نسبة الفشل في إبداء الرأي	2.54	0.64	موافق
18	يقل الاعتماد على الخبراء والمدققين الداخليين في وجود المدقق المتخصص	2.62	0.63	موافق
19	كفاءة المدقق تعمل علي تحمل المسؤولية في تطبيق الإجراءات الكافية لعملية التدقيق	2.38	0.54	موافق

موافق	0.75	2.51	كلما كان التخصص يكون تحكماً وبدأ المسؤولية عند الاعتماد على الخبراء وأعمال المدقق الداخلي	20
موافق	0.24	2.53		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه، أن المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة على عبارات هذا البعد بلغ 2.53 وهو يشير إلى اتجاه الموافقة حسب مقياس ليكارت المعتمد في الدراسة، كما أن قيمة الانحراف المعياري لمجمل العبارات المشكلة لهذا البعد بقيمة 0.24، حيث كانت العبارة 16 هي الأكثر موافقة بمتوسط حسابي قدره 2.74، وأقلها العبارة 13 بمتوسط حسابي قدره 2.36 وباتجاه موافق، كما تعتبر العبارة 13 هي الأقل تجانسا في إجابات المستقيمين بانحراف معياري قدره 0.81، أما العبارة 16 هي الأكثر تجانسا بانحراف معياري قدره 0.44، وبشكل عام تتوافق بيانات هذا البعد مع التصريحات التي أدلى بها أفراد عينة البحث، ومن خلال المناقشات التي تم إجرائها معهم أثناء توزيع الاستمارات، والتي أكد من خلالها هؤلاء على أن التخصص المهني يزيد من جودة ودرا المسؤولية وفق التدقيق المبني على المخاطر، في حين أن التخصص المهني يلعب دورا كبيرا في زيادة جودة التدقيق باعتباره أحد المتغيرات المؤثرة.

ثانيا: الإحصاءات الوصفية للمتغير التابع (مخاطر التدقيق)

الجدول التالي يوضح متوسط وانحراف عبارات مخاطر التدقيق

الجدول رقم (11): المتوسط وانحراف عبارات مخاطر التدقيق

رقم العبارة	عبارات المتغير التابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
21	كفاءة وفعالية المدقق تؤدي الي تقديم ضمان بأن نسبة التأكيد تكون عالية	2.74	0.44	موافق
22	الكفاءة المهنية تسهل قدرة المدقق علي جمع الأدلة الكافية والمناسبة	2.54	0.64	موافق
23	يسهل التخصص المهني في الحكم علي تقييم نظام الرقابة الداخلية بطريقة أكثر نجاعة	2.56	0.64	موافق
24	يتضح مستوى الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية كلما زاد التأهيل المهني للمدقق	2.67	0.53	موافق
25	نقل مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الاستجابة لمخاطر الاخطاء الجوهرية كلما زادت المؤهلات	2.00	0.76	محايد
26	يعد الإبلاغ عن البيانات المالية في الوقت غير المحدد من أسباب عدم تداول مفهوم تخصص مهني	2.33	0.77	موافق
27	يتيح التخصص المهني للمدقق القدرة على التعبير عن الراي بشكل استقرائي سلس	2.54	0.60	موافق
المجموع		2.48	0.26	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه، أن المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة على عبارات هذا البعد بلغ **2.48** وهو يشير إلى اتجاه الموافقة حسب مقياس ليكارت المعتمد في الدراسة، كما أن قيمة الانحراف المعياري لمجمل العبارات المشكلة لهذا البعد بقيمة **0.26**، حيث كانت العبارة 21 هي الأكثر موافقة بمتوسط حسابي قدره 2.74، وأقلها العبارة 25 بمتوسط حسابي قدره 3.13 وباتجاه محايد، كما تعتبر العبارة 26 هي الأقل تجانسا في إجابات المستقصين بانحراف معياري قدره 0.77، أما العبارة 21 هي الأكثر تجانسا بانحراف معياري قدره 0.44، وبشكل عام تتوافق بيانات هذا البعد مع التصريحات التي أدلى بها أفراد عينة البحث، ومن خلال المناقشات التي تم إجراؤها معهم أثناء توزيع الاستمارات، والتي أكد من خلالها هؤلاء على أن الكفاءة المهنية تسهل قدرة المدقق على جمع الأدلة الكافية والمناسبة وأن كفاءته تؤدي الي تقديم ضمان بأن نسبة التأكيد تكون عالية، ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن الانحراف المعياري لمجمل العبارات **0.26** وهو أقل من الواحد وهذا ما يشير إلى قلة تشتت إجابات المستجوبين وبالتالي تقارب وتمركز وجهة نظرهم وهذا دلالة على وجود تجانس (تقارب) في الإجابات لدى أفراد عينة المستجوبين.

المطلب الثالث: قياس الأهمية النسبية لأبعاد ومتغيرات الدراسة

نوضح الأهمية النسبية لأبعاد ومتغيرات الدراسة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول متغيرات وأبعاد الدراسة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي (Median)	الأبعاد	الترتيب	متغيرات الدراسة وأبعادها
0.26	2.50	إدراك المدقق للتخصص المهني	1	التخصص المهني
		التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر	4	
0.26	2.48	مخاطر التدقيق		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على مخرجات الـ SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع أفراد عينة البحث موافقين على الأبعاد المتعلقة بالتخصص المهني إذ أن المتوسط الحسابي الكلي لأبعاد المتغير المستقل قدر بـ **2.50**، حيث يقع ضمن المجال [3.4....4.2] وفي هذا الصدد نشير إلى أن التخصص المهني لدى الخبراء المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق يركزون بشكل كبير على بعد التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذا البعد 2.53، يليها بعد إدراك المدقق للتخصص

المهني بمتوسط حسابي قيمته 2.46، كما أن أفراد عينة البحث يمتازون بدرجة عالية من وعي مخاطر التدقيق نتيجة الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته 2.48 بانحراف معياري يقدر بـ 0.26، وهذا دلالة على وجود تجانس (تقارب) في الإجابات.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

- بعد أن تطرقنا لنتائج التحليل الإحصائي للمتوسط الحسابي والاتجاه العام لآراء أفراد العينة سنقوم باختبار الفرضيات عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)، واختبار الفرضيات نتبع ما يلي:
- نستخدم الانحدار المتعدد لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة: التخصص المهني (إدراك المدقق للتخصص المهني، التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر) على المتغير التابع مخاطر التدقيق وأيهما له تأثير في المتغير التابع وأيهما ليس له تأثير في وجود باقي المتغيرات المستقلة الأخرى.
 - نستخدم اختبار T-TEST في حالة عينة واحدة لمعرفة ما اذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، ويتم استخدامه للتأكد من دلالة كل فقرة من فقرات الاستبانة؛
 - نستخدم اختبار التباين الأحادي One Way لمعرفة الفروقات الاحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

- بهدف معرفة مدى صحة الفرضية الرئيسية قمنا بالبحث في أثر العلاقة بين الظاهرتين المدروستين، أي وجود أو عدم وجود تأثير بين التخصص المهني ومخاطر التدقيق وذلك بإجراء إحصاءات وصفية لمحاور الدراسة للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال الاستعانة بمعامل التحديد وعلى أساسه نجد اتجاه الفرضية، ونؤكد من صحة وثبوت الفرضية الرئيسية والتي مفادها:
- Ho:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).
- H1:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- ولقد تم استخدام نموذج الانحدار الخطي لاختبار الفرضيات بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وسنوضح ذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (13): نتائج اختبار الانحدار الأحادي لأثر التخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية

المتغيرات المستقلة X	المتغير التابع Y	معامل الانحدار	القيمة الاحتمالية	معامل التحديد	معامل الارتباط	قيمة f	قيمة a
أبعاد التخصص المهني	مخاطر التدقيق	0.623	0.000	0.403	0.635	24.994	0.924

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 08)

ونلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (0.635) أي بنسبة 63.5% بين أبعاد التخصص المهني ومخاطر التدقيق وهي قيمة مقبولة وموجبة، ونلاحظ أن قيمة R^2 تكفي للحكم بملائمة النموذج للبيانات حيث يتم اختبار ذلك النموذج، أي أن التغيير في مخاطر التدقيق سببه التغيير في أبعاد التخصص المهني، بحيث أن معامل التحديد يعبر عن مقدار التغيير في مخاطر التدقيق الذي يسببه المتغير المستقل، ونظرا لأن قيمة (F=24.994) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية (F=4.17) والقيمة الاحتمالية (sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، وبالتالي فإن التخصص المهني له دور في تقدير مخاطر التدقيق وفق المرجعيات الدولية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية القائلة بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

في حين يمكن تقديم نموذج الانحدار الخطي للعلاقة بين التخصص المهني ومخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية كما يلي:

تكتب معادلة النموذج الخطي البسيط: $Y=a+bX$

$$Y = 0.924 + 0.623 X$$

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية

لاختبار الفرضيات الفرعية نتبع ما يلي:

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

Ho: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدقق للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدقق للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

الجدول رقم (14): نتائج اختبار الانحدار الأحادي لأثر إدراك المدقق للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية

المتغيرات المستقلة X1	المتغير التابع Y	معامل الانحدار	القيمة الاحتمالية	معامل التحديد	معامل الارتباط	قيمة f	قيمة a
إدراك المدقق للتخصص المهني	مخاطر التدقيق	0.476	0.000	0.360	0.600	20.855	1.308

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 09)

ونلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (0.600) أي بنسبة 60% بين إدراك المدقق للتخصص المهني ومخاطر التدقيق وهي قيمة مقبولة وموجبة، ونلاحظ أن قيمة R^2 تكفي للحكم بملائمة النموذج للبيانات حيث يتم اختبار ذلك النموذج، وعليه فإن القيمة الاحتمالية (sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة $(\alpha = 0.05)$ ، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الأولى القائلة بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدقق للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

في حين يمكن تقديم نموذج الانحدار الخطي للعلاقة بين إدراك المدقق للتخصص المهني ومخاطر التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية كما يلي:

تكتب معادلة النموذج الخطي البسيط: $Y=a+bX$

$$Y = 1.308 + 0.476 X1$$

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

Ho: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$).

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم (15): نتائج اختبار الانحدار الأحادي لأثر التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية

المتغيرات المستقلة X2	المتغير التابع Y	معامل الانحدار	القيمة الاحتمالية	معامل التحديد	معامل الارتباط	قيمة f	قيمة a
التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر	مخاطر التدقيق	0.620	0.000	0.333	0.577	18.512	0.909

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

ونلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (0.577) أي بنسبة 57.7% بين التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر ومخاطر التدقيق وهي قيمة مقبولة وموجبة، ونلاحظ أن قيمة R^2 تكفي للحكم بملائمة النموذج للبيانات حيث يتم اختبار ذلك النموذج، وعليه فإن القيمة الاحتمالية ($\text{sig}=0.000$) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثانية القائلة بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر على مخاطر

التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).

في حين يمكن تقديم نموذج الانحدار الخطي للعلاقة بين التخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر ومخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية كما يلي:

تكتب معادلة النموذج الخطي البسيط: $Y=a+bX$

$$Y = 0.909 + 0.620 X^2$$

ومنه نستنتج الجدول التالي المتعلق بملخص الفرضيات:

الجدول رقم (16): ملخص الفرضيات

النتيجة	الفرضية	رقم الفرضية
مقبولة	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدقق للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)	01
مقبولة	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$).	02

المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

لاختبار هذه الفرضية قمنا بإجراء اختبار العينات المستقلة (Independent t-test) لعينتين مستقلتين لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية، وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات، كذلك تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة (03) متوسطات أو أكثر، بحيث:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مخاطر التدقيق تعزى للمتغيرات الوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية) عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مخاطر التدقيق تعزى للمتغيرات الوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية) عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

ولاختبار هذه الفرضية قمنا باستخدام اختبار التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، وكانت النتائج حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (17): اختبار تحليل التباين (ANOVA) للفروق بين متوسط إجابات أفراد العينة وفقاً لمتغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)

العوامل	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	1.317	8	0.165	0.702	0.688
	داخل المجموعات	7.042	30	0.235	-	
	المجموع	8.359	38	-	-	
الوظيفة	بين المجموعات	4.052	8	0.506	1.066	0.412
	داخل المجموعات	14.256	30	0.475	-	
	المجموع	18.308	38	-	-	
الخبرة المهنية	بين المجموعات	4.027	8	0.503	0.760	0.640
	داخل المجموعات	19.870	30	0.662	-	
	المجموع	23.897	38	-	-	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS (أنظر الملحق رقم 11)

أولاً: بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة (sig= 0.688) وهي أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، فهذه النتائج تقتضي قبول الفرضية الصفرية، وبالتالي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو مخاطر التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ثانياً: بالنسبة لمتغير الوظيفة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة (sig= 0.412) وهي أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، فهذه النتائج تقتضي قبول الفرضية الصفرية، وبالتالي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو مخاطر التدقيق تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

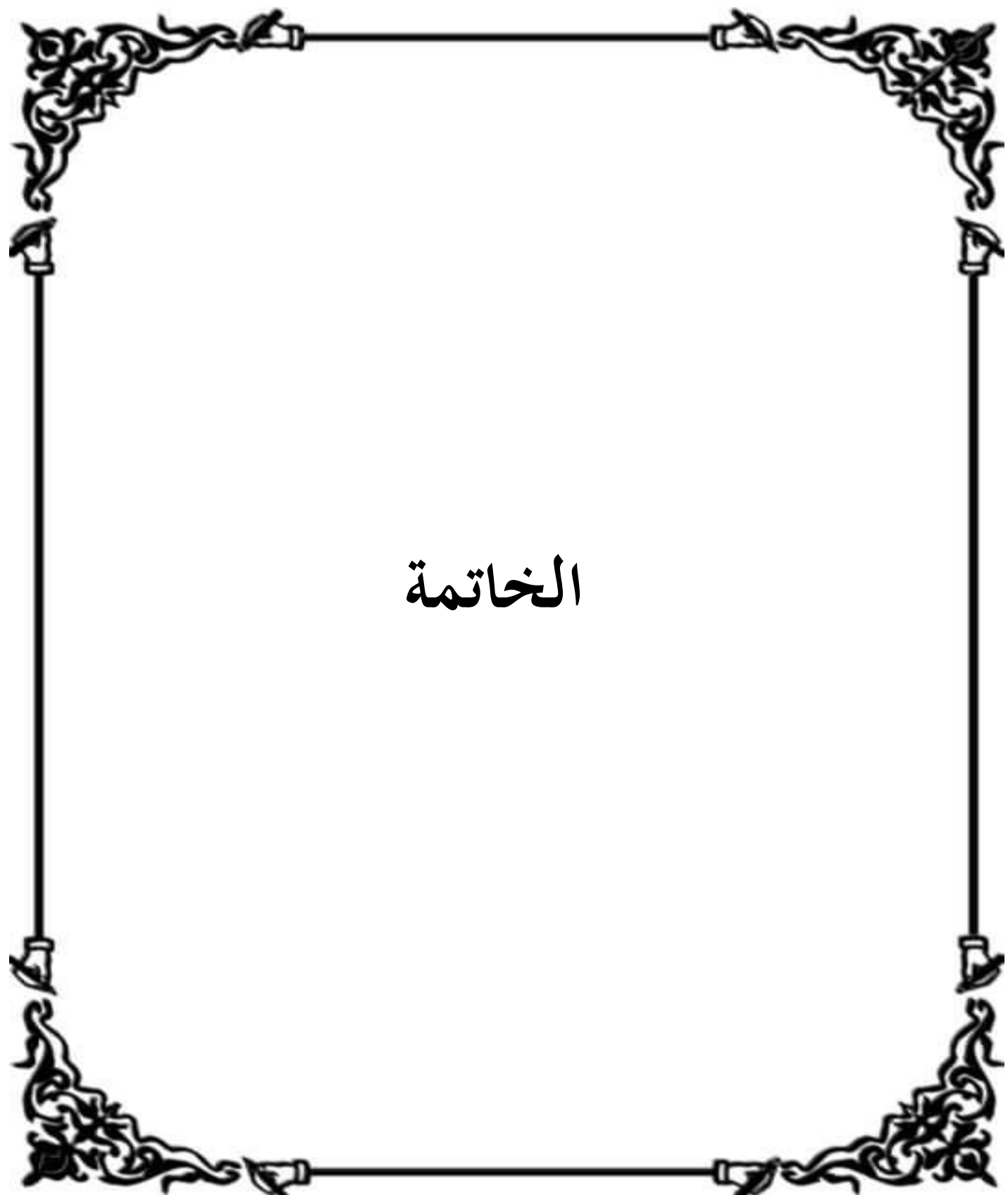
ثالثاً: بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة (sig= 0.640) وهي أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ ، فهذه النتائج تقتضي قبول الفرضية الصفرية، وبالتالي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو مخاطر التدقيق تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

ومنه نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل الفرضية الصفرية H_0 القائلة بأنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مخاطر التدقيق تعزى للمتغيرات الوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية) عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.05)$.

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة الجانب التطبيقي الذي قمنا به على مستوى عينة من الخبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط، وبعد التعرف على مختلف الجوانب المحيطة بالدراسة وأدوات البحث المستخدمة في جمع البيانات والمتمثلة أساسا في الاستبيان وبعد إثبات صحة الاستبيان من خلال مختلف الأدوات الإحصائية (الثبات والصدق) وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، ومن أهمها تحديد سمات وخصائص المجتمع المدروس والعينة المدروسة، وبعد ذلك مكنا القيام بالدراسة التفصيلية من خلال الاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS، وتوصلنا إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط، في حين توصلنا كذلك إلى أنه لا توجد فروق في اتجاهات أفراد العينة حول مخاطر التدقيق تعزى للمتغيرات الوظيفية.



الخاتمة

الخاتمة

بعد استعراضنا لأهم الأدبيات النظرية المتعلقة بمتغيري الدراسة (التخصص المهني ومخاطر التدقيق) وأثر العلاقة بينهما، واسقاط ما تم عرضه على عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط، وتوصلنا لمجموعة من النتائج والاقتراحات وهذا ما قادنا إلى معالجة الإشكالية عبر الفصلين للمذكرة، بحيث يساهم التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق في زيادة مستوى الجودة والموثوقية في عمليات التدقيق، فالتخصص المهني يتيح للمدققين القدرة على تحليل مخاطر الاختلالات في النظام المحاسبي والمالي للشركة، وبالتالي تحديد النقاط الهشة والثغرات المحتملة التي تضعف فعالية الرقابة الداخلية وتعرض المنظمة للمخاطر المالية.

في حين توصلت الدراسة إلى جملة من استنتاجات على الصعيدين النظري والميداني بالإضافة لمجموعة من التوصيات تم اقتراحها لمساعدة المدققين على زيادة أدائهم ومهاراتهم، ومن ثم سنقترح بعض النقاط البحثية التي غابت في هذه الدراسة، وسيتم عرضها كما يلي:

أولاً: النتائج

نستعرض في هذه الدراسة أهم النتائج التي توصلنا إليها، ثم التوصيات المقترحة بناء على النتائج، فبعد إجراء التحليلات الإحصائية المختلفة لأداة الدراسة، واستخدام مجموعة بعناية من التحليلات للحصول على نتائج دقيقة تتفق مع أهمية الدراسة ومشكلتها، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إنعدام الطرح النظري في الجزائر؛
- كلما كان التخصص المهني أكبر كلما كانت هناك جودة؛
- يسمح التخصص المهني بتقليص الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق وإتمام أعماله في الوقت المناسب؛
- كلما كانت الجودة أقل يكون هناك فشل؛
- كلما كان هناك فشل كلما تحمل المدقق المسؤولية؛
- وجود وعي وإدراك بين المدققين الخارجيين حول أهمية التخصص المهني (الصناعي)؛
- يعزز التخصص المهني من الخصائص المهنية المرتبطة بالمدقق باعتباره شخصاً مهنيًا مزاولاً لعملية المراجعة.

الخاتمة

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المدقق للتخصص المهني على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخصص المهني وفق التدقيق المبني على المخاطر على مخاطر التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية لدى عينة من خبراء في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الأغواط عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول مخاطر التدقيق تعزى للمتغيرات الوظيفية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).

ثانيا: الاقتراحات والتوصيات

- على ضوء النتائج السابقة يمكن سرد مجموعة من الاقتراحات والتوصيات كالآتي:
وبناء على هذا ومن خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها ارتأينا تقديم هذه الاقتراحات:
 - العمل على إجراء المزيد من الدراسات في أهمية التخصص المهني للتدقيق، وذلك لما يوفره هذا التخصص في زيادة الكفاءة المهنية، وتحسين تقدير مخاطر التدقيق؛
 - العمل على تبني سياسة الاندماج من قبل مكاتب التدقيق المحلية لمواجهة النقص في القدرات البشرية والمهنية والاقتصادية التي تمكنها من توفير مقومات التخصص في الصناعات المختلفة؛
 - ضرورة اتباع استراتيجية التخصص المهني في ظل ما تشهده البيئة المهنية الحالية من منافسة وانفتاح اقتصادي بين دول العالم؛
 - ضرورة تنظيم ندوات وورش ومؤتمرات علمية حول التخصص المهني في تدقيق أنشطة معينة.
- ويمكن القول أن كل فكرة تقدم لنا يجب البحث فيها ودراستها بشكل جاد ومععمق، ولعل السطحية المعالجة أحيانا وندرة الأبحاث والدراسات العلمية المستفيضة التي تتطرق إلى التخصص المهني ومخاطر التدقيق، يجعلنا دائما بحاجة إلى مزيد من الدراسات والأبحاث لاختبار مدى فاعلية التقنيات على جميع المستويات وكافة المدققين على المستوى الوطني.

ثالثاً: آفاق الدراسة:

نظراً لأهمية الدراسة وكثرة الأبعاد المرتبطة بها، كما أن هناك العديد من النقاط لم نتمکن من لمسها مما يجعلها قد تكون مجالاً للمعالجة مستقبلاً وعليه نوجه الباحثين مستقبلاً لدراسته من جوانب أخرى من بينها:

- التخصص المهني ودوره في تحسين جودة التقارير المالية؛
- أثر التخصص المهني على الجودة المالية في المؤسسات الاقتصادية؛
- أهمية التخصص المهني للمدقق في زيادة كفاءة تقدير المخاطر.

وفي الأخير نأمل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع والإحاطة بالجوانب المهمة فيه، على أن يكون لنا في المستقبل إن شاء الله فرص لتدارك جوانب القصور والخطأ في الدراسة، بهدف التحسين وتقديم أعمال تتميز بالجودة فيها تخدم المصلحة العامة.



المصادر والمراجع

أ. الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، 2014.

ب. المجالات:

1- أحمد نقاز، دور التدقيق المبني علي المخاطر في الحد من المبالغة في استخدام الأدلة وفق المرجعيات الدولية، مجلة أبحاث الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2022.

2- جعفر عثمان الشريف، عبد العزيز، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع للخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية، مجلة العلوم والتقانة في العلوم الاقتصادية، مجلد 17، العدد 1، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.

3- حولي، محمد، مسؤولية مراجعي الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، مجلة رؤى الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، 2017.

4- حيدر عباس العطار، علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد، تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء إستخدام المعايير المحاسبية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 37، 2018.

5- خليل حسيني، هدى، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد في العلوم الاقتصادية، العدد 02، 2011.

6- شيخي بلال، مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي 240 "مسؤولية المراجع عن دراسة الغش عند أداء عملية تدقيق القوائم المالية"، حالة الجزائر، مجلة المنهل الاقتصادي، الحجم 04، العدد 03، 2021.

7- صلاح ميلود خراط، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس، مجلة جامعة صبراته العلمية، العدد الرابع، ديسمبر 2018.

8- علاء يوقفه، التخصص النوعي المراجع الخارجي وأثره في تقليل من المخاطر المراجعة، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، الجزائر 2020.

9- مسامح مختار، لقويرة سمير، مساهمة التخصص المهني للمدق الخارجي في تحسين جودة التدقيق، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12(3)، 2017.

- 10- معمري أسامة، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد، 02، جامعة البليدة 2، 2020.
2. وائل حسين محمد محمود، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي، دراسة نظرية وميدانية بالمعهد العالي لتكنولوجيا البصریات، مجلة الفكر المحاسبي(ATASU) ، المجلد 23، العدد 3، جمهورية مصر العربية، 2016.

ج. الرسائل والأطروحات:

1. محمد سامي، سلامة خلف، أثر التخصص الصناعي للمراجع وجودة التقارير المالية على كفاءة الاستثمار، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية، مصر، 2019.
2. محمد نزار شلا، أثر التخصص المهني لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.
3. هيري أسيا، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة دكتوراه ل.م.د في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017.

د. القوانين والمراسيم:

1. مقرر رقم 23، مؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010 بمهنة محافظ الحسابات.

ملاحق

الملحق رقم 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأنواط -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

استمارة محكمين الاستبانة

الجامعة	القسم	المحكم	الرقم
جامعة عمار ثليجي بالأنواط	علوم المالية والمحاسبة	معمار قربة	01
جامعة عمار ثليجي بالأنواط	علوم المالية والمحاسبة	العبد خيراني	02
جامعة عمار ثليجي بالأنواط	علوم تجارية	عبد العليم تاوتي	03
جامعة عمار ثليجي بالأنواط	علوم المالية والمحاسبة	حمزة طيبي	04
جامعة عمار ثليجي بالأنواط	علوم المالية والمحاسبة	عزوز مخلوفي	05

الملحق رقم 02

جامعة عمار ثليجي الأغواط
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة



استمارة استبيان

هذه الاستمارة تدرج ضمن مشروع اولي مقدم لنيل شهادة الماستر
في تخصص محاسبة وتدقيق
بعنوان:

أهمية التخصص المهني في تقدير مخاطر التدقيق وفقا
للمرجعات الدولية

إشراف الأستاذ

أ.د أحمد نقاز

إعداد الطالبتين:

- عادي إيناس

- مرفوعة أمينة

الملاحق

المحور الأول: البيانات الشخصية

1. الشهادات المحصل عليها: شهادة ليانس ماستر شهادة دكتوراه
2. الوظيفة: أستاذ جامعي (مجال المحاسبة والتدقيق) أستاذ جامعي ممارس مدقق خارجي
مدقق خارجي
3. الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات من 05 الى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

البدائل			عبارات الاستبيان
موافق	محايد	غ موافق	
المحور الأول: إدراك المدقق للتخصص المهني			
			01 التخصص المهني للمدقق الخارجي يساعد في التخطيط الجيد لعملية التدقيق
			02 يؤدي وجود نظام للتدريب والتعليم المستمر الي فهم وإدراك لمعنى التخصص المهني
			03 لجوء العملاء إلي مكاتب تدقيق متخصصة يرجع الي غياب هذا المفهوم ونقص ادراك بين أوساط العملاء
			04 التخصص المهني للمدقق الخارجي يساعد في التقليل من مخاطر
			05 المدقق يمتلك خبرة ومعرفة متخصصة لأنشطة العميل
			06 التخصص المهني للمدقق الخارجي يساعد في معرفة المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب
			07 التخصص المهني للمدقق الخارجي يعطي قدرة لتكيف مع القطاع المراد تدقيقه
			08 التخصص في نفس القطاع يسهل فهم طبيعة نشاط العميل وقيام عمله على درجة من الكفاءة والفعالية العالية

الملاحق

			09	التخصص المهني للمدقق الخارجي يساعد في فهم أنشطة القطاع والتشريعات والقوانين
			10	يعد إنخفاض مستوى المنافسة من أسباب عدم تداول مفهوم التخصص المهني
			11	تسهم الدراية الكافية بخصوصيات القطاع في الحصول علي معلومات دقيقة تساعده في اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المحدد
المحور الثاني: التخصص المهني يزيد من جودة ودرأ المسؤولية وفق التدقيق المبني علي المخاطر				
			12	يساهم التخصص المهني للمدقق الخارجي في تقدير المخاطر ومعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطرا بطبيعتها
			13	تعتمد نسبة انخفاض مخاطر الأخطاء الجوهرية علي الخبير المتخصص
			14	يتم تحديد وتقييم التحريفات الجوهرية وتقدير الأخطاء من خلال فهم المدقق للمنشأة وبيئتها وطبيعتها بشكل أقل سهولة عند المدقق المتخصص
			15	يساعد التخصص المهني فريق العمل علي اكتساب كفاءة وقدرة وخبرة شاملة علي اكتشاف التحريفات الجوهرية
			16	يلعب التخصص المهني دورا كبيرا في زيادة جودة التدقيق باعتباره أحد المتغيرات المؤثرة
			17	البقاء في نفس القطاع يكسب المدقق خبرة تساعده في تقليل نسبة الفشل في إبداء الرأي
			18	يقل الاعتماد على الخبراء والمدققين الداخليين في وجود المدقق المتخصص
			19	كفاءة المدقق تعمل علي تحمل المسؤولية في تطبيق الإجراءات الكافية لعملية التدقيق
			20	كلما كان التخصص يكون تحكماً وبدأ المسؤولية عند الاعتماد على الخبراء و أعمال المدقق الداخلي

الملاحق

المحور الثالث: مساهمة التخصص المهني في مراحل التدقيق المبني على المخاطر			
			21
		كفاءة وفعالية المدقق تؤدي الي تقديم ضمان بأن نسبة التأكيد تكون عالية	
		الكفاءة المهنية تسهل قدرة المدقق علي جمع الأدلة الكافية والمناسبة	22
		يسهل التخصص المهني في الحكم علي تقييم نظام الرقابة الداخلية بطريقة أكثر نجاعة	23
		يتضح مستوى الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية كلما زاد التأهيل المهني للمدقق	24
		تقل مسؤولية المدقق في تصميم و تنفيذ الاستجابة لمخاطر الاخطاء الجوهرية كلما زادت المؤهلات	25
		يعد الإبلاغ عن البيانات المالية في الوقت غير المحدد من أسباب عدم تداول مفهوم تخصص مهني	26
		يتيح التخصص المهني للمدقق القدرة على التعبير عن الراي بشكل استقرائي سلس	27

Fiabilité**Echelle : TOUTES LES VARIABLES****Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,752	27

الملحق رقم 04

Frequencies

Statistics

المؤهل العلمي

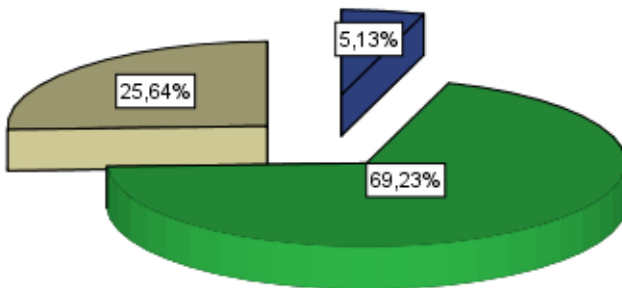
N	Valid	39
	Missing	0

المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	2	5,1	5,1	5,1
ماسٲر	27	69,2	69,2	74,4
دكتوراه	10	25,6	25,6	100,0
Total	39	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

ليسانس
ماسٲر
دكتوراه



الملحق رقم 05

Frequencies

Statistics

الوظيفة

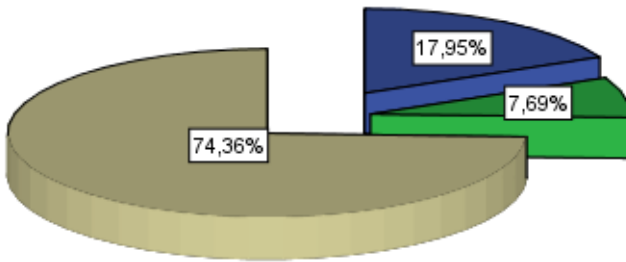
N	Valid	39
	Missing	0

الوظيفية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي مجال المحاسبة والتدقيق	7	17,9	17,9
	أستاذ جامعي ممارس مدقق خارجي	3	7,7	25,6
	مدقق خارجي	29	74,4	100,0
Total	39	100,0	100,0	

الوظيفية

- أستاذ جامعي مجال المحاسبة والتدقيق
- أستاذ جامعي ممارس مدقق خارجي
- مدقق خارجي



Frequencies

Statistics

الخبرة المهنية

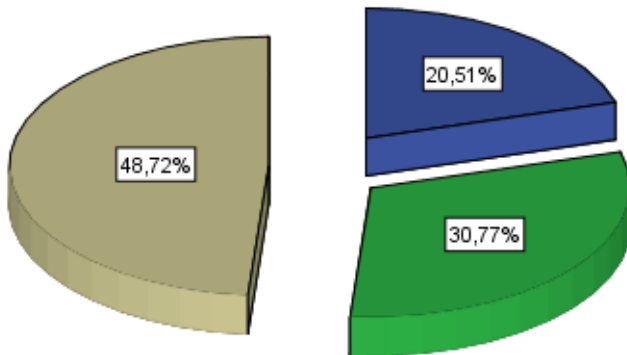
N	Valid	39
	Missing	0

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	8	20,5	20,5	20,5
من 5 إلى 10 سنوات	12	30,8	30,8	51,3
أكثر من 10 سنة	19	48,7	48,7	100,0
Total	39	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

- أقل من 5 سنوات
- من 5 إلى 10 سنوات
- أكثر من 10 سنة



Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
س1	39	2,41	,785
س2	39	2,69	,694
س3	39	2,41	,818
س4	39	2,49	,756
س5	39	2,62	,673
س6	39	2,74	,442
س7	39	2,38	,673
س8	39	2,54	,756
س9	39	2,41	,595
س10	39	1,97	,932
س11	39	2,49	,790
AX1	39	2,4685	,33209
س12	39	2,64	,743
س13	39	2,36	,811
س14	39	2,44	,754
س15	39	2,62	,590
س16	39	2,74	,442
س17	39	2,54	,643
س18	39	2,62	,633
س19	39	2,38	,544
س20	39	2,51	,756
AX2	39	2,5385	,24521
X	39	2,5035	,26851
س21	39	2,74	,442
س22	39	2,54	,643
س23	39	2,56	,641
س24	39	2,67	,530
س25	39	2,00	,761
س26	39	2,33	,772
س27	39	2,54	,600
Y	39	2,4835	,26345
N valide (listwise)	39		

Régression

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,635 ^a	,403	,387	,20626

a. Valeurs prédites : (constantes), X

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	1,063	1	1,063	24,994	,000 ^b
1 Résidu	1,574	37	,043		
Total	2,637	38			

a. Variable dépendante : Y

b. Valeurs prédites : (constantes), X

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,924	,314		2,945	,006
1 X	,623	,125	,635	4,999	,000

a. Variable dépendante : Y

Régression

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,600 ^a	,360	,343	,21351

a. Valeurs prédites : (constantes), AX1

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,951	1	,951	20,855	,000 ^b
Résidu	1,687	37	,046		
Total	2,637	38			

a. Variable dépendante : Y

b. Valeurs prédites : (constantes), AX1

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,308	,260		5,035	,000
AX1	,476	,104	,600	4,567	,000

a. Variable dépendante : Y

الملحق رقم 10

Régression

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,577 ^a	,333	,315	,21797

a. Valeurs prédites : (constantes), AX2

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,879	1	,879	18,512	,000 ^b
1 Résidu	1,758	37	,048		
Total	2,637	38			

a. Variable dépendante : Y

b. Valeurs prédites : (constantes), AX2

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,909	,368		2,471	,018
1 AX2	,620	,144	,577	4,303	,000

a. Variable dépendante : Y

الملحق رقم 11

A 1 facteur

ANOVA à 1 facteur						
		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
المؤهل العلمي	Inter-groupes	1,317	8	,165	,702	,688
	Intra-groupes	7,042	30	,235		
	Total	8,359	38			
الوظيفية	Inter-groupes	4,052	8	,506	1,066	,412
	Intra-groupes	14,256	30	,475		
	Total	18,308	38			
الخبرة المهنية	Inter-groupes	4,027	8	,503	,760	,640
	Intra-groupes	19,870	30	,662		
	Total	23,897	38			