

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: علوم اقتصادية، التسيير وعلوم تجارية

فرع: محاسبة ومالية

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب: محادي عبد الكريم

الطالبة: دُغة أنوار

تحت عنوان

أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف- المسيلة	الأستاذ : حميدي أحمد السعيد
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف- المسيلة	الأستاذ : غزي محمد العربي
مناقشا	جامعة محمد بوضياف- المسيلة	الأستاذ : عمران عبد الحكيم

السنة الجامعية: 2018/2017

سَمَاءُ

الإهداء

نهدي ثمرة هذا العمل للوالدين أظال الله، في أعمارهم، ولكل أفراد

العائلتين "محمدي" و "وخة".

كما نهديه لجميع الأصدقاء والصدقات.

والله ننتسى الزملاء في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم ^{التسويق}

بجامعة محمد بوضياف.

شكر ومحرفان

نحمد الله ونشكره على تيسيره وتوفيقه، فله الحمد إذا رضي وله الحمد عند الرضا وله الحمد حتى يرضى.

اعترافاً بالجميل نتقدم بالشكر للأستاذ الفاضل "غزي محمد العربي" لإشرافه على هذا العمل ولكل ما قدمه من توجيهات وإرشادات طيلة فترة البحث.

كما نشكر كل من ساهم في الإجابة على الاستبيان وكل من قام بتحكيمة وضبطه وتصحيحه، ولا ننسى كل ساهم من قريب أو بعيد في إتمام العمل ولو بكلمة طيبة،

كما لا يفوتنا أن نشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على مشاركتهم في تقييم

ومناقشة هذا العمل المتواضع.

الملخص:

نتيجة للتحوّلات الكبرى والمتسارعة التي مسّت مختلف القطاعات الاقتصادية، كان لزاماً أن تظهر تطورات في مهنة التدقيق وبالتالي زيادة المخاطر المرتبطة بها، الأمر الذي استدعى البحث عن سبل تعزيز كفاءة التدقيق وتطوير الدراسات المتعلقة بالمخاطر.

تقوم عملية التدقيق على جمع وتقييم الأدلة والقرائن لتحديد مدى موثوقية البيانات المحاسبية للمؤسسات، إضافة إلى تقييم نظام الرقابة وفعاليتها، ونتيجة لذلك، تُكشف المخاطر بناء على الأدلة الملائمة والكافية والمقنعة والتي تشكل أساساً يعتمد عليه المراجع لبناء رأيه.

تتم معالجة إشكالية الدراسة من خلال تحديد العلاقة بين أدلة الإثبات في التدقيق ومخاطره، وذلك من وجهة نظر فئات الدراسة المتمثلة في المهنيين (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين) والأكاديميين المتخصصين، وتم اختبار الفرضيات المقترحة من خلال استبيان لتحليل آراء مجتمع الدراسة حول أثر حجية وكفاية أدلة وقرائن الإثبات في مخاطر التدقيق.

هدفت الدراسة إلى إثراء المعرفة النظرية بخصوص إجراءات وأساليب جمع أدلة الإثبات، وتحديد العلاقة بين الأدلة ومخاطر التدقيق، إضافة إلى تحديد نماذج حساب تأثير المخاطر على عملية التدقيق الخارجي.

خُصت الدراسة إلى جملة من النتائج تمحورت حول علاقة الأدلة بالمخاطر وانعكاسها على مخرجات عملية المراجعة، وأهمية تقدير المخاطر في تقليل وقت وجهد وتكلفة الاختبارات، وأيضاً دور الأهمية النسبية في التغلب على مشاكل التدقيق.

الكلمات المفتاحية: أدلة الإثبات، مخاطر التدقيق، التدقيق الخارجي، الأهمية النسبية.

Résumé:

A la suite de transformations moyennes, qui a affecté divers secteurs économiques, il devait apparaître des développements dans la profession de l'audit, augmentant ainsi les risques associés, ce qui est demandé rechercher des moyens pour améliorer l'efficacité de l'audit et développer l'étude des risques.

La processus d'audit est basé sur la collecte et l'évaluation des preuves pour déterminer la fiabilité des données comptables de l'entreprise, en plus d'évaluer le système de contrôle, en conséquence, découvrir les risques basé sur des preuves suffisantes et convaincantes qui constituent une base fiable a l'auditeur pour construire une opinion.

La problématique de cette recherche est traité par l'identification de la relation entre les preuves et les risques du point de vue des groupes d'études (commissaires de comptes, experts comptable, universitaires spécialisés). Les hypothèses proposées sont testées par le biais d'un questionnaire pour analyser les ponts de vue de la communauté de recherche sur l'impact de la fiabilité de l'adéquation de la preuve.

Cette étude est a pour but d'enrichir la connaissances théoriques des procédures de collecte des preuves et déterminer la relation entre eux et les risques d'audit en plus, d'identifier des modelés de calcul de l'impact des risques pour le processus d'audit externe.

L'étude a atteint un ensemble des résultats centrés autour la relation entre les preuves et les risques, et sa réflexion sur les résultats du processus d'examen, et l'importance de l'évolution des risques pour réduire le temps, l'effort et le cout des examens, Ainsi que le rôle de l'importance relative dans la résolution des problèmes d'audit.

المقدمة العامة

ديباجة

إن التغيرات الكبيرة التي شهدتها القطاعات الاقتصادية المختلفة ومخلفات الأزمة المالية العالمية الأخيرة، أدت إلى حدوث تطورات في مهنة التدقيق وزيادة مخاطرها، مما تطلب السعي نحو زيادة جودة التدقيق التي تحتاج بدورها إلى دراسة معمقة للمخاطر، حيث أن تخطيط عملية التدقيق على أساس العوامل المؤثرة في الخطر، وتحديد مناطق الخطر، وأخذها في الاعتبار عند القيام بكل إجراء من إجراءات التدقيق يدعم رأي المدقق في القوائم المالية ويؤدي إلى تحقيق كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

فعملية التدقيق تقوم على جمع الأدلة و تقييمها من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات والبيانات المحاسبية في المؤسسات، وإيصال ذلك إلى كافة الأطراف المستفيدة وأصحاب المصلحة، إضافة إلى التأكد من سلامة الهيكل الرقابي وتقييم مدى فعاليته من أجل تحقيق مختلف الأهداف المرجوة. ويترتب على ذلك اكتشاف المخاطر إلى الحد الأدنى المقبول من خلال الحصول على أدلة وقرائن إثبات ملائمة وكافية وذات حجية قصد تقديم تأكيد معقول في تقرير المراجع الخارجي.

الإشكالية:

- بناء على ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:
- ما مدى أثر كفاية وحجية أدلة وقرائن الإثبات في مخاطر التدقيق؟
 - توضيحا لهذه الإشكالية يمكن طرح مجموعة من الأسئلة:
 - ماهي العلاقة بين الأدلة وقرائن الإثبات ومخاطر التدقيق؟
 - ما دور الأدلة وقرائن الإثبات في تقليل مخاطر التدقيق؟
 - ماهي العلاقة بين أدلة الإثبات والأهمية النسبية ومخاطر التدقيق؟

فرضيات البحث:

في محاولة للإجابة على الإشكالية المطروحة، نصيغ الفرضيات الآتية:

الفرضية العامة:

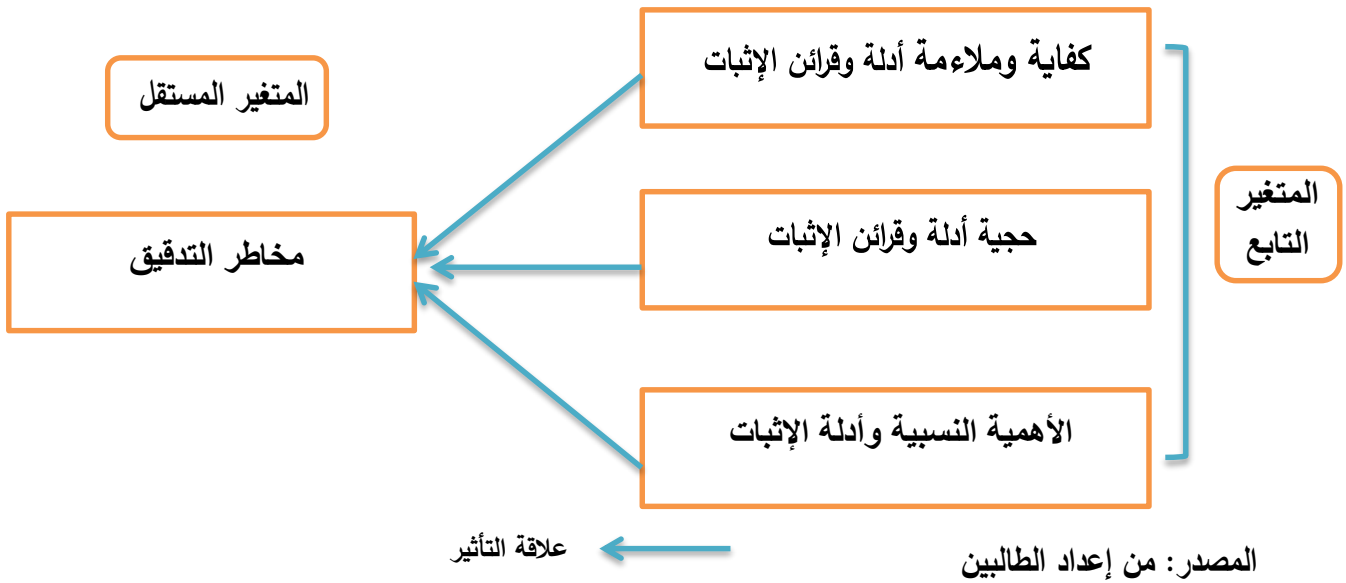
إن الحصول على أدلة وقرائن الإثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة تقلل من مخاطر التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية.

المقدمة العامة

الفرضيات الفرعية:

- في سبيل توضيح الفرضية العامة نصوغ الفرضيات الفرعية الآتية:
- هناك علاقة عكسية بين كفاية وملاءمة الأدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق؛
- حجية الأدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية تسعى للحد من مخاطر التدقيق؛
- تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية يساهم في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات.

المخطط الفرضي للدراسة:



أهمية البحث:

تتزامن الدراسة مع إصدار الجزائر للمعايير الجزائرية للتدقيق،* والتي تستهدف الكشف المالية بجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أم تعاقدية.

لمهنة المراجعة الخارجية أهمية كبيرة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وذلك من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به المراجعون على نشاطات المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في حقل الاقتصاد الوطني، حيث يقوم أعضاء المهنة بمراجعة حسابات الشركات التي تطلب خدماتهم إما اختياريًا أو إجباريًا حسب الحالة التي يطلب فيها المراجع، أي في إطار مراجعة قانونية أو مراجعة تعاقدية.

* صدر منها لحد الآن ثمانية معايير حسب اصدارات المجلس الوطني للمحاسبة .

المقدمة العامة

أهداف البحث:

- تُلخص أهداف البحث فيما يلي:
- إثراء المعرفة من الناحية النظرية، من خلال استعراض ما كتب من أدبيات حول أدلة وقرائن الإثبات والأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.
- تحديد الإطار النظري لكافة الإجراءات والأساليب المستعملة في جمع أدلة الإثبات؛
- تحديد العلاقة بين أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق؛
- تحديد النماذج والطرق الإحصائية لحساب تأثير مخاطر التدقيق على عمل المدقق الخارجي.

مبررات اختيار الموضوع:

- يرجع سبب اختيارنا لهذا الموضوع إلى عدة اعتبارات:
- الرغبة الشخصية في الإطلاع أكثر على مختلف الدراسات حول هذا الموضوع والتعمق فيه؛
- لكون هذا الموضوع في مجال المحاسبة والتدقيق وله علاقة مباشرة بمجال التخصص العلمي؛
- قلة الدراسات المخصصة لهذا الموضوع في الجزائر، وتحضير تطبيق للمعايير الجزائرية للتدقيق؛
- أهمية الموضوع بالنسبة لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من أجل تبيان دور أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق.

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في الآتي:

الحدود الزمانية:

إن المدة التي خصصت لعملية إعداد الاستبيان وتوزيعه وجمعه لمعرفة أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق، حددت بالفترة الممتدة ما بين 01 فيفري إلى غاية 17 ماي 2018.

الحدود المكانية:

لقد اختيرت عينة من المهنيين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ومن الأكاديميين المختصين في الجزائر.

المقدمة العامة

المنهج والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال الاعتماد على الكتب والمقالات العلمية والمدخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، وأهم الدراسات التي تناولت الموضوع، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد استعملنا المنهج التحليلي حيث استخدمنا أداة الاستبيان لإختبار فرضيات الدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية) (SPSS19) بالإضافة الى برنامج معالج الجداول (EXCEL) إصدار 2010 وبرنامج تصمم الاستبيان (GOOGLE DRIVE).

الدراسات السابقة:

قصد استكمال الجانب النظري للدراسة وبهدف تدعيم نموذج الدراسة وفرضياتها، تم الاطلاع على الجهود السابقة للباحثين في مجال البحث، من أجل معرفة ما قدموه من جهد علمي وما تم التطرق اليه من متغيرات يمكن الاستفادة منها في الدراسة الحالية، وفيما يلي عرض بعض الدراسات ذات العلاقة:

دراسة خيراني العيد الموسومة بـ: "مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول علي درجة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

عالجت هذه الدراسة موضوع العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات ودورها في ضبط مخاطر المراجعة، وبالتالي التقليل من حدوث عمليات الغش والأخطاء الجوهرية، وذلك من خلال البحث في دراسة وتحليل العوامل التي لها تأثير على ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، وتصنيف العوامل التي تؤثر على أداء المحافظين إلى عوامل ترتبط بمكتب المراجعة وأخرى بعملية المراجعة وعوامل خارجية، حيث تم التطرق إلى الجانب التاريخي لدور مهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر والإصلاحات الأخيرة التي مسّت المهنة، إضافة إلى دراسة بيئة المراجعة في الجزائر، حيث تم استقصاء عينة من محافظي الحسابات للوقوف على آرائهم و توجهاتهم و وجهات نظرهم حول مشكلة الدراسة.

المقدمة العامة

دراسة بوبكر عميروش الموسومة بـ: "دور المدقق الخارجي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلي"،
مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول علي درجة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس،
سطيف، 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور المدقق الخارجي في تقييم خطر الرقابة وتحسين نظام الرقابة
الداخلية لدورة المخزون داخل المؤسسة، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها التوصل إلى الوسائل
التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها، وجود قسم للرقابة الداخلية يقوم بأداء الأعمال المناطة به و ينبغي
أن يكون هذا القسم مستقلا عن بقية الأقسام الأخرى، ومراقبي الحسابات يعتمدون بالدرجة الأولى على
نظام المعلومات والاتصال لأنه يشكل أهمية بالغة بالنسبة إلى عملهم باعتبار أن الوظيفة الأساسية
للمحاسبة بعد القياس هي الاتصال، وفي الدرجة الثانية يأتي نظام الرقابة الداخلية حسب دراسة الباحث،
ويكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي تأخذ كأساس للحكم على مدى
صحة الأداء والنتائج الظاهرة بالقوائم المالية.

دراسة عمر ديلمي الموسومة بـ: "أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية
بالمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص
محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008 .

تطرقت الدراسة إلى المراجعة الخارجية للحسابات وعلاقتها بالمحاسبة من خلال زيادة مصداقية
القوائم المالية وقد شملت دراسة الحالة عينة من محافظي الحسابات وفئة معينة من الجمهور متمثلة في
أساتذة، ومدراء ومستخدمين في بعض المؤسسات، وخلصت إلى أن المراجعة الخارجية مهمة في زيادة
المنفعة عند استخدام القوائم المالية حيث أن المراجع الخارجي يقدم تقريره النهائي المتضمن رأيه الفني
المحايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد وعرض هذه القوائم، كما أنه يبدي رأيه في مدى
تطبيق هذه المبادئ المحاسبية.

دراسة بابكر عثمان عمر سعد الموسومة بـ: "أثر مخاطر المراجعة والأهمية النسبية على أداء
المراجعة في السودان"، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول علي درجة الماجستير في
المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2008.

المقدمة العامة

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أنواع المخاطر في المراجعة ومفهوم الأهمية النسبية والعلاقة بينهما وأثرها في عملية التخطيط والإشراف، والتعرف على الإجراءات التي يتعين على المراجع القيام بها عند تقويم مفهوم الأهمية النسبية وكذلك التعرف على تأثير تقدير مخاطر الرقابة الداخلية وأثرها على المراجعة مع إمكانية تطبيق تقدير المخاطر والأهمية النسبية بالسودان، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها أنه لا يمكن تجاهل مخاطر المراجعة كمدخل رئيسي لأداء عملية المراجعة ومفهوم الأهمية النسبية وخطر المراجعة وأدلة الإثبات بينهما علاقة وثيقة ومتلازمة، ومخاطر المراجعة هي أمر واقع للمراجع الذي لا يقوم بإجراء المراجعة التفصيلية الشاملة.

دراسة أزرق أيوب كرسوع الموسومة بـ: "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة"، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، فلسطين، 2008.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن استخدام العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية واستخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية، كما أن التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يعمل على تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية.

دراسة هاني فرحان الزايغ الموسومة بـ: "دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

هدف هذا البحث أساساً إلى دراسة العوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع على أدلة الإثبات المقنعة، مع الأخذ بالاعتبار تأثير مقاييس جودة الإقناع عند القيام بإجراءات المراجعة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن هناك نسبة كبيرة من مراجعي الحسابات يقومون بتقييم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها من خلال أسلوب العينات للتأكد من مدى كفاية وملاتمة الأدلة للمساعدة في اتخاذ الرأي الفني على القوائم المالية.

صعوبات البحث:

- عند قيامنا بالبحث واجهتنا جملة من الصعوبات منها:
- قلة الدراسات الجزائرية في مجال أدلة الإثبات ومخاطر التدقيق؛
- صعوبة الحصول على المعلومات بسبب رفض البعض ملاً استمارة الاستبيان.

هيكل الدراسة:

سعيًا منا للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تناولنا هذا الموضوع من خلال فصلين، إلى جانب عرض النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

الفصل الأول يتعلق بالإطار النظري للدراسة، وقُسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يتناول ماهية أدلة وقرائن الإثبات وتقنيات جمعها، المبحث الثاني المُعنون بتحليل وتقييم مخاطر التدقيق، أما المبحث الثالث تناولنا فيه الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات؛

الفصل الثاني يتعلق بالدراسة الميدانية، وقُسم إلى مبحثين: المبحث الأول بعنوان الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فيتمحور حول نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

الفصل الأول

الإطار النظري لأدلة الإثبات ومخاطر التدقيق

تمهيد:

إن مخاطر عملية التدقيق التي تعترض المدقق الخارجي أثناء قيامه بفحص القوائم المالية أضحَت تشكل تهديداً لنتائج عمل المراجع، لذلك تطالب الأمر دراسة هذه المخاطر والعوامل المؤثر فيها من تحديدها وتقدير مستوياتها واحتمالات حدوثها، وعلاقتها مع أدلة وقرائن الإثبات والأهمية النسبية.

تمثل أدلة وقرائن الإثبات معلومات تُعد بمثابة أساس يُمكن المدقق من الوصول إلى نتائج تساعد على إبداء رأيه في صحة القوائم المالية، ويربط معيار أدلة وقرائن المراجعة بين الأهداف التي يسعى المراجع لتحقيقها والأدلة والقرائن التي يجمعها، ويُبين العوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم أدلة وقرائن المراجعة.

سنحاول في الفصل الأول توضيح هذه المفاهيم التي ستساعد على الفهم الجيد للعلاقة بين أدلة الإثبات ومخاطر التدقيق، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية أدلة وقرائن الإثبات وتقنيات جمعها.
- المبحث الثاني: تحليل وتقييم مخاطر التدقيق.
- المبحث الثالث: الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات.

المبحث الأول: ماهية أدلة وقرائن الإثبات وتقنيات جمعها

يعتبر المراجع - بصفته وكيلًا عن المساهمين - مسؤولًا مسؤولية مباشرة عن ما يرد من بيانات في تقريره النهائي، ويرتبط إعداد هذا الأخير بما يجمعه المراجع من قرائن وأدلة إثبات يتخذها كأساس لإعداد هذا التقرير.

المطلب الأول: ماهية أدلة وقرائن الإثبات

تجدر الإشارة إلى أن عملية جمع الأدلة والوصول منها إلى استنتاجات سليمة وواقعية لا يمكن أن تحكمها قوانين أو تعليمات، ولكنها في الأصل مسؤولية مهنية تعتمد على الخبرة والممارسة في كل مراحلها.

1- مفهوم أدلة وقرائن الإثبات

بناء على ما تقدم، نتناول وظيفة الإثبات، ماهية قرائن الإثبات، ومفهوم أدلة التدقيق كما يلي:

1-1- تعريف قرائن الإثبات

يعرف رجال القانون القرينة بأنها "حقيقة معروفة أو مجموعة من الحقائق المقدمة للمحكمة بهدف إقناعها بحقيقة الاقتراح الذي ترغب المحكمة في التحقق منه"¹.

ومن التعريف السابق، يمكن القول أن قرائن الإثبات تتأسس على فكرة وخبرة وفن مستخدمها، وهي متعلقة ببعض الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بين المدقق وسجلات ودفاتر البيانات المالية للمؤسسة، وهي التي تساعد المدقق في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه النهائي، وإعداد تقريره الفني عن البيانات المالية التي يقوم بتدقيقها، كما أن القرينة هي المفتاح إلى الحقيقة، وعلى ذلك عرفت القرينة في التدقيق بأنها:

"استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي"².

¹ - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2000، ص.160.

² - عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل: المراجعة أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1982، ص.159.

1-2- تعريف أدلة الإثبات

يُعرف الدليل على أنه: " كل المعلومات والحقائق التي يستند إليها أي فرد لإعطاء رأي حول موضوع معين"¹، وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبنى على أساسها رأيه"². ومن هنا، يمكن تعريف أدلة الإثبات على أنها: "تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة"³.

نلاحظ أن المعايير الدولية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات تنص على ضرورة حصول مدقق الحسابات على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي تمكنه من الخروج باستنتاجات معقولة، ويمكن تقسيم أدلة الإثبات إلى نوعين:⁴

- أدلة قاطعة وكافية: وهي الأدلة التي يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين؛
- أدلة إضافية أو ثانوية: وهي الأدلة التي لا يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين مباشرة، ولكنها تساعد على إمكانية حدوث التحقق الجزئي وقبوله.

2- الخصائص النوعية لأدلة وقرائن الإثبات

يلجأ المراجع في جمع أدلة الإثبات إلى العديد من المصادر التي تتضمن أنظمة المحاسبة والمجموعات المستندية، الأصول الملموسة، الإدارة، العمال، العملاء، الموردين والأطراف الأخرى التي لها علاقة بالشركة أو أعمالها، ويتأثر المراجع في جمع الأدلة بالأهمية النسبية للموضوع الذي يفحصه، وتتوقف الأهمية النسبية على أساس ملاءمة الدليل والثقة فيه ومدى إمكانية الحصول على الدليل من مصادر عديدة، إضافة إلى التكلفة والوقت اللازمين للحصول على هذا الدليل.⁵

¹ - وليام توماس، أمرسون هنكي: المراجعة بين التنظيم والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 1986، ص.311.

² - المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الإثبات، الفقرة 4، بحث تم نشره من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق صفحة الانترنت تم الإطلاع عليها من خلال الموقع التالي www.ifac.org بتاريخ 17 فيفري 2018.

³ - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص.161.

⁴ - عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل: مرجع سبق ذكره، 1982، ص.159.

⁵ - محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد: أصول المراجعة والرقابة الداخلية، مكتبة الشباب، القاهرة، مصر، 1998، ص.263.

ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم (500) من أدلة الإثبات على وجوب اتصاف أدلة الإثبات بخاصيتين هما:¹

- الكفاية: أن تشمل هذه الأدلة على جميع الجوانب المراد إثباتها؛
 - الملاءمة: أن تكون متوفرة بصورة كافية كي تزيل حالة الشك لدى المراجع.
- تتعلق الميزة الجيدة لأدلة الإثبات فقط بإجراءات التدقيق التي يتم اختيارها، ولا يمكن تحسين صلاحية هذه الأدلة عن طريق اختيار حجم عينة أكبر أو عناصر أخرى من المجتمع، بل يمكن ذلك فقط من خلال اختيار إجراءات التدقيق التي تحتوي على أدلة تمتاز بالخصائص الخمسة التالية:²
- **استقلالية المصدر:** يمكن الاعتماد على أدلة من خارج المؤسسة بشكل أكبر من أدلة يتم التوصل إليها من داخل المؤسسة، فالأدلة الخارجية (الاتصال مع البنوك، المحامين أو العملاء..) يتم الاعتماد عليها بدرجة أكبر من استفسارات العميل.
 - **فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل:** عندما تكون الرقابة الداخلية للعميل فعالة تكون الأدلة موثوقة ويعتمد عليها.
 - **المعرفة المباشرة للمدقق:** الأدلة التي يتوصل إليها المراجع مباشرة أكثر صلاحية من تلك التي يتوصل إليها بشكل غير مباشر.
 - **درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات:** لا تكون الأدلة معتمدة ما لم يكن الفرد الذي يقدمها مؤهلاً لذلك.
 - **درجة الموضوعية:** يمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي أكثر من الأدلة التي يجب التوصل إلى رأي بشأنها لتحديد مدى صحتها، ومن أمثلتها نذكر: المصادقات من المدينين أو البنوك، الفحص الفعلي للمخزون... الخ.

¹- ألفين أرينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، 2002، ص.242.

²- بويكر عميروش: دور المدقق الخارجي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص.40.

3- المحددات الأساسية لتوفير الإقناع في الأدلة

هناك محددات يجب توفرها في أدلة الإثبات من أجل اقتناع المدقق أن رأيه صحيح بمستوى مرتفع من التأكيد وهي:¹

- **صلاحية أدلة الإثبات:** تتوقف على مدى الثقة فيها، الاعتماد عليها ومدى قناعة المراجع بها، كما تشير إلى نوعية الدليل ومدى تأثيره في رأي الفاحص واستنتاجاته.

- **مناسبة أدلة الإثبات:** يجب أن تتناسب الأدلة مع هدف التدقيق المختار حتى يتحقق الاقتناع منها، ويجب تحديد المناسب فقط في ضوء الأهداف المحددة، إذ يمكن أن تتناسب الأدلة مع أهداف التدقيق ولا تتناسب مع هدف آخر لها.

- **توقيت أدلة الإثبات:** يمكن أن يعبر التوقيت عن الفترة التي تم فيها جمع الأدلة، أو الفترة التي يغطيها التدقيق، وتكون الأدلة أكثر إقناعاً لحسابات الميزانية عندما يحصل عليها في أقرب تاريخ من إعداد الميزانية، فمثلاً يكون سحب عينة عشوائية من العمليات عن السنة كلها أكثر إقناعاً من سحب عينة لستة (06) أشهر فقط.

- **الأثر المشترك:** يمكن تقييم مدى إقناع الأدلة فقط بعد دمج أثر كل من محددات المناسبة والصلاحية والكفاية والتوقيت، ولكن العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختباره.²

4- حجية أدلة الإثبات

حتى تكون لأدلة الإثبات حجية قوية يجب أن تتناسب مع ظروف الحصول عليها، ويهم المراجع أن يجمع الدليل الكافي الملائم ذي أعلى حجية والذي يقدم درجة عالية من الإقناع، كما يمكن الاعتماد على مجموعة معايير للحكم على قدرة الدليل على الإقناع، أهمها:

- حين يمكن الحصول على دليل الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المشروع.
- حين تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية يؤدي ذلك للاعتماد عليها كما لو تم إعدادها في ظل نظام رقابة غير فعال.

¹ سعودي بلقاسم: المراجعة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2017، ص.95.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك: مرجع سبق ذكره، ص.242.

- حين يمكن للمراجع الحصول على المعلومات الشخصية بطريقة مباشرة يكون لذلك أثر أكبر في الإقناع.

المطلب الثاني: تقسيمات أدلة وقرائن الإثبات

تصنف أدلة وقرائن الإثبات وفقاً لمجموعة من التصنيفات والأنواع المعروفة بها، وعلى هذا الأساس تتم المفاضلة بينها.

1- تقسيمات أدلة وقرائن الإثبات

تتعدد أدلة وقرائن الإثبات، فهناك من يقسمها حسب درجة الاعتماد عليها إلى:¹

- قرائن حقيقية؛ قرائن متمثلة في شهادات؛ قرائن غير مباشرة.
- ويمكن توضيح التقسيم السابق بطريقة أخرى كما يلي:
- القرائن المادية؛ القرائن المستندية؛ دفاتر القيد والترحيل؛ إجراء المقارنات واستخدام النسب.

وللتبسيط، يمكن تجميع أدلة وقرائن الإثبات كما يلي:²

1-1- الوجود الفعلي: يعني الملكية لعناصر الأصول وتطابق الجرد الفعلي مع المحاسبي، كتطابق أرصدة دفاتر حسابات المخازن مع قوائم الجرد.

1-2- المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة في الدفاتر: تعد من الأدلة والقرائن المهمة التي يعتمد عليها المراجع عند الحكم على البيانات المالية وهي ثلاث أنواع:

- المستندات التي ترسل إلى المراجع مباشرة؛
- المستندات التي يرسلها الغير للمؤسسة للاحتفاظ؛
- المستندات الداخلية للمؤسسة.

1-3- الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات: حيث تعتبر قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، ويتحقق ذلك من خلال الرجوع إلى العمليات المسجلة في المستندات ودفاتر الأستاذ والكشوف التحليلية.

¹- أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص.169.

²- نفس المرجع، ص.170-171.

1-4- الإقرارات الكتابية المتحصل عليها من خارج المؤسسة: تعد الإقرارات الكتابية أدلة يحصل عليها المراجع من خارج المؤسسة، وذلك للحكم على صحة أرصدة حسابات المدينين والتأكد منها كما هي مدونة بالدفاتر والسجلات، بموافقتهم على هذه الأرصدة.

1-5- الشهادات المتحصل عليها من إدارة المؤسسة: تعتبر الشهادات من الأدلة التي يلجأ إليها المراجع عندما يصعب الحكم على البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، ولأن هذه الشهادات من إعداد الإدارة، خوفا من إخفاء بعض الحقائق غير المرغوبة.

1-6- الاستفسارات المتحصل عليها من العاملين بالمؤسسة: تعد الاستفسارات من الأدلة المشابهة للاستقصاء من خلال المقابلة، وتفيد المراجع في حكمه الشخصي، مثل: عدد العمال الذين تركوا العمل، درجة الرضا الوظيفي، وضغوط العمل بصفة عامة.

1-7- دقة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: وجود خطة تنظيمية لحماية أصول وسجلات المؤسسة دليل قاطع على وجود نظام رقابة داخلية، والجودة يعني تضيق نطاق الفحص وعدم توسيع الاختبارات وبالتالي جودة عملية المراجعة وخلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب.

1-8- نتائج تتبع العمليات التالية لتاريخ إقفال الحسابات: يبدأ عمل المراجع بعد إعداد الميزانية الختامية وجدول النتائج والذي يستغرق على الأقل شهرين إلى ثلاثة أشهر، خلال المدة اللاحقة قد تحدث عمليات تكون دليل إثبات إضافي ينشأ عنه تغيير في الميزانية وجدول النتائج الذين يفحصهما المراجع.

1-9- الارتباط والمقارنات والنسب المالية: يعتبر الارتباط بين عناصر معينة دليل إثبات على صحة العمليات، وعند استخدام المراجع للنسب المالية لبعض العناصر دليل آخر لدرجة السيولة والربحية وتقييم الأداء لنفس السنة أو مقارنة بسنوات سابقة؛ هذا وتوجد قرائن وأدلة إثبات أخرى نذكر منها:

الدليل الرياضي؛ الدليل الشفوي؛ الدليل التحليلي؛ المصادقات.

2- قواعد المفاضلة بين أدلة وقرائن الإثبات

إن تقدير مدى حجية الأدلة والقرائن والمفاضلة بينهما يقوم على أسس معينة مبنية على:¹

- مدى صلاحية الأسلوب الفني الذي يعتمد عليه المراجع والوسيلة للحصول على القرينة أو دليل الإثبات، بحيث يستطيع أن يفقد الدليل حججه وقوته في حالة عدم اختيار المراجع للطريقة المناسبة للحصول على الدليل أو القرينة؛

¹ - https://bu.univ-ouargla.dz/license/pdf/souissi_abayhi.pdf?idmemoire=606.page consulté le: 12/01/2018.

- مصدر القرينة، ونميز بين نوعين: الموضوعية والذاتية، فالقرينة موضوعية أكثر من الذاتية لعدم اعتمادها على التفسير الذاتي؛
- ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر محل الفحص، فكلما كان الارتباط قويا كلما كانت حجبية ودرجة الاعتماد عليه قوية، وكذا التوقيت المناسب للحصول على الدليل؛
- سلوك المراجع عند جمع الأدلة والقرائن، لا بد عليه أن يكون مستقلا ومحايذا عند جمعه للأدلة وإلا فقدت كل حجبتها.

3- العوامل المؤثرة على كمية الأدلة والقرائن

يجب على المراجع جمع أكبر قدر من أدلة وقرائن الإثبات ليدعم رأيه الفني الذي يفصح عنه في تقريره، وتوجد العديد من العوامل المؤثرة على كمية الأدلة، في حين قد يضطر المراجع إلى توسيع أوتضيق نطاق تجميعه للأدلة.¹

يمكن توضيح أهم هذه العوامل في النقاط التالية:²

- **تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة:** يقصد بالتكلفة الأموال اللازمة والجهد المبذول في طلب القرينة والحصول عليها، ويتوقف ذلك على أهميتها وقيمتها والفائدة المرجوة منها.
- **الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه:** حيث أن قرائن الإثبات تقسم إلى مجموعات وفقا لدرجة الأهمية النسبية، ويمكن أن تصبح كل قرينة معروضة على المراجع دليل إثبات طبقا لوزنها النسبي.
- **درجة كفاية ودقة نظام الرقابة الداخلية:** حيث أن أدلة الإثبات تزيد أو تقل حسب حالة المراجعة الكاملة أو التفصيلية عن حالة المراجعة الاختبارية، وكذلك حجم العينة، وهذا يتوقف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- **احتمال وقوع خطأ أو غش أو تلاعب في العنصر موضوع المراجعة:** يرتبط هذا الاحتمال عند قيام المراجع بالمراجعة التفصيلية للموارد الاقتصادية للمؤسسة وذلك بالتحقق من وجودها وملكيته للمؤسسة.
- **احتمال تأخر نتائج المراجعة:** حيث توجد ضغوط على المراجع، مصدرها زيادة حجم العينة، ومثل هذه الضغوط قد تزيد من وقت المراجعة.

المطلب الثالث: وسائل، تقنيات وصعوبات جمع أدلة الإثبات

¹- أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص.161.

²- أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء، عمان، الأردن، 2000، ص.306.

هناك مجموعة من الوسائل والتقنيات لجمع الأدلة والقرائن من أجل إبداء الرأي الفني المحايد، ومن خلال جمع أدلة الإثبات يواجه محافظ الحسابات مجموعة من الصعوبات.

1- وسائل وأساليب الحصول على أدلة الإثبات في التدقيق

تتعدد الأساليب الفنية اللازمة للحصول على قرائن وأدلة الإثبات بتعدد هذه الأخيرة، فكل دليل له أسلوبه الفني الملائم، وذلك للحصول على الاستنتاجات ذات الإقناع ليعبر المراجع عن رأيه النهائي. وبناء على ما تقدم يمكن حصر أدلة وقرائن الإثبات في الأساليب التالية:¹

1-1- الجرد الفعلي والمعاينة: لا يختص المراجع بالجرد الفعلي للأصول إنما تقتصر مهمته على:

- التحقق من دقة الإجراءات الموضوعية للجرد ومدى الالتزام؛
 - القيام ببعض الاختبارات في مراحل مختلفة للجرد لإزالة شكوكه أو تأييدها؛
 - مراجعة عملية تقييم الأصول والتأكد من ثبات طرق التقييم من سنة لأخرى.
- 1-2- المراجعة المستندية: حيث تنقسم المستندات إلى نوعين: مستندات داخلية تعد داخل المؤسسة ومستندات خارجية ترسل للمؤسسة من طرف المتعاملين، وتهتم بالتأكد من أن المستند يؤيد عمليات صحيحة تمت وفق إجراءات سليمة.

1-3- المراجعة الحسابية: أي التحقق من صحة عمليات الضرب، الطرح، الجمع، القسمة، الإضافات والخصومات والتحقق من صحة المجاميع الرئيسية والفرعية، والنقل من صفحة لأخرى، والتحقق من صحة الترحيلات من اليوميات المساعدة إلى اليومية العامة، ومن اليوميات المساعدة إلى الأستاذ المساعد، وذلك وفقا للطريقة المتبعة في المؤسسة.

1-4- المراجعة الفنية: تعني التزام المؤسسة بثبات السياسات المحاسبية المطبقة، صحة التوجيه المحاسبي، لأن ذلك يؤثر على دلالة نتيجة الأعمال والمركز المالي، وتشمل هذه المراجعة قيود الإقفال والتحقق من مطابقة القيود الافتتاحية.

1-5- المصادقات: إن استخدام المصادقات كإجراء مراجعة مرغوب فيه، حيث أن "التحقق المرضي الوحيد لحسابات العملاء يكون عن طريق المصادقات المباشرة"،

هذا وتوجد ثلاث أنواع من المصادقات هي:²

¹- أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص. 174.

²- أحمد حلمي جمعة: التدقيق ورقابة الجودة، الطبعة 2، دار صفاء، عمان، 2015، ص. 166-167.

- مصادقات ايجابية: برد العميل؛

- مصادقات سلبية: عدم رد العميل في حالة عدم صحة الرصيد الموضح بالمصادقة؛

- مصادقات عمياء: يطلب المراجع من العميل ذكر الرصيد.

1-6- المراجعة الانتقادية: تعني التتبع السريع للدفاتر والحسابات، وتعتمد على مهارة وخبرة المراجع والتي تساعده عندما يتمعن في الكشف المالية.

1-7- الاستفسارات أو الاستقصاء: أثناء فحص محتوى الدفاتر من بيانات ومعلومات، قد يلاحظ المراجع الحاجة إلى تفسير وإيضاح بعض النقاط، ويتحقق ذلك بتوجيه أسئلة لموظفي المؤسسة تمكنه من تكوين رأي لإبدائه في تقريره النهائي.

1-8- الارتباط والمقارنات: يعد الارتباط بين العناصر المختلفة والمقارنات بين البنود المحاسبية من أدوات الحصول على الأدلة في عملية المراجعة، سواء من نفس الفترة أو فترات مؤقتة أو سنوات سابقة.

1-9- التحليل المالي: يعد أسلوباً ملائماً لإجراء المقارنات في جميع مراحل المراجعة للتأكد من أن جميع العمليات قد تمت كما ينبغي.

1-10- المكاتبات الرسمية: قد يصادف المراجع أثناء المراجعة مسائل يصعب الحكم عليها فيلجأ إلى الإدارة بالمؤسسة، حيث يطلب منها تقديم شهادة لتأييد بعض الحقائق المثبتة في الدفاتر والسجلات.

2- تقنيات جمع أدلة الإثبات

هناك مجموعة من التقنيات التي يعتمد عليها المراجع الخارجي عند جمع الأدلة وتتمثل في:¹

- 1-2- المقابلة:** تعد من بين التقنيات غير الرسمية، فهي تقوم على وصف الإجراءات بسرد شفهي دون الاستناد إلى وثائق، وتهدف المقابلة للحصول على مجموعة من المعلومات، ويخضع الاستجواب للشروط التالية:
 - احترام السلم الهرمي، حيث لا يجب على المراجع إجراء أي استجواب مع عامل دون أن يكون المسؤول على دراية، والتذكير بمهمة المراجعة وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب؛
 - قيام المراجع بعرض صعوبات ومشاكل ونقاط الضعف والأخطاء التي لاحظها قبل بداية الاستجواب؛
 - يجب أن يصادق الطرف المستجوب على نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين؛
 - المراجع لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها كما أنه يتفادى الأسئلة الشخصية.

¹ زين يونس، عوادي مصطفى: المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة سخري، الجزائر، 2009، ص.93.

على المراجع أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر، وتجدر الإشارة إلى أن المقابلة لا تجرى دون استعداد، وتتم عملية التحضير كما يلي: ¹

2-2- الفحص التحليلي: هو مجموعة من التحقيقات، التحريات والمقارنات لجميع المعلومات المتعلقة بالظاهرة المدروسة، ويرتكز على المقابلة ومخططات السير أوخرائط التدفق، هذه التقنية تساعد المراجع في تسليط الضوء على الأمور غير العادية مقارنة بالبيانات المسجلة، ويمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني.²

2-3- الملاحظة المادية: لكي يقوم المراجع بعملية الملاحظة يجب أن ينتقل إلى الميدان، فالمراجع لا يكفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها وإنما عليه أن يخرج إلى الميدان للدراسة والملاحظة المادية بغية التحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق وما هو موجود فعلاً، وللملاحظة شروط يجب أخذها بعين الاعتبار أثناء الفحص الميداني والمتمثلة في:

- لا يجب أن تتم الملاحظة بطريقة خفية بل يجب على المراجع انتهاج أسلوب الشفافية؛
- لا يجب أن تكون الملاحظة محدودة في الزمن بل يجب أن تتم بطريقة دورية ومستمرة؛

3- صعوبات جمع أدلة الإثبات

لابد أن تواجه المراجع الكثير من الصعوبات للحصول على أدلة الإثبات باعتبارها الأساس في عملية المراجعة لتدعيم رأيه الفني المحايد، ومن هذه الصعوبات ما يلي:³

- سوء الأنظمة المحاسبية المطبقة داخل المنشأة، الأمر الذي يؤدي إلى بذل الكثير من الوقت والجهد؛
- استعمال العينات الإحصائية نظراً لكبر عدد العمليات قد يؤدي لنتائج مظلمة، لأن المراجع سيحكم وفق هذه العينة؛

- الفهم السلبي لعملية المراجعة من قبل الموظفين، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تعاونهم مع المراجع؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء في السجلات والدفاتر يؤدي إلى زيادة الاختبارات من أجل الحصول على درجة كبيرة من التأكد؛

- عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مع الوقت والجهد الذي بذله للحصول على أدلة الإثبات.

¹- أقاسم عمر: التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تدقيق ومراقبة التسيير وجباية، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2013/2012، ص.17.

²- زين يونس، عوادي مصطفى: مرجع سبق ذكره، ص.94.

³- <https://ay83m.wordpress.com/>, page consulté le: 11/02/2018.

المبحث الثاني: تحليل وتقييم مخاطر التدقيق

تهدف عملية التدقيق إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه حول عدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي، ومسؤولية المراجع الخارجي هو تكوين رأيه المهني حول البيانات المالية، وتشمل عملية التدقيق ممارسة الحكم المهني عند تصميم أسلوب التدقيق من خلال التركيز على ما يمكن أن يحدث من خطأ، تحليل وتقييم مخاطر التدقيق من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

المطلب الأول: مفهوم مخاطر التدقيق

نظراً لأهمية مفهوم مخاطر التدقيق، والثقل الكبير الذي يشكله فيما يتعلق بالتأثير على منهج وأسلوب أداء المراجعين، حظي موضوع خطر التدقيق بالاهتمام من قبل العديد من المنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق.

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في النشرة رقم (48) خطر المراجعة بأنه: "الخطر الذي يؤدي إلي فشل مراجع الحسابات دون أن يدري - في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية"¹.

كما جاء تعريف لجنة معايير المراجعة الدولية بأن مخاطر المراجعة " تكمن في أن يبدي المراجع رأياً غير سليم في القوائم المالية التي تتضمن خطأ جوهرياً، دون أن يعلم أنها تحتوي على خطأ هام أوجوهري"².

كما أن معيار التدقيق الدولي رقم (200) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، قد عرّفها على أنها "مخاطر أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرياً"³.

أما معايير التدقيق البريطانية فقد كان لها وجهة نظر أكثر شمولية تجاه خطر التدقيق، حيث أن نشرة إجراءات التدقيق رقم (300) "نظم المحاسبة، والرقابة الداخلية، وتقييم خطر التدقيق"، الصادرة عن مجلس تطبيقات التدقيق في المملكة المتحدة، عرّفت خطر التدقيق على أنه: "خطر أن يصدر المدقق تقريراً غير

¹ - على محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة: التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، مجلة الجامعة، العدد 18، ليبيا، 2016، ص.93.

² - IFAC, Materiality and Audit Risk : International Guideline, International Comité des pratiques d'audit, 1987, P.25.

³ - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص.196.

مناسب على القوائم المالية للعميل"، وبعدهم تحديد النشرة (300) لنوع رأي المدقق تكون قد وقفت بجانب الكفاءة والفعالية.¹

تركيز المنظمات الأمريكية والدولية على الفعالية دون الكفاءة في تعريف خطر التدقيق إنما هو أمر منطقي، ولا يعني بالضرورة إهمال الكفاءة، إذ أنّ الخطورة الناجمة عن خسارة الفعالية في التدقيق، والمتمثلة في الأضرار التي قد تصيب المجتمع المالي كنتيجة لاعتماده على تقرير المراجع، وتبعات ذلك من الملاحقة القضائية لمنشآت التدقيق، تجعل من التركيز على الفعالية أولوية بالنسبة لتلك المنظمات.

في حين عرفها (Millicham) بأنها مخاطر وقوع ضرر على مكاتب المراجعة نتيجة لإبداء رأي خاطئ جزئياً في قوائم مالية يقوم المراجع بمراجعتها، والضرر الذي يتعرض له مكتب المراجعة يكون في شكل:²

- خسائر مادية: تدفع للعميل أو الطرف الثالث كتعويض عن إهمال المكتب في بذل العناية المهنية؛
- خسائر غير مادية: تتمثل في فقد المكتب لسمعته المهنية.

ويرى الباحث بأن مخاطر المراجعة هي احتمال أن يصدر المراجع رأياً نظيفاً عن القوائم المالية، في حين أنها تحتوي على تحريفات جوهرية، أو أن يصدر عن القوائم المالية رأي سلبى في حين أنها لا تحتوي تحريفات جوهرية ويرجع لعدم فاعلية إجراءات المراجعة.

من خلال العرض السابق للتعريفات يمكن الوصول للاستنتاجات الآتية عن مفهوم مخاطر التدقيق:

- إن السبب الرئيسي لوجود مخاطر في عملية المراجعة يرجع إلى عدم فاعلية برامج المراجعة أو عدم سلامة برامجها؛
- إن مفهوم مخاطر التدقيق يرتبط بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني والذي يتطلب من المراجع جمع قرائن كافية لتدعيم رأيه في القوائم المالية؛
- إن تقييم المراجع لمستوى مخاطر التدقيق يعتبر أحد الأبعاد الأساسية التي يعتمد عليها المراجع في تحديد نطاق ومجالات اختباره للعمليات والحسابات التي تتم مراجعتها.

¹- إيمان عرفة: استخدام أسلوب إدارة الخطر في زيادة فعالية وكفاءة برنامج المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2003، ص.9.

²- عثمان إبراهيم أحمد الجيزاوي: أهمية بعض العوامل في تقييم المراجع لمخاطر المراجعة لأغراض التخطيط لعملية المراجعة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا، 2013، ص.16.

المطلب الثاني: تصنيفات مخاطر التدقيق

انتهجت الدراسات والأبحاث التي أجريت في أدبيات المراجعة حول موضوع مخاطر المراجعة نحو محاولة تصنيفها إلى مجموعات لإدراك مفهومها بسهولة.

1- تصنيفات مخاطر التدقيق

يمكن تقسيم مخاطر التدقيق كما يلي:¹

1-1-1- مخاطر التدقيق من حيث مصدرها: يتم تقسيم مخاطر التدقيق على أساس مصدرها إلى مخاطر طبيعية ومخاطر غير طبيعية كالآتي:

1-1-1-1- مخاطر طبيعية: تظهر نتيجة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد تزداد حدتها حسب: طبيعة النشاط، المركز المالي، حجم المؤسسة، تكوينها القانوني، نوع المنتجات وغيرها من العوامل التي تحدد مستوى و حجم المخاطر.

1-1-2- مخاطر غير طبيعية: هي تلك المخاطر التي تنشأ من الأخطاء والمخالفات، حيث أن الفرق بين الخطأ والمخالفة هو إرادة وقصد المرتكب، فالأخطاء تشير إلى أفعال غير عمدية أما المخالفات فهي أيضا أخطاء لكنها تكون بصورة متعمدة.

1-2-1- مخاطر المراجعة من حيث مستوى المخاطرة: يتم تقسيم مخاطر التدقيق على أساس مستوى المخاطرة كالآتي:²

1-2-1-1- المخاطر العادية: لا شك وأن عملية المراجعة تصاحبها نسبة معينة من المخاطرة، فرغم قوة أدلة الإثبات وبذل العناية المهنية اللازمة، إلا أن هناك احتمال دائم لوجود خطأ أو واقعة غش مهما كان حجمها لا يتم اكتشافها، حيث أن هناك مؤشرات دالة على وجود مستوى مخاطر لكنه عادي، وتتمثل هذه المؤشرات في:

- وجود تكامل وتوافق بين الإدارة والموظفين مع استقرار المؤسسة وعدم خضوعها للتقلبات المفاجئة؛
- عدم وجود مشاكل تمويلية، ووجود نظام محاسبي جيد يعمل في ظل رقابة داخلية قوية.

¹- خيراني العيد: مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص.48.

²- طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2004، ص.61-66.

مهما توافرت هذه المؤشرات إلا أنه يجب على المراجع التحلي دائما بالشك المهني وبذل العناية المهنية، ورغم أن الأخطاء تقل في ظل توافر المؤشرات السابقة، إلا أن الغش يمكن أن يحصل ويتم إخفاؤه من قبل مرتكبيه.

1-2-2- المخطرات غير العادية: توجد عدة مؤشرات تدل على وجود مستوى غير عادي من المخطرات، تتمثل هذه المؤشرات في:

- وجود مشكلات سيولة، رافعة مالية كبيرة، معدل دوران سريع للعمالة بالمؤسسة؛
- ضعف الإدارة وجهاز رقابة؛
- سيطرة شخص واحد على مقاليد الأمور بالمؤسسة؛
- دخول المؤسسة في نزاعات قضائية.

مخطرات المراجعة من حيث مكوناتها: حدد معيار مخطرات المراجعة والأهمية النسبية لعملية المراجعة رقم (47) في ديسمبر سنة 1983 الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، بأن مخطرات المراجعة تتكون من:¹

1-3-1- المخطرات الملازمة (الحتمية): تعرّف المخطرات الملازمة بأنها "قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي، أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية".

يعتبر الخطر الملازم أحد مكونات مخطرات المراجعة، حيث يجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة وإعداد برنامجها أن يقوم بتقدير المخطرات الملازمة على مستوى البيانات المالية، وعند تقديره لهذا النوع من المخطرات عليه أن يستخدم اجتهاده المهني لتقييم عوامل عديدة والتي نجد من بينها:

• **على مستوى البيانات المالية:**

- أمانة الإدارة، خبرتها والتغيرات الحاصلة فيها، إضافة للضغوط غير الطبيعية على الإدارة والتي قد تؤدي بالمسيرين للتصريح ببيانات مالية خاطئة مثل ضغوط نقص في رأس المال وفشل الأعمال؛
- طبيعة عمل المؤسسة والعوامل المتعلقة بالصناعة والتطور التكنولوجي وتعقيد هيكل رأس المال وأهمية الأطراف ذات الصلة وعدد المواقع والتوسع الجغرافي لوسائل الإنتاج؛

¹- <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038070.6602/1.PDF> page consulté le 02/03/2018

- العوامل المؤثرة على نشاط المؤسسة مثل الحالة الاقتصادية والثقافية، طلب المستهلكين والأعراف المحاسبية.

• على مستوى رصيد الحساب أنواع معين من المعاملات:

- يجب الأخذ بعين الاعتبار البيانات المالية المعرضة للخطأ مثل الحسابات التي تتطلب تسويات في الفترة السابقة والتي تتضمن درجة عالية من التقدير؛

- التعقيد في المعاملات الأساسية كالتقييم والتي قد تتطلب استخدام خبير؛

- قابلية بعض الأصول للسرقة والضياع والاختلاس خاصة النقدية منها والمخزونات؛

وبذلك يجب على محافظ الحسابات أن يحرص على تقدير المخاطر الملازمة بدقة لأنها تؤثر بصورة مباشرة و جوهرية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

1-3-2- مخاطر الرقابة: عرّف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين وفق المعيار رقم (47) سنة (1983) مخاطر الرقابة بأنها "الخطأ الناتج عن حدوث خلل في أحد الأرصد أوفي نوع من العمليات ويكون جوهريا إذا جمع مع خطأ رصيد أو عملية أخرى ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب ويرجع ذلك لضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة"، ويعتبر خطر الرقابة دليل لدرجة كفاءة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

يجب أن يتبع المراجع الخارجي الخطوات التالية عند تقييمه لمخاطر الرقابة لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية:

- **التقييم الأولي لمخاطر الرقابة:** يكون تقدير مخاطر الرقابة على مستوى عال، في حالة ما إذا كان النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ليس على قدر كاف من الكفاءة والفعالية.

- **توثيق فهم وتقدير مخاطر الرقابة:** على المراجع الخارجي أن يوثق في أوراق العمل الخاصة بعملية المراجعة الفهم الذي حصل عليه للنظام المحاسبي والرقابي الخاص بالمؤسسة، وتتعدد طرق توثيق المعلومات المتعلقة بالنظامين مثل مذكرات الوصف والاستبيانات وقوائم التحقق، وتتأثر عملية التوثيق بحجم المؤسسة وطبيعة نظامها المحاسبي والرقابي.

- **اختبارات الرقابة:** تُجرى الاختبارات قصد الحصول على أدلة إثبات تخص تصميم النظام المحاسبي والرقابي وكيفية عمل الرقابة الداخلية، وكلما انخفض تقدير مخاطر الرقابة كلما حصل المراجع الخارجي على دليل بأن النظام المحاسبي والرقابي قد صُمم بشكل مناسب وأنها يعملان بفعالية.

- نوعية وتوقيت أدلة الإثبات: بعض الأدلة التي يحصل عليها المراجع الخارجي تكون أكثر موثوقية من غيرها، ومن خلال الملاحظات والاستفسارات يستطيع الحصول على أدلة مناسبة، إلا أن هذه الأدلة تتصل فقط بالوقت الذي طبق فيه الإجراء، عند ذلك على المراجع أن يطبق اختبارات قادرة على توفير أدلة لفترات زمنية أخرى.

- التقييم النهائي لمخاطر الرقابة: قبل الانتهاء من عملية المراجعة، وبناء على نتائج الإجراءات الجوهرية وأدلة الإثبات التي حصل عليها المراجع الخارجي، عليه دراسة ما إذا كان تقييم مخاطر الرقابة صحيح ومؤكّد.

1-3-3- مخاطر الاكتشاف: عرّفها الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها "المخاطر التي لا يمكن أن تكشفها إجراءات محافظ الحسابات التحقيقية في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع العمليات".

وعرّفها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) "هي مخاطر ألاّ يكتشف محافظ الحسابات وجود غش أو أخطاء هامة في أحد التأكيدات"¹.

إن مستوى مخاطر عدم الاكتشاف يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات، ويؤثر تقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطبقة للتقليل من مخاطر الاكتشاف.

وفي هذا الصدد على المراجع أن يراعي:

- طبيعة إجراءات التحقق، مثل الحصول على تأكيدات المصادقة من خارج المؤسسة بدلاً من الاختبارات الموجهة لأطراف داخل المؤسسة كالحصول على تأكيدات رصيد المورد؛
- توقيت إجراءات التحقق مثل القيام بالتحقيق في نهاية الفترة بدل إجرائها في وقت مبكر؛
- مدى إجراءات التحقق ومثل ذلك استعمال عينة بحجم أكبر.

هناك علاقة متداخلة بين المكونات الثلاث لمخاطر التدقيق، يفترض أن هناك نسب محددة للمخاطر رغم أن هذه المخاطر تخضع لتوزيعات احتمالية ويقوم بعض المدققين بالتعبير عنها بشكل محدد مثل منخفضة، مرتفعة ومتوسطة ولذلك يستخدمون مصفوفة عناصر الخطر.

¹- طارق عبد العال حماد: مرجع سبق ذكره، ص.95.

جدول رقم (01): مصفوفة عناصر التدقيق

خطر الرقابة المقدر			الخطر الملازم المخطط
منخفض	متوسط	مرتفع	
المستوى المخطط لخطر الاكتشاف			
متوسط	منخفض	منخفض جدا	مرتفع
مرتفع	متوسط	منخفض	مرتفع
مرتفع	مرتفع	منخفض	مرتفع

المصدر: أديب عوض لبيب وشحاتة السيد، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص.35.

2- تقسيمات أخرى لمخاطر التدقيق

بخلاف التقسيمات السابقة، قسم الخطر النهائي لعملية التدقيق إلى نوعين:¹

2-1- احتمال حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية للمؤسسة: وهذا النوع لا يستطيع المدقق أن يتحكم فيه بشكل مباشر، ومما سبق يتبين أنه يمكن الحصول على تأكيد كامل بخلو القوائم من الأخطاء، محددات خطر احتمال حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية للمنشأة: نزاهة الإدارة؛ مدى قوة نظام الرقابة الداخلية؛ الوضع الاقتصادي للمنشأة.

2-2- احتمال عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية: ويخضع هذا النوع من الأخطاء للتحكم المباشر للمدقق، ومحددات خطر احتمال عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية كما يلي:

- خطر المعاينة: يعرف بأنه احتمال حدوث عدم اكتشاف أخطاء جوهرية بسبب استخدام المدقق لأسلوب العينة.

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

¹ - رضي محمد سامي: موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2011، ص.377.

- كما قسم كتاب آخرون مخاطر التدقيق إلى نوعين بخلاف ما سبق وهما:¹
- **خطر ألفا:** هي مخاطر رفض القوائم المالية في حالة عدم وجود أخطاء جوهرية، ويعتبر خطأ كفاءة، حيث يؤدي إلى زيادة الإجراءات التي يقوم بها المدقق، مما يتطلب بذل مجهود إضافي وتكلفة أكبر للوصول للنتائج الموثوقة.
 - **خطر بيتا:** ويعني قبول المدقق للقوائم المالية رغم أنها تحتوي على أخطاء جوهرية، ويعتبر هذا النوع من الأخطاء خطأ فعالية لأنه يتسبب بتقليل فعالية عملية التدقيق.

المطلب الثالث: نماذج وإجراءات تقدير مخاطر التدقيق

حتى يحقق المراجع أهدافه في التدقيق، لا بد له من استعمال نماذج تساعد على تحديد كمية الأدلة المطلوبة لإبداء الرأي الفني المحايد.

1- مفهوم نموذج خطر التدقيق

يعرف نموذج خطر التدقيق بأنه: "نموذج منهجي يعكس العلاقة بين خطر التدقيق وكل من المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف"².

إنَّ نموذج خطر التدقيق هو في المقام الأول نموذج للتخطيط، حيث يساعد هذا النموذج على تحديد كمية الأدلة التي ينبغي جمعها لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للعميل، كما أنَّ استخدام نموذج خطر التدقيق عند مستوى الإثبات يؤدي إلى تصميم وتنفيذ الاختبارات بفعالية أكبر.

¹ - مرشد عبد المصدر: أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، غزة، 2013، ص.35.

² - القاضي حسين وآخرون: تدقيق الحسابات، منشورات جامعة دمشق، نظام التعليم المفتوح، كلية الاقتصاد، دمشق، 2011، ص.237.

2- التطور التاريخي لنموذج خطر التدقيق

يمكن إيجاز المراحل التي مر بها نموذج خطر التدقيق كما يلي:¹

- الجذور الأولى لنموذج خطر التدقيق تعود للعام (1961) عندما قام (Stringer) باستخدام بعض الطرائق الإحصائية التقليدية في التدقيق، وبين أن المعايينة في التدقيق، هي طريقة منطقية وقابلة للفهم يمكن استخدامها في الاحتمالات المرتبطة باختبارات التدقيق، كما أن قياس درجة الشك يمكن أن يساعد المدقق في تحديد الحجم المناسب للعينة.

- تمّ تطوير استخدام المعايينة الإحصائية في التدقيق عام (1972) من خلال ما عُرف بمدخل (Elliot & Rogers) والذي عمل على تحديد المتغيرات اللازمة في التقنيات الإحصائية المستخدمة لتحقيق أهداف التدقيق (كخطر التدقيق الدقة والأهمية النسبية)، كما أوضح المدخل كيفية استخدام تلك المتغيرات في التقنيات الإحصائية لاختبار الفرضيات المتعلقة بالتدقيق وأحكام المدققين.

- الظهور الرسمي الأول لنموذج خطر التدقيق كان في عام (1981) من خلال نشرة إجراءات التدقيق الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي حملت عنوان "المعايينة الإحصائية في التدقيق، الأهمية النسبية والخطر"، حيث قدّمت النشرة نموذج خطر التدقيق كآلي:

$$UR=IC*AR*TD$$

حيث:

- الخطر النهائي المسموح ضمنه أن يخفق المدقق باكتشاف الأخطاء UR؛
- تقدير المدقق لخطر عدم اكتشاف نظام الرقابة المحاسبي للأخطاء IC؛
- تقدير المدقق لخطر إخفاق الإجراءات التحليلية والإجراءات الجوهرية في اكتشاف الأخطاء AR؛
- خطر المعايينة بقبول خاطئ للإجراءات الجوهرية (خطر اختبار التفاصيل) TD.

¹- سامر هايل الصباغ، حسين أحمد دحود: مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد12، العدد 02، جامعة الأردن، الأردن، 2016، ص.383.

ومن الجدير بالذكر أن النشرة (39) قد افترضت استقلالية الأخطار عن بعضها البعض، كما أنها لم تتضمن المخاطر الكامنة ضمن النموذج، حيث قامت بافتراضه عند أقصى مستوى له (مساوياً الواحد الصحيح أي 100%).

- التطور اللاحق لنموذج خطر التدقيق جاء في العام (1983) عندما أصدر نشرة إجراءات التدقيق والتي حملت عنوان "خطر التدقيق والأهمية النسبية في أداء عملية التدقيق"، حيث عملت النشرة على تضمين المخاطر الكامنة ضمن النموذج، إضافة إلى دمج خطر الإجراءات التحليلية وخطر اختبار التفاصيل، ليصبحا خطر الاكتشاف، وبالتالي أصبحت الصيغة الرسمية للنموذج كما يلي:¹

$$AR=IR*CR*DR$$

حيث أن:

- مخاطر الاكتشاف DR؛
- مخاطر الرقابة CR؛
- المخاطر الكامنة IR؛
- خطر التدقيق AR.

ومن الجدير بالذكر أن استمرار افتراض النشرة (47) لاستقلالية الأخطار ضمن النموذج، قد أدى إلى انقسام المجتمع الأكاديمي بين مؤيد ومعارض لهذا الافتراض، فظهرت دراسات أيدت إمكانية فصل عناصر خطر التدقيق عن بعضها في الممارسة العملية، في حين وصلت دراسات أخرى إلى نتيجة مفادها أن المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة لا يمكن فصلهما عن بعضهما وأن المدققين غير قادرين على التفرقة بين العوامل المؤثرة على كلا الخطرين عند قيامهم بتقييم مخاطر التدقيق، وقد جعل هذا التضارب في النتائج من عملية تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة مشكلة بحثية.

- التحديث الأخير لنموذج خطر التدقيق جاء في العام (2006) عندما أصدر (AICPA) نشرة إجراءات التدقيق والتي حلت محل النشرة السابقة رقم (47) وحملت ذات العنوان، حيث قامت النشرة الجديدة بدمج المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، ليصبحا مخاطر الأخطاء الجوهرية، وبالتالي أصبح النموذج يعطى وفق الصيغة المعدلة الآتية:

¹- سامر هايل الصباغ: مرجع سبق ذكره، ص.384.

$$AR=RMM*DR$$

حيث:

- مخاطر الاكتشاف DR؛
- مخاطر الأخطاء الجوهرية RMM؛
- خطر التدقيق AR.

3- كيفية استخدام نموذج خطر التدقيق:

جاء في النشرة (47) أنه ولاحتمساب خطر الاكتشاف، يتعين على المدقق أن يختار أولاً المستوى المقبول لخطر التدقيق، ثم يقيم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، ومن ثمّ احتساب خطر الاكتشاف باستخدام نموذج خطر التدقيق. يلاحظ مما سبق وجود ثلاث خطوات لاستخدام نموذج خطر التدقيق، هي كالتالي:¹

3-1- اختيار المستوى المقبول لخطر التدقيق: يعبر المستوى المقبول لخطر التدقيق عن مدى استعداد المدقق لقبول احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية بعد انتهاء التدقيق والوصول لرأي غير متحفظ، فمثلاً: إذا حدد خطر التدقيق بنسبة (5%) فهذا يعني من جهة ثانية أنه يوجد مستوى ثقة يقدر ب(95%) أنّ القوائم المالية معروضة بشكل عادل.

ولما كانت معظم الأدلة التي يستخلص منها المدقق استنتاجاته مقنعة أكثر من كونها قطعية لذا لا يمكن للمدقق الوصول إلى مستوى تأكيد مطلق (Conclusive)، أي أنه من الناحية العملية لا يوجد خطر تدقيق يساوي الصفر.

3-2- تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة: تعتبر هذه الخطوة الأساس في عملية تقييم خطر التدقيق، حيث تقوم على مجموعة من الخطوات الإجرائية، وتنتهي بالوصول إلى تقدير لقيمة كل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة.

3-3- احتساب خطر الاكتشاف: بعد اختيار قيمة خطر التدقيق المقبول وقيمة المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة؛ يمكن احتساب قيمة خطر الاكتشاف (خطر الاكتشاف المخطط)، عبر نموذج خطر التدقيق.

¹ - خرواط عصام: إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مقترح، مجلة السائل، العدد4، جامعة مصراتة، ليبيا، 2009، ص.165.

يصاغ نموذج خطر التدقيق كما يلي:¹

$$\text{PDR} = \text{AAR} / \text{IR} * \text{CR}$$

حيث :

- (PDR) تمثل خطر الاكتشاف المخطط؛

- (AAR) تمثل خطر التدقيق الممكن قبوله.

إنَّ خطر التدقيق الممكن قبوله هو قرار، أما خطر الاكتشاف المخطط فهو نتيجة، في حين تُمثَّل عملية تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة جوهر عملية تقييم خطر التدقيق.

ولتوضيح كيفية استخدام نموذج خطر التدقيق، نورد المثال الآتي:

إذا قرر المدقق قبول (5%) كنسبة لخطر التدقيق، كما أنَّ تقييمه للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة

كان (50%) و (40%) على التوالي، فإنَّ خطر الاكتشاف سوف يبلغ:

$$\text{PDR} = 5\% \div (50\% \times 40\%) = 25\%$$

أي أنَّ احتمال فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في البيانات المالية للعميل يساوي إلى (25%)، ومن ثمَّ يتوجب على المدقق تخطيط إجراءات التدقيق وتحديد مدى الإجراءات الجوهرية اللازمة بما يتناسب مع قيمة خطر الاكتشاف الناتجة من جهة، وبما يتناسب مع مستويات الأهمية النسبية المحددة من جهة أخرى.

¹ - سامر هايل الصباغ: مرجع سبق ذكره، ص.385.

المبحث الثالث: الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات

تعتبر الأهمية النسبية في التدقيق أساس تطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها وتشكل عنصراً لازماً في تقييم أدلة الإثبات.

المطلب الأول: الأهمية النسبية، المفهوم وطبيعة العلاقة مع مخاطر التدقيق

يرتبط استخدام مفهوم الأهمية النسبية بتأثير الأخطاء والمخالفات على قرارات مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي تترتب عليه ضرورة قيام المدقق بدراسة مفهوم الأهمية النسبية سواء على المستوى الفردي أو الإجمالي للحسابات في القوائم المالية.

1- مفهوم الأهمية النسبية

عرف المعيار رقم (320) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الأهمية النسبية كما يلي: " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية". وتعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة.

كما عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الأهمية النسبية على أنها: "مقدار أو مبلغ الحذف أو طبيعة التحريف الذي يشوب المعلومات المالية سواء كان قائماً منفرداً بذاته أو مجتمعاً مع غيره في ضوء الظروف المحيطة والذي يجعل من المحتمل أن يتغير حكم الشخص الذي يعتمد على تلك المعلومات وتختلف قراراته كنتيجة مباشرة لذلك الحذف أو التحريف"¹.

يمكن القول أن المفاهيم السابقة تتصف بأنها غير عملية، حيث أنها ليست محددة على وجه الدقة، إذ أن المعيار المتخذ للفرقة بين ما يعتبر معلومات هامة وأخرى غير هامة هو تأثير المعلومات على حكم مستخدميها، ومن الطبيعي أن مستخدمي المعلومات سوف تختلف آراءهم وفقاً لهذا المعيار، وبالتالي تتوقف اعتبارات المدقق للأهمية النسبية على حكمه المهني وتتأثر باحتياجات المستخدمين للقوائم المالية.

¹ - نور الدين عبد الله حمودة: العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثاني، ليبيا، 2013، ص.61.

2- العوامل التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية

حددت النشرة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأميركية رقم (SAS.47 AU.312) العوامل

كما يلي:¹

- أن الأهمية النسبية هي تقديرات نسبية وليست مطلقة، بمعنى أن التقدير نسبي وليس مطلقاً، ويعتمد على حجم المبالغ الظاهرة في القوائم المالية، ففي شركة كبيرة جداً مثل (IBM) يختلف التقدير فيها عن شركة عادية، فالأولى تقدر ميزانيتها بالبلايين والثانية ربما بالآلاف من الدولارات؛

- التقديرات الخاطئة في التصنيفات، كما في مبلغ رأس المال العامل، فإذا كان التقدير أكثر من التقدير الواجب ببضع دولارات لا يؤثر كثيراً على القوائم المالية، ولكن إذا كان مبلغ رأس المال العامل أقل من المبلغ الواجب أن يكون لمقابلة الالتزامات الطارئة، فعلى المدقق اعتبار أن تصنيف الأصول والخصوم المتداولة قد خالفت مبدأ الأهمية النسبية؛

- التغيير في اتجاه تحقيق الإيرادات، فمثلاً، إذا كانت الإيرادات تزداد سنوياً بمعدل (3%) لمدة خمس سنوات سابقة على التوالي، وأن هناك انخفاض بنسبة (1%) في السنة تحت التدقيق، فإن على المدقق أن ينظر إلى هذا التغيير بمنظور الأهمية النسبية للتغيير.

3- خصائص الأهمية النسبية

من واقع تحليل الاستنتاجات المستخرجة من إيضاح معايير التدقيق رقم (320) "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"، يلاحظ أن الأهمية النسبية في إطار التدقيق تتميز بالعديد من الخصائص تأتي بذكر أهمها:²

3-1- الخضوع للحكم المهني: أشار معيار التدقيق رقم (320) على أن الأهمية النسبية لا يمكن أن يتم التحديد الرياضي العام لها، ولكن يتم قبولها بصفة عامة على أنها نقطة بداية مفيدة عند مقارنة عناصر القوائم المالية مع مقدار الأساس الملائم، ورغم أن الإيضاح رقم (320) لم يوفر إرشاد رقمي يمكن من

¹ عبد الرحمن محمد سليمان رشوان: تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، مجلة كلية فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الرابع، جامعة فلسطين، فلسطين، 2017، ص 41.

² أمين السيد احمد لطفي: فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص 259-260.

تطبيق الأهمية النسبية، إلا أنه في الحقيقة حدود النسب المالية التالية توفر إرشاد يتسم بأنه الأكثر استخداماً وانتشاراً من الناحية العملية على النحو التالي:

- قد يفترض أن التباين بنسبة (10%) أو أكثر من قيمة الأساس الملائم يكون ذو أهمية نسبية، إلا إذا أشار دليل الإثبات على عكس ذلك؛
 - قد يفترض أن التباين بنسبة (5%) أو أقل من رقم الأساس الملائم يكون غير ذي أهمية نسبية، إلا إذا أشار دليل الإثبات على عكس ذلك؛
 - بالنسبة للتباينات التي تقع ما بين (5%) إلى (15%) من قيمة الأساس الملائم، فإن تحديد الأهمية النسبية يعتمد على الظروف الخاصة المحيطة.
- 3-2- المتطلبات القانونية والتنظيمية:** الكثير من افصاحات القوائم المالية تكون الزامية ومطلوبة عن طريق القانون واللوائح أو المعايير المهنية مثل: الافصاح الخاص بعقود التزامات التأجير التمويلي، وفي معظم الحالات فإن الفشل في الافصاح عن تلك العناصر سيكون بمثابة حذف أو استبعاد أساسي ذو أهمية بالنسبة للمدقق.

3-3- نوعية الأهمية النسبية: تتم دراسة الأهمية النسبية على مستويين هما:

- على المستوى الشامل: أي دراستها بالارتباط بالقوائم المالية كوحدة واحدة؛
- على مستوى الحساب الفردي أو مستوى الافصاح.

4- أنواع الأهمية النسبية

تدرس الأهمية النسبية عند مستويين هما:¹

- 4-1- الأهمية النسبية الشاملة:** تشير إلى مقدار الانحراف الذي يقبله المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة، بينما لا يزال يستنتج أنها توفر صورة صادقة وعادلة عن الموقف المالي والأرباح والخسائر للمؤسسة محل التدقيق، كما يحتاج المدقق إلى أن يقوم بتقدير مستوى ذلك الانحراف أو مستوى الأهمية النسبية قبل أن يبدأ في أداء عملية التدقيق، ويساعد هذا النوع في تحديد مجهود التدقيق المطلوب لأداء عملية التدقيق في مجموعها.

- 4-2- الأهمية النسبية على مستوى المعاملات وأرصدة الحسابات:** تشير إلى مقدار الانحراف الذي سيقبله المدقق في مجموعة العمليات أو الافصاح بالقوائم المالية قبل استنتاج أن الافصاح الملائم بالقوائم

¹- أمين السيد أحمد لطفي: مرجع سابق، ص ص. 261-262.

المالية قد يضلل مستخدميه، كما أنه يوفر الأساس لوضع الحد الأقصى لمقدار الانحراف الذي يقبله المدقق في مجموعة العمليات أو الإفصاح بالقوائم المالية قبل استنتاج أن الإفصاح قد تم انحرافه بشكل يتسم بالأهمية، وتحدد الأهمية النسبية على هذا المستوى طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي يتعين أدائها بالارتباط بمجموعة العمليات أو الإفصاح بالقوائم المالية.

المطلب الثاني: خطوات ومجالات تطبيق الأهمية النسبية.

1- خطوات تطبيق الأهمية النسبية:

يعد المدقق مسؤولاً عن احتواء القوائم المالية على أخطاء، فإذا وصل إلى النقطة بوجود هذه الأخطاء عليه أن يوجه عناية الزبون إلى التصحيح المناسب، فإذا رفض التصحيح، يصدر رأياً متحفظاً أو سلبياً حسب أهمية الأخطاء، ونتيجة لذلك يصبح لزاماً على المدقق معرفة كيفية تطبيق الأهمية النسبية إذ أن هناك خمس خطوات أساسية لتطبيق الأهمية النسبية تتمثل في:¹

الخطوة الأولى- إعداد الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية: يجب على المدقق أن يقرر من البداية حجم الأخطاء في القوائم المالية التي تعتبر هامة، ويعتبر الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية أقصى حجم من اعتقاد المدقق بأن القوائم المالية تحتوي على أخطاء تحتاج إلى الحكم المهني، والحكم المبدئي للمدقق عن الأهمية النسبية ضروري لأنه يساعد على التخطيط للدليل الإثبات المناسب الذي يجب الحصول عليه.

الخطوة الثانية- تخصيص الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية: يعتبر تخصيص الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية حسب أجزاء القوائم المالية ضرورة، لأنه يتم تجميع الدليل حسب أجزاء القوائم المالية أكثر من القوائم المالية بشكل عام، فإذا كان لدى المدقق حكم مبدئي عن الأهمية النسبية لكل جزء فذلك يساعده على إقرار الدليل الملائم للتدقيق الذي يقوم بتجميعه.

الخطوة الثالثة- تقدير إجمالي الأخطاء في الجزء الواحد: عندما يقوم المدقق بأداء إجراءات لكل جزء في عملية التدقيق فإنه يحتفظ بقائمة عن كل الأخطاء التي وجدها، بافتراض أن المدقق رصد ستة (06) أخطاء لدى العميل في عينة مكونة من (200) عنصر ضمن حساب تكلفة المخزون، هذه الأخطاء

¹ - أحمد قايد نورالدين، بن زاف ليني: تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2017/2018، ص.9.

تستخدم في تقدير إجمالي أخطاء المخزون وهذا الإجمالي يطلق عليه تقدير المشروع لأنه قد تم فحص عينه فقط وليس المجتمع كله.

2- مجالات تطبيق الأهمية النسبية:

يستخدم المدققون الأهمية النسبية في المجالات الآتية:¹

1-2 تقييم مدى عرض القوائم والتقارير المالية وتبويبها: تمثل التقارير والقوائم المالية آخر خطوة في العمل المحاسبي، ومن المؤكد أن كل خطوة من القياس والتوصيل المحاسبي تتضمن تطبيقاً للأهمية النسبية بصيغة ما، ويمكن القول أنه يجب ألا تؤخذ طبيعة عدم الدقة في الحسابات كذريعة لتشبيه الدقة الكتابية أو عمل النظام المحاسبي أو إعداد القوائم المالية.

ما يهم في هذه المرحلة هو مدى تحقيق مفهوم الأهمية النسبية في مجال التدقيق المتعلق بالمعلومات الأساسية، فقد يؤكد البعض في هذا المجال وجوب توضيح ما إذا كان من المحتمل أن تؤثر المعلومات في القرار الاقتصادي لمستخدمي البيانات المالية، لأن التبويب السليم للقوائم المالية يتوقف على قرارات كثيرة ومتنوعة تتطلب الاهتمام المتزايد من قبل المدققين الخارجيين.

2-2 تخطيط برنامج التدقيق: تعد إجراءات التدقيق جزءاً مهماً من عملية تخطيط التدقيق التي تتم غالباً من خلال إعداد برنامج التدقيق، والذي يمثل خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها المدقق نتيجة لدراسته لنظام الرقابة الداخلية، فضلاً عن كونها توفر توقعاً مناسباً لاكتشاف التحريفات المهمة ذات التأثير المهم على القوائم المالية التي يعد على ضوءها تقريره، والملاحظ بأن الأهمية النسبية التي يستخدمها المدقق عند تخطيطه لبرنامج التدقيق تكون إما لتحديد منهج للعناصر التي تنال رعاية خاصة منه أولبيان حجم تلك العناصر التي تخضع للفحص.

2-3 تنفيذ برنامج التدقيق: يؤكد بعض الباحثين أن عملية إعداد وتطبيق منهج موضوعي للأهمية النسبية في مرحلة تنفيذ برنامج التدقيق تؤدي إلى عدم الاعتماد في اتخاذ القرارات المتخذة من قبل الغير على ما يحتويه ذلك البرنامج، وإنما التفسير الذي يمكن أن يتوقعه من تطبيق أفضل وأدق وسائل التحليل المالي كالنسبة المالية، والمتوسطات والاتجاهات، إذ يؤكد البعض أن قرارات الجهاز المحاسبي والرقابي

¹ - منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة: استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 87، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص. 179.

في مجال الأهمية النسبية يجب ألا تعتمد على استنتاجات عشوائية لمستخدمي القوائم المالية، وإنما تعتمد على المتغيرات المتوقعة منهم في فهم وتطبيق أفضل وأدق وسائل التحليل المالي.

وفي هذه المرحلة يؤكد العديد من الكتاب والباحثين في مجال تحديد الأهمية النسبية أن مسألة أخذ مخاطر التدقيق لمستوى البيانات المحاسبية يتوقف على الخبرة العلمية والعملية وكذلك أعمال الزبائن والقطاعات التي تعمل بها إدارة الوحدات الاقتصادية والبيئة المحيطة بها.

2-4 إعداد التقارير: أكد دستور السلوك المهني لتدقيق ومراقبة الحسابات الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن إتباع الأهمية النسبية ليس فقط عند تخطيط وتنفيذ العمل التدقيقي فحسب بل وعند إصدار تقرير إبداء الرأي أيضاً، فالمدقق لا يؤخذ رأيه في مسألة كونه مهماً بشكل مادي خلال قيامه بعملية الفحص، أوفي حال فشله في توجيه النظر لأي انحراف مادي عن المبادئ المحاسبية، وفي حالة فشله في التقرير عن توضيح وجود حذف في معلومات مادية واضحة له أو معروضة لديه أو تجاهله لبيانات مادية معروضة لديه، لأن جميع المخالفات التي تظهرها القوائم المالية ينعكس أثرها على القرارات والاستخدام الرشيد لها، ويؤكد البعض مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي على القوائم المالية التي يتم تدقيقها والمتضمنة لأنواع التقارير والمتمثلة في:

- تقرير نظيف إذا كانت المخالفات فيه غير ذات أهمية بشكل واضح؛
- تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية من دون أن يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية؛
- تقرير سلبي إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يمكن أن يؤثر بصورة واضحة على دلالة ومصداقية وعدالة القوائم المالية.

المطلب الثالث: العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وأدلة الإثبات

1- علاقة الأهمية النسبية بأدلة الإثبات

إن عملية جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يمثل جوهر عملية التدقيق، فقد عرف التدقيق من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية بأنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يتعلق بنتائج الأنشطة الاقتصادية".¹

¹ - وليم توماس، أمرسون هنكي: مرجع سبق ذكره، ص.8.

كما أكدت لجنة قواعد التدقيق الدولية على ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من الأدلة وقرائن التي تمكنه من الوصول إلى نتائج معقولة يستند عليها في رأيه بعدالة القوائم والحسابات ومصادقيتها. إن أدلة وقرائن الإثبات التي يستخدمها مدقق الحسابات في مجال الأهمية النسبية لا بد من أن تنقسم إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها النسبية وطبقاً للوزن النسبي لها، وهذا يعتمد على الحكم الشخصي للمدققين وخبراتهم العلمية والعملية، ويؤكد البعض على وجود علاقة طردية بين كمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها عند قيام المدقق بأداء مهامه، وبين الأهمية النسبية للعنصر أو الحدث المالي محل التدقيق.¹

وفي هذا المجال، أكد المعيار الدولي الصادر عن لجنة المعايير الدولية للتدقيق رقم (500) في الفقرة الثانية، عند المفاضلة بين أدلة الإثبات في التدقيق والمراقبة لا بد من استخدام المعايير الآتية:²

- معايير الحكم على كفاية أدلة وقرائن الإثبات؛
- مدى صحة أدلة وقرائن الإثبات المختلفة؛
- معايير الحكم على مناسبة أدلة وقرائن الإثبات.

كما أكدت اللجنة سالفه الذكر بعد إصدارها للمعيار الدولي رقم (580) الخاص بإقرارات الإدارة أداة للتدقيق بأنه ليس فقط على المدققين الخارجيين الإلمام بالمعايير الدولية المرتبطة بمفهوم وقواعد أدلة الإثبات والأساليب الفنية المستخدمة للحصول عليها، وإنما مراعاة ودراسة المعايير الآتية المستخدمة في تقييم أدلة وقرائن الإثبات، وهي:³

- المعيار رقم (250) المتعلق بالاعتبارات القانونية والتنظيمية عند تدقيق البيانات المالية؛
- المعيار رقم (550) المتعلق بالأطراف ذات العلاقة؛
- المعيار رقم (620) المتعلق باستعمال عمل الخبير؛
- المعيار رقم (720) المتعلق بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة؛
- المعيار رقم (810) المتعلق بفحص المعلومات المالية المتوقعة.

¹ - خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الداخلية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص.131.

² - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص.64.

³ - نبيل فهمي سلامة: النظرية العامة للإثبات مدخل لتنظيم المراجعة، مجلة الكفاية الإنتاجية، العدد 4، القاهرة، 1987، ص.135.

2- طبيعة العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق

يعتبر كل من الأهمية النسبية وخطر التدقيق مفهومين وثيقي الصلة، ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم، وفيما يلي توضيح لطبيعة هذه العلاقة وتداخلاتها المختلفة:

إن العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق المقبول هي علاقة عكسية، وهذا معناه أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول، كما أن العلاقة بين الأهمية النسبية وأدلة التدقيق المخططة علاقة عكسية، وهذا معناه أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت كمية الأدلة الواجب جمعها.¹

ترتبط كل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة بعلاقة عكسية مع مخاطر الاكتشاف المخططة وبالعلاقة طردية مع أدلة التدقيق المخططة، وهذا معناه أنه كلما زادت مخاطر الأخطاء الجوهرية (المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة)، كلما انخفضت مخاطر الاكتشاف المخططة، وفي نفس الوقت زادت كمية أدلة التدقيق المخططة الواجب جمعها.²

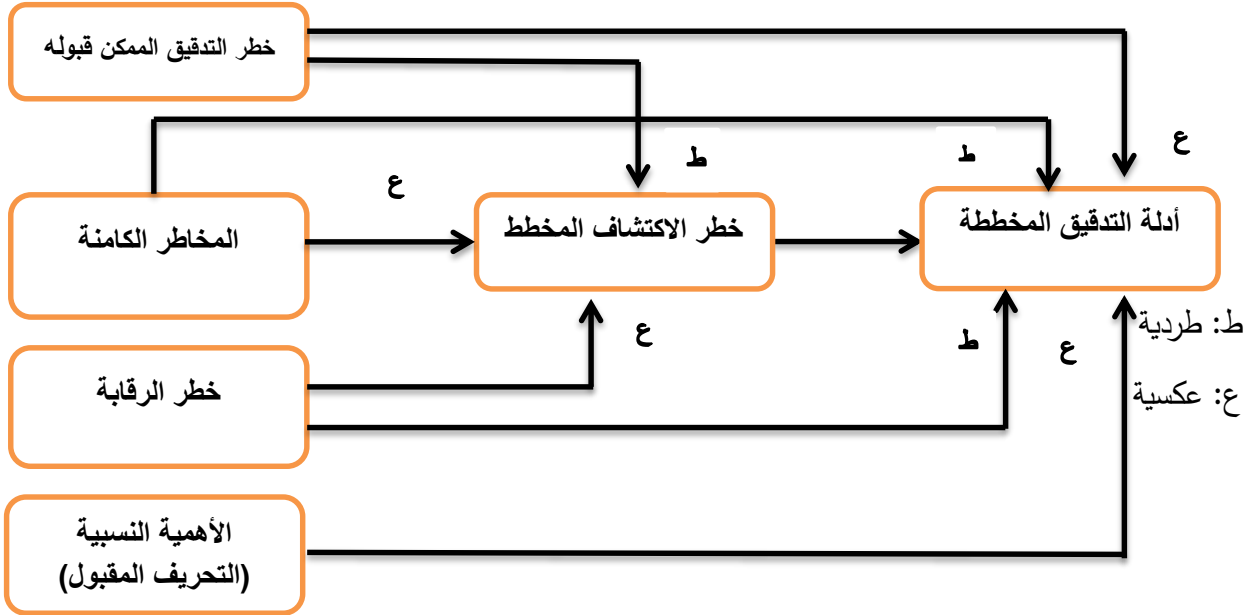
هناك علاقة عكسية بين خطر التدقيق المقبول وكمية الأدلة المخططة، وهذا معناه أنه كلما ارتفع مستوى خطر التدقيق المقبول كلما انخفضت أدلة التدقيق المخططة الواجب جمعها، كما أن العلاقة عكسية أيضاً بين خطر الاكتشاف المخطط وكمية الأدلة المخططة، وهذا معناه أنه كلما ارتفعت مخاطر الاكتشاف المخططة كلما انخفضت كمية أدلة التدقيق المخططة الواجبة.³

¹ Eilifsen Aasmund: Auditing and Assurance Services, International Edition, UK: McGraw-Hill Education, 2006, P.62.

² - أمين السيد احمد لطفي: مرجع سبق ذكره، ص.183.

³ - خرواط، عصام: مرجع سبق ذكره ، ص ص.176-177.

الشكل رقم (01): العلاقة بين الأهمية النسبية والمخاطر وأدلة التدقيق



Source: Alvin Arens ; **Auditing and Assurances Services, An Integrated Approach**, 15th Edition, Prentice Hall, 2014, p272.

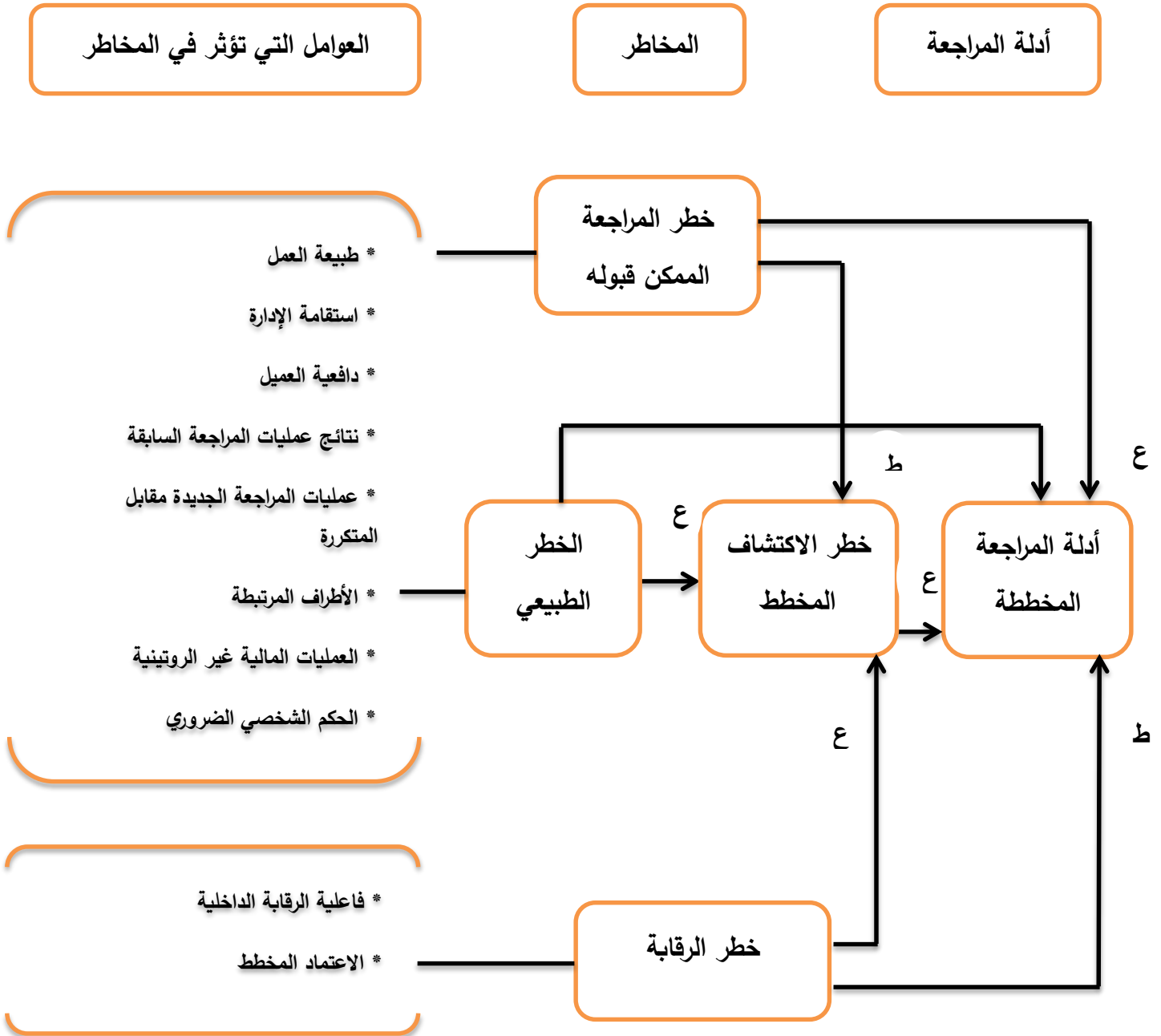
3- علاقة أدلة الإثبات مع مخاطر التدقيق

هناك علاقة مباشرة بين مخاطر المراجعة الممكن قبولها ومخاطر الاكتشاف، وتوجد علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة ومدى أدلة الإثبات المخططة لتدعيم رأي المراجع عن القوائم المالية، بمعنى أنه كلما انخفض مستوى خطر المراجعة الممكن قبوله والذي يمكن تخصيصه لتأكيد معين، زاد مقدار أدلة الإثبات لتدعيم هذا التأكيد، هذا فيما يتعلق بمخاطر المراجعة النهائية، في حين أنه على مستوى مكونات مخاطر المراجعة تنطبق العلاقة أيضاً بالنسبة لمخاطر الاكتشاف فكلما انخفض المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف المحدد لتأكيد معين بواسطة المراجع زاد مستوى أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مخاطر الاكتشاف عند هذا المستوى والعكس صحيح، وعلى عكس ذلك توجد علاقة طردية بين المخاطر الطبيعية وخطر الرقابة وبين مقدار أدلة الإثبات.¹

¹ - ألفين أرينز، جيمس لوبك: مرجع سبق ذكره، ص.334.

الشكل رقم (02): العلاقة بين العوامل التي تؤثر في المخاطر والمخاطر والعلاقة بين المخاطر والأدلة

المخططة



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك: مرجع سبق ذكره، ص.344.

خلاصة الفصل الأول

الأهمية الكبرى لدور المدقق في تخفيض مخاطر التدقيق، لا يتأتى إلا من خلال تحسين قدرات المدقق فيما يتعلق بدقته في تقدير المخاطر، وزيادة جودة عملية التدقيق من أجل اكتشاف كل أنواع الغش والاحتيال، وهذا بالتأكيد يؤدي إلى التقليل من مخاطر التدقيق.

وبناء على ما سبق، هناك علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق ومقدار دليل الإثبات المطلوب لتدعيم رأي المدقق، وهذا يعني أنه كلما انخفض مستوى مخاطر التدقيق الذي يتم تحقيقه لعمل معين كلما زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة، تلك العلاقة العكسية تعتبر صحيحة أيضاً بالنسبة لمخاطر الاكتشاف، أما بالنسبة لمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة فهي ترتبط مباشرة بمقدار أدلة الإثبات المطلوبة، عندما تكون مخاطر الرقابة منخفضة ينخفض مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وذلك لأن مخاطر الاكتشاف تكون مرتفعة في هذه الحالة.

الفصل الثاني

أدلة الإثبات وعلاقتها بمخاطر التدقيق والأهمية النسبية

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى مفهوم أدلة الإثبات ومخاطر التدقيق والعلاقة المترابطة بينهم، ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية اعتمادا على الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر عينة الدراسة مع الجانب النظري، ومن أجل توضيح مدى تأثير أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق، والوقوف على مدى العلاقة الإحصائية بين تلك المتغيرات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS 19).

و للإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة؛
- المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة الميدانية الهادفة إلى تحليل علاقة أدلة الإثبات مع مخاطر التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث يشمل هذا المبحث الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

نتناول في هذا المطلب عرضاً للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

أولاً: منهجية الدراسة

المنهج هو الطريقة المؤدية إلى الوصول إلى نتيجة ما في العلوم بواسطة مجموعة من القواعد العامة التي تهيمن على سير العمل وتحدد عملياته حتى يصل إلى نتيجة علمية.

وبمعنى آخر يشير مفهوم المنهج إلى الطريقة التي يتبعها الباحث لدراسة موضوع البحث ويرتبط المنهج الملائم للبحث ارتباطاً وثيقاً بكل من موضوع البحث وأهدافه، ولما كان الموضوع يستعصي على المنهج الواحد، لجأنا إلى الاستفادة من التكامل المنهجي باستخدام أكثر من منهج وفقاً لمبدأ المرونة والكفاءة المنهجية، فقد استعنا بالمنهج الوصفي كمنهج تحدد الدراسة الوصفية حيث يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف معين ثم قمنا بتحليل هذه الحقائق للوصول إلى تصميمات بشأن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة، أي اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي بوصف الظاهرة ثم تحليلها وهذا ما رأيناه مناسباً لمعالجة موضوع بحثنا.

ثانياً: مجتمع الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الطالبين أن يعمما عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، تم توزيع الاستبيان - عن طريق إرسال نسخة إلكترونية والتسليم المباشر - على مجتمع الدراسة الأصلي من الموظفين في الجهات الآتية:
مكاتب المراجعة والمحاسبة، إضافةً إلى بعض الأساتذة الجامعيين من الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث.

ويرجع اختيار هذه الفئة لخصوصية الموضوع ولكونهم الفئة القادرة على إبداء رأيها في مدى كفاية وحجية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق.

ثالثاً: عينة الدراسة

- تشملت عينة الدراسة المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة، من أكاديميين وممارسين للمهنة وهم:
- خبراء المحاسبة؛
 - محافظي الحسابات؛
 - الأكاديميين المتخصصين في مجال التدقيق والمحاسبة.

الجدول رقم (02): العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان

الاستبان		البيان
النسبة	التكرار	
100 %	86	عدد القوائم المرسله
19.77 %	17	عدد القوائم التي لم يتم الرد عليها
80.23 %	69	عدد القوائم الصالحة للتحليل الاحصائي

المصدر: الجدول من إعداد الطالبين اعتماداً على نسبة الردود

يتضح من خلال الجدول أن نسبة الاستمارات الصحيحة الصالحة للتحليل الاحصائي مقدرة بنسبة (80.23%) وهو عدد كاف ومناسب لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة.

المطلب الثاني: مصادر وأدوات الدراسة

أولاً: مصادر جمع المعلومات والبيانات

مرت عملية إعداد الاستبيان بعدة مراحل وخطوات، بدءاً بعملية بنائه وتحكيمه ووصولاً إلى توزيعه على العينة المستهدفة.

1- بناء الاستبيان

تركزت هذه الخطوة على وضع فرضيات رئيسية تكون موافقة للفرضيات المتعلقة بالدراسة، وتم التفصيل في كل فرضية عن طريق فقرات فرعية تكون مرتبطة بالفرضية الأصل، هذا وقد تم تحديد مجموعة من الأسئلة الفرعية لكل فرضية رئيسية من الفرضيات الثلاث.

احتوى الاستبيان على مقدمة من أجل تقديم الموضوع محل الدراسة، والتعريف بهدفها الأكاديمي وتشجيع العينة على المساهمة في الموضوع، لذا قمنا بتقديم الدراسة على أنها مؤطرة بإطار أكاديمي، وأن هدفها هو دراسة أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق، كما بينا أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

كما احتوى الاستبيان على جزئين من الأسئلة كالتالي:

- الجزء الأول: يتعلق بالأسئلة الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من أربع (04) فقرات.
- الجزء الثاني: يناقش فرضيات الدراسة وتم تقسيمه إلى ثلاث (03) محاور كما يلي:
- المحور الأول: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول العلاقة بين كمية وكفاية أدلة الإثبات مع مخاطر التدقيق؛
- المحور الثاني: تضمن هذا المحور أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية حول العلاقة بين حجية أدلة الإثبات مع مخاطر التدقيق؛
- المحور الثالث: تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة، دور الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات.

2- تحكيم الاستبيان

قبل توزيع الاستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المسيلة، متخصصين في المحاسبة والتدقيق، وهذا بغية التأكد من سلامة الاستمارة من كل الجوانب، وبشكل خاص من حيث:

- كيفية صياغة الأسئلة وصحة العبارات التي تحتويها؛
- الوقوف على صحة التصميم والمنهجية المتبعة في ذلك.

تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين.

ثانيا: الإختبارات الخاصة بأداة القياس (الاستبيان)

بهدف اختبار صدق الأداة إلى التأكد من مدى تغطية وانسجام فقرات الاستبيان مع ما أعدت فعليا لقياسه، ويشمل عدة اختبارات:

1- الصدق الظاهري

للتحقق من أن العبارات التي وردت في الاستبيان يمكنها أن توفر البيانات المطلوبة للدراسة بدقة عالية، وجاء ذلك من خلال:

- عرضها على مجموعة من المتخصصين من أجل تحكيمها وإبداء رأيهم فيها من حيث مدى مناسبة الفقرة للمحتوى ومدى ارتباطها بالمحاور، وتقويم مدى الصياغة اللغوية والشكل النهائي، أو أية ملاحظات تخص التعديل أو التغيير أو الحذف.
- توزيع الاستبيان على عينة مختارة من مجتمع الدراسة لمعرفة مدى وضوح الألفاظ والعبارات الواردة من خلال مستوى فهمهم لها.

2- ثبات أداة القياس

للتحقق من صدق وثبات الاستبيان نقوم باستعمال معامل (ألفا كرونباخ) الذي يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى ويزود بتقدير جيد للثبات، حيث يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس.

الجدول رقم (03): نتائج اختبار صدق وثبات أداة مقياس البحث:

الرقم	العبرة	معامل الثبات	معامل الاتساق
المحور الأول : العلاقة بين كمية وكفاية الأدلة مع مخاطر التدقيق			
1	لتوافر الإقناع لدى المراجع الخارجي يتطلب جمع الأدلة والقرائن بالكميات والنوعية المناسبة.	0.781	0.609
2	يتم التوصل إلى أدلة الإثبات والقرائن بأشكال ودرجات مختلفة من الإقناع	0.782	0.611
3	للعنصر محل الفحص أهمية في تحديد درجة خطر التدقيق.	0.778	0.605
4	إن فحص نظام الرقابة الداخلية يُحدد كمية ونوعية الأدلة المراد الحصول عليها من المراجع الخارجي.	0.771	0.594
5	يسعى المراجع الخارجي لتقليل المخاطر، ويبحث عن علاقة ودور الدليل أو القرينة في تحقيق أهداف التدقيق.	0.771	0.594
6	تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة متناسب بعلاقة عكسية مع مخاطر التدقيق.	0.773	0.597
7	تؤثر العلاقة بين القرينة والدليل وطبيعة العنصر محل الفحص في التقليل من مخاطر التدقيق.	0.786	0.617
المحور الثاني : العلاقة بين حجبة أدلة الإثبات مع مخاطر التدقيق			
8	يتم تحديد المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية (مخاطر متأصلة، مخاطر رقابة، مخاطر اكتشاف).	0.767	0.588
9	عند تقدير المخاطر المتأصلة أو الملازمة على المراجع أن يستخدم أدلة إثبات ذات حجبة للمساعدة على تخفيض مخاطر التدقيق إلى مخاطر مقبولة.	0.783	0.613
10	الحصول على أدلة الإثبات الخارجية من جهات مستقلة له أكثر حجبة من غيره من المصادر.	0.778	0.605
11	تقدير المخاطر المتلازمة يساعد في وضع خطة لتنفيذ عملية المراجعة.	0.783	0.613
12	يصف عامل الثقة في مصدر القرينة قوة في نظام الرقابة الداخلية.	0.776	0.602
13	لغرض التخطيط لعملية التدقيق ينبغي على المدقق التوخي في اختيار مصدر القرينة.	0.779	0.606

المحور الثالث: دور الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات		
0.597	0.773	14 تقيس الأهمية النسبية مقدار وحجم درجة عدم التأكد ويقاس الخطر عدم التأكد بشكل عام.
0.616	0.785	15 يسعى المراجع الخارجي لمراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية و ملائمة أدلة الإثبات.
0.599	0.774	16 إبداء الرأي دون الإهتمام بعنصر الأهمية النسبية يُؤثر سلباً على مخاطر الإكتشاف.
0.619	0.787	17 الدور الجوهري والأساسي لأدلة وقرائن الإثبات يتمثل في عرض تقرير خالي من أي مخاطر والحصول على تأكيد معقول.
0.635	0.797	18 تؤثر الأهمية النسبية في نوعية وكمية أدلة وقرائن الإثبات التي يجمعها المراجع مما سينعكس إيجاباً على جودة المراجعة ودرجة الثقة في تقرير المراجعة.
0.628	0.793	19 يحرص المراجع الخارجي على مراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.
0.633	0.796	20 يأخذ المراجع الخارجي في الاعتبار مخاطر التدقيق والأهمية النسبية عند تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

ويبين الجدول رقم (03) نتائج اختبار صدق وثبات أداة مقياس البحث:

حيث يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا **79%** مما يدل على الاتساق الداخلي الجيد، للاستبيان وكذلك تمتع أداة الدراسة بدرجة من الثقة في إجابات المستقصي منهم البالغ عددهم **69**.

ومن الجدول اعلاه نلاحظ ان معظم عبارات الاستبيان تعبر بصدق عن موضوع البحث، ثم التحقق من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة وكل عبارة من العبارات ومدى ارتباط هذه الفقرات المكونة لها بعضها مع بعض، والتأكد من عدم التداخل بينها.

المطلب الثالث: الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة

1- توزيع أداة الدراسة (الاستبيان)

تم جمع البيانات من خلال توزيع استمارات استبيان، وعموما اعتمدنا في توزيع الاستمارات على عدة طرق منها:

- تصميم استبيان في برنامج (GOOGLE DRIVE) لتسهيل وتنظيم عملية استرداد الردود من أفراد؛
- الاستعانة بجدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات للحصول على البريد الإلكتروني لأفراد العينة؛
- الاتصال المباشر بأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان؛

2- الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة

نحاول من خلال هذا المطلب تبيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان.

1-2 مقياس ليكرت الخماسي

لجمع البيانات من المستقصي منهم، استعملنا مقياس ليكرت، حيث يتم التدرج من خلاله من الأكثر أهمية تأثيرية، إلى عديم الأهمية التأثيرية وذلك بعد التثبت من أن الاستبيان ملائم لأهداف البحث، ومناسب من أجل التحقق من صحة الفروض، ونوضح وفقا للجدول التالي توزيع درجات محاور الاستبيان وفقا لمقياس ليكرت الخماسي.

الجدول رقم (04): توزيع درجات محاور الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي

الرأي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، الجزء الثالث موضوعات مختارة، ص. 540.

2-2 البرنامج الإحصائي المستخدم

حيث استخدم الباحثين لتحليل إجابات المستقصي منهم ما يلي:

- برنامج الجداول الإلكترونية (EXCEL 2010) لعرض و تحليل البيانات؛
- تم تحليل البيانات ومعالجتها بواسطة البرامج (SPSS 19) (Statistical Package For Social Sciences) واعتمدا في عملية التحليل للتأكد من مدى ثبات أداة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ.

3-2 الأساليب الإحصائية المستخدمة

- تمت الاستعانة بالتكرارات، النسب المئوية، مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة وخصائص المؤسسات التي يعملون فيها.
- مقاييس الإحصاء الوصفي المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لبيان خصائص العينة؛
- تحليل الانحدار البسيط و معامل ارتباط سبيرمان لقياس العلاقة بين المتغير المستقل والتابع واختبار الفرضيات ما يلي:
- استخدام اختبار (T-TEST) و (F-TEST) بيان الأهمية الترتيبية للمتغيرات وذلك لاختبار فروض البحث؛
- تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA).

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

يحتوي هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، أما في المطلب الثاني سنحاول تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول: تحليل الأهمية النسبية لخصائص عينة الدراسة

حيث تتم عملية تحليل الخصائص باستخدام المجمع التكراري لتتبع البيانات الشخصية للمستقضي منهم، حسبما يتضح من مخرجات البرنامج (GOOGLE DRIVE) وفقا للآتي:

1- الأهمية النسبية لخصائص عينة الدراسة من حيث سنوات العمر

يتوزع أفراد عينة البحث حسب فئاتهم العمرية كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

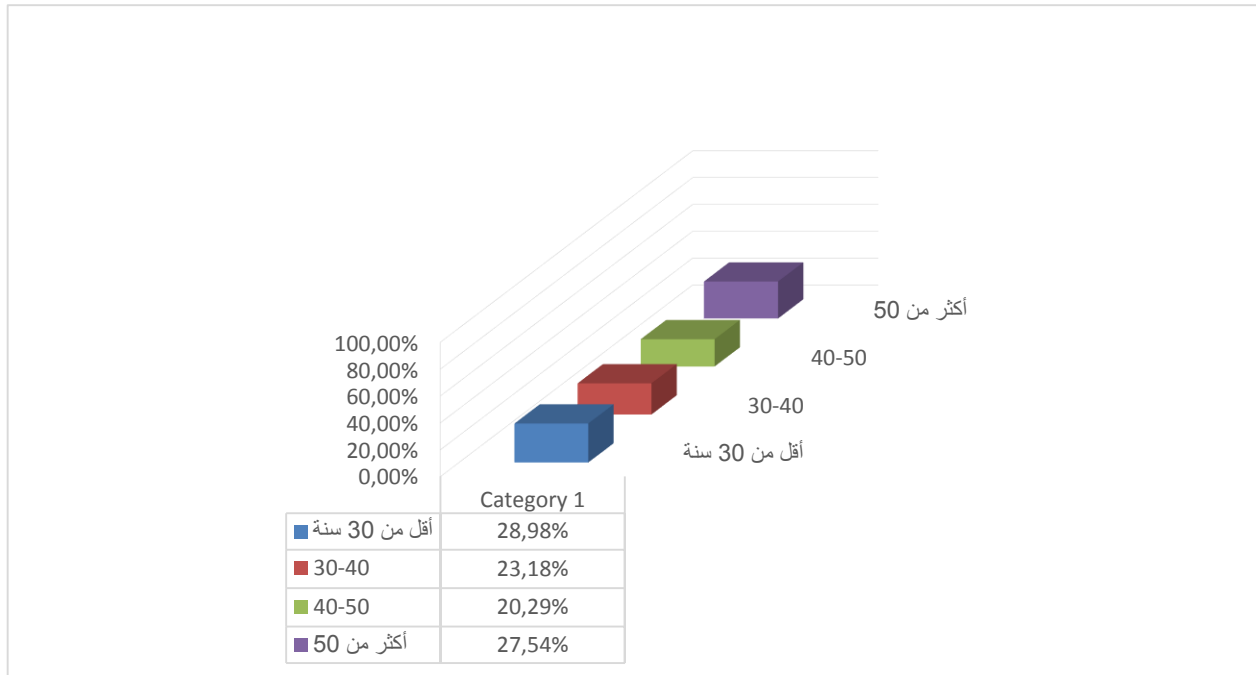
المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	20	28.98%
30-40	16	23.18%
40-50	14	20.29%
أكثر من 50	19	27.54%
الإجمالي	69	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19).

تحليل النتائج:

يتضح أن نسبة عالية من أعمار العينة تقع في الفئة العمرية أقل من 30 سنة حيث بلغت نسبة (28.98%)، تليها الفئة العمرية أكثر من 50 سنة بنسبة (27.54%)، ثم الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة بنسبة (23.18%)، وأخيرا شكلت الفئة العمرية من 40 إلى 50 سنة نسبة (20.29%).

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (GOOGLE DRIVE)

2- الأهمية النسبية لخصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة

يتوزع أفراد عينة البحث حسب الوظيفة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): التوزيع التكراري لبيانات الوظيفة لأفراد العينة

النسبة المئوية %	التكرار	المتغير	الوظيفة
53.62%	37	محافظ حسابات	
15.94%	11	خبير محاسب	
30.43%	21	أستاذ جامعي	
100.00%	69	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

تحليل النتائج:

احتلت فئة محافظي الحسابات النسبة الأكبر من العينة المستقصاة (53.62%)، تليها فئة الأساتذة الجامعيين بنسبة (30.43%)، وشكلت فئة الخبراء المحاسبين النسبة الأقل (15.94%).

3- الأهمية النسبية لخصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل التعليمي

يتوزع أفراد عينة البحث حسب المؤهل التعليمي كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (07): التوزيع التكراري لبيانات المؤهل التعليمي

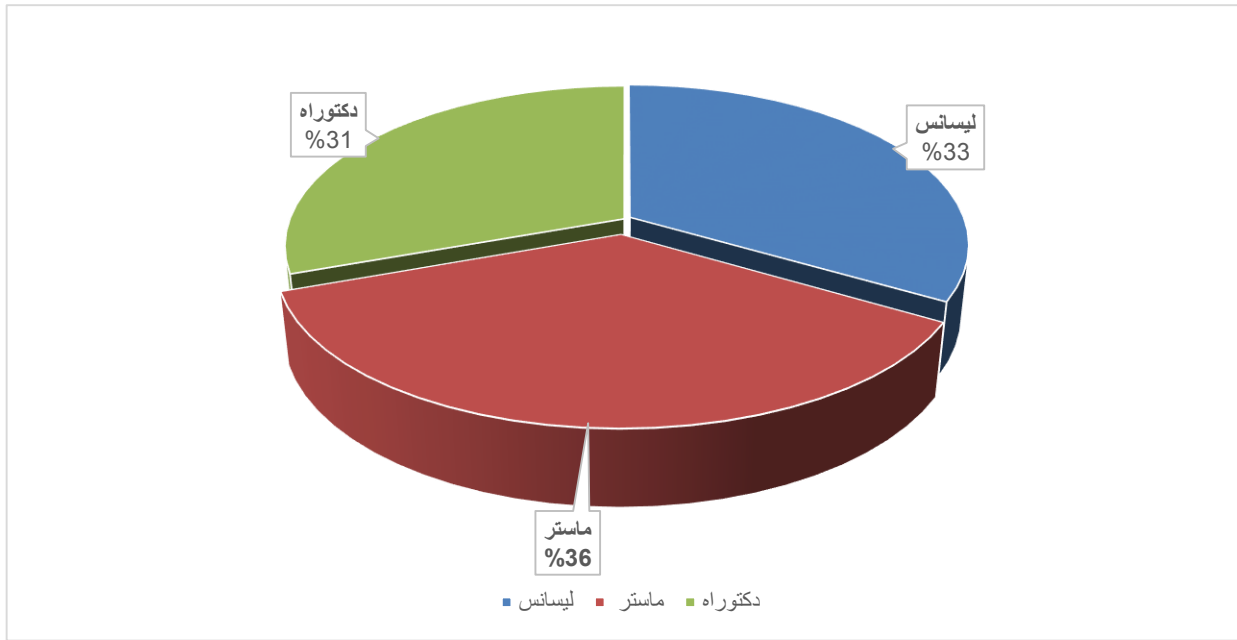
النسبة المئوية %	التكرار	المتغير	
33.33%	23	ليسانس	المؤهل التعليمي
36.23%	25	ماستر	
30.43%	21	دكتوراه	
100.00%	69	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

تحليل النتائج:

من خلال النتائج المتحصل عليها من المستقصي منهم، نلاحظ أن أعلى نسبة كانت للحاصلين على شهادة الماستر (36.23%)، تليها شهادة الليسانس بنسبة (33.33%) ثم شهادة الدكتوراه بنسبة (30.43%).

الشكل رقم (04): توزيع أفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (GOOGLE DRIVE)

4- الأهمية النسبية لخصائص عينة الدراسة من حيث سنوات الخبرة

يتوزع أفراد عينة البحث حسب سنوات الخبرة كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

النسبة المئوية %	التكرار	المتغير	
33.33%	23	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة المهنية
14.49%	10	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
21.74%	15	من 10 إلى أقل من 15 سنوات	
30.43%	21	أكثر من 15 سنة	
100%	69	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

تحليل النتائج:

يتضح أن غالبية أفراد العينة ذوي خبرة مهنية أقل من 05 سنوات بنسبة (33.33%)، وشكلت الفئة التي تزيد خبرتهم عن 15 سنة نسبة (30.43%)، بينما من تتراوح خبرتهم ما بين 10 إلى 15 سنة فشكلت نسبة (21.74%)، ثم ذوي الخبرة الممتدة من 05 إلى 10 سنوات فكانت بنسبة (14.49%).

الشكل رقم(05): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (GOOGLE DRIVE)

المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل أسئلة المحاور الثلاث والتي تمثل فرضيات الدراسة:

تم تحديد طبيعة كل سؤال عند التحليل ايجابي أو سلبي عن طريق تحديد الفئة التي يقع فيها قيمة المتوسط الحسابي، وتم حساب: حدود الفئات: وذلك عن طريق حساب المدى.

$$\text{المدى} = \text{الحد الأعلى للبدال} - \text{الحد الأدنى للبدال} = 5 - 1 = 4$$

$$\text{عدد المستويات} = 3$$

$$\text{طول الفئة : المدى} / \text{عدد المستويات} = 3/4 = 1.33$$

نضيف النتيجة 1.33 بالتدرج إلى الفئات ابتداء من الفئة الأولى وتكون كالآتي:

الجدول رقم (09) : تحديد طول خلايا مقياس " ليكرت " ودرجة أهميتها

الدرجة الأهمية	المستوى	المتوسط الحسابي	الفئة
منخفضة	عديم التأثير	من 1 - 2.33	الفئة الأولى
متوسطة	مؤثر إلى حد ما	من 2.34 - 3.66	الفئة الثانية
مرتفعة	مؤثر	من 3.67 - 5	الفئة الثالثة

المصدر: من إعداد الطالبين.

أولاً- تحليل أسئلة المحور الأول: العلاقة بين كمية وكفاية الأدلة مع مخاطر التدقيق

لمعرفة مواقف وآداء أفراد عينة الدراسة من فقرات هذا المحور، نستخدم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما هو موضح في الجدول أدناه.

الجدول رقم (10): تحليل فقرات المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرة	المستوي
01	لتوافر الإقناع لدى المراجع الخارجي يتطلب جمع الأدلة والقرائن بالكميات والنوعية المناسبة.	4.1449	0.95910	مرتفعة	1
02	يتم التوصل إلى أدلة الإثبات والقرائن بأشكال ودرجات مختلفة من الإقناع.	3.9565	0.99165	مرتفعة	6
03	للعنصر محل الفحص أهمية في تحديد درجة خطر التدقيق.	4.0290	0.82196	مرتفعة	4
04	إن فحص نظام الرقابة الداخلية يُحدد كمية ونوعية الأدلة المراد الحصول عليها من المراجع الخارجي.	3.7101	1.12592	مرتفعة	7
05	يسعى المراجع الخارجي لتقليل المخاطر، ويبحث عن علاقة ودور الدليل أو القرينة في تحقيق أهداف التدقيق.	4.0435	1.13026	مرتفعة	3
06	تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة متناسب بعلاقة عكسية مع مخاطر التدقيق	3.9855	0.93136	مرتفعة	5
07	تؤثر العلاقة بين القرينة والدليل وطبيعة العنصر محل الفحص في التقليل من مخاطر التدقيق.	4.1159	1.19480	مرتفعة	2
	المجموع	3.99			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

من خلال النتائج المتحصل عليها نستنتج أن:

- **الفقرة 01:** أبدى عدد كبير من أفراد عينة الدراسة موافقتهم على أنه لتوافر الإقناع لدى المراجع الخارجي يتطلب جمع الأدلة والقرائن بالكميات والنوعية المناسبة، وهذا ما أثبتته التحليل الإحصائي بحصول هذه الفقرة على المتوسط الحسابي (4.1449) والانحراف المعياري (0.95910)؛

- **الفقرة 02:** "يتم التوصل إلى أدلة الإثبات والقرائن بأشكال ودرجات مختلفة من الإقناع"، حصلت هذه العبارة على نسبة موافقة معتبرة حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.9565) والانحراف المعياري (0.99165)، هذا ما يدل على تمركز إجابات أفراد عينة الدراسة حول الإجابة "أوافق"؛
- **الفقرة 03:** "للعنصر محل الفحص أهمية في تحديد درجة خطر التدقيق"، قدر المتوسط الحسابي لهاته الفقرة بـ (4.0290) كذلك بلغ انحرافها المعياري (0.82196) وهذا ما يدل على اجتماع آراء أفراد العينة المدروسة حول الموافقة على هاته الفقرة؛
- **الفقرة 04:** أبدت العينة المستقصاة موافقتها على أن فحص نظام الرقابة الداخلية يُحدد كمية ونوعية الأدلة المراد الحصول عليها من المراجع الخارجي، وهذا ما تم استنتاجه من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث تحصلنا على متوسط حسابي قريب جداً من عنصر الموافقة (4) وهو مساوي لـ (3.7101) كما تحصلنا على انحراف معياري قدر بـ (1.12592) وهو ما يدل على ثبات نسبي لآراء أفراد عينة الدراسة على الموافقة؛
- **الفقرة 05:** "يسعى المراجع الخارجي لتقليل المخاطر، ويبحث عن علاقة ودور الدليل أوالقرينة في تحقيق أهداف التدقيق"، هذا ما أيدته نسبة معتبرة من عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.0435) أي ما يقارب (4) الرمز الذي يمثل الموافقة على ذلك، وبلغ انحرافها المعياري (1.13026)؛
- **الفقرة 06:** من خلال التحليل الاحصائي للفقرة "تكلفة الحصول على الدليل أوالقرينة متناسب بعلاقة عكسية مع مخاطر التدقيق"، تحصلنا على متوسط حسابي بلغ (3.9855) وانحراف معياري بلغ (0.93136) وهذا ما يدل على اجتماع جُل عناصر عينة الدراسة على رأي الموافقة؛
- **الفقرة 07:** تثبتت آراء أفراد العينة المدروسة على الموافقة على الفقرة رقم (7)، تؤثر العلاقة بين القرينة والدليل وطبيعة العنصر محل الفحص في التقليل من مخاطر التدقيق"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.1159)، كما بلغ انحرافها (1.19480).

ثانياً- تحليل أسئلة المحور الثاني: العلاقة بين حجية أدلة الإثبات مع مخاطر التدقيق.

لمعرفة مواقف وآداء أفراد عينة الدراسة من فقرات هذا المحور، نستخدم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما هو موضح في الجدول أدناه.

الجدول رقم (11): تحليل فقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرة	المستوي
08	يتم تحديد المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية (مخاطر متأصلة، مخاطر رقابة، مخاطر اكتشاف).	4.0145	1.13102	مرتفعة	5
09	عند تقدير المخاطر المتأصلة أو الملازمة على المراجع أن يستخدم أدلة إثبات ذات حجية للمساعدة على تخفيض مخاطر التدقيق إلى مخاطر مقبولة.	4.1594	1.02359	مرتفعة	2
10	الحصول على أدلة الإثبات الخارجية من جهات مستقلة له أكثر حجية من غيره من المصادر.	3.9130	1.25720	مرتفعة	6
11	تقدير المخاطر المتلازمة يساعد في وضع خطة لتنفيذ عملية المراجعة.	4.1014	1.15230	مرتفعة	3
12	يصف عامل الثقة في مصدر القرينة قوة في نظام الرقابة الداخلية.	4.0580	1.18674	مرتفعة	4
13	لغرض التخطيط لعملية التدقيق ينبغي على المدقق التوخي في اختيار مصدر القرينة.	4.2319	1.12649	مرتفعة	1
	المجموع	4.07			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

من خلال النتائج المتحصل عليها نستنتج مايلي:

- الفقرة 08: بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرة "يتم تحديد المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية (مخاطر متأصلة، مخاطر رقابة، مخاطر اكتشاف)"، على التوالي (4.0145) و(1.13102) وهذا وما يدل على ثبات آراء عينة الدراسة حول الموافقة على هاته الفقرة؛

- **الفقرة 09:** أبدت عينة الدراسة موافقتها عند تقدير المخاطر المتأصلة أو الملازمة، على المراجع أن يستخدم أدلة إثبات ذات حجية للمساعدة على تخفيض مخاطر التدقيق إلى مخاطر مقبولة، هذا ما استنتجناه من التحليل الاحصائي لهذه الفقرة حيث حصلت على متوسط حسابي قدر بـ (4.1594)، على القيمة (1.02359) كانحراف معياري؛
- **الفقرة 10:** أبدت العينة المدروسة موافقتها على أن الحصول على أدلة إثبات خارجية من جهات مستقلة له أكثر حجية من غيره من المصادر، حيث حققت هذه الفقرة متوسط حسابي قدره (3.9130) وانحراف معياري بلغ (1.25720)؛
- **الفقرة 11:** من خلال هذه الفقرة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.1014) وانحراف معياري قيمته (1.15230)، مما يوضح بأنه على المراجع الخارجي تقدير المخاطر المتلازمة لتساعده في وضع خطة لتنفيذ عملية المراجعة.
- **الفقرة 12:** "يصف عامل الثقة في مصدر القرينة قوة في نظام الرقابة الداخلية"، تحصلنا على متوسط حسابي بلغ (4.0580) وانحراف معياري بلغ (1.18674) وهذا ما يدل على اجتماع جُل عناصر عينة الدراسة على رأي الموافقة؛
- **الفقرة 13:** قُدر الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي للفقرة الأخيرة من هذا المحور "الغرض التخطيط لعملية التدقيق ينبغي على المدقق التوخي في اختيار مصدر القرينة" على التوالي (4.2319)، (1.1264) وهذا دلالة على ثبوت آراء أفراد عينة الدراسة حول الرأي "أوافق".

ثالثاً- تحليل أسئلة المحور الثالث: دور الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات.

لمعرفة مواقف وآداء أفراد عينة الدراسة من فقرات هذا المحور، نستخدم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما هو موضح في الجدول أدناه.

الجدول رقم (12): تحليل فقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرة	المستوي
14	تقيس الأهمية النسبية مقدار وحجم درجة عدم التأكد ويقيس الخطر عدم التأكد بشكل عام.	4.1159	1.21916	مرتفعة	5
15	يسعى المراجع الخارجي لمراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية و ملائمة أدلة الإثبات.	4.1449	0.94364	مرتفعة	4
16	إبداء الرأي دون الإهتمام بعنصر الأهمية النسبية يُؤثر سلباً على مخاطر الاكتشاف.	3.6657	1.37525	متوسطة	7
17	الدور الجوهري والأساسي لأدلة وقرائن الإثبات يتمثل في عرض تقرير خالي من أي مخاطر والحصول على تأكيد معقول.	4.1594	1.18350	مرتفعة	3
18	تؤثر الأهمية النسبية في نوعية وكمية أدلة وقرائن الإثبات التي يجمعها المراجع مما سينعكس إيجاباً على جودة المراجعة ودرجة الثقة في تقرير المراجعة.	4.1739	0.99936	مرتفعة	2
19	يحرص المراجع الخارجي على مراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.	4.0435	1.11718	مرتفعة	6
20	يأخذ المراجع الخارجي في الاعتبار مخاطر التدقيق والأهمية النسبية عند تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة.	4.2899	0.94092	مرتفعة	1
	المجموع	4.08			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

من خلال النتائج المتحصل عليها نجد:

- **الفقرة 14:** من خلال هذه الفقرة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بشدة وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.1159) وانحراف معياري قيمته (1.21916)، مما يوضح لنا أن الأهمية النسبية تقيس مقدار وحجم درجة عدم التأكد وقياس الخطر عدم التأكد بشكل عام؛
- **الفقرة 15:** "إبداء الرأي دون الإهتمام بعنصر الأهمية النسبية يُؤثر سلباً على مخاطر الإكتشاف"، قدر المتوسط الحسابي لهاته الفقرة بـ (4.1449) كذلك بلغ انحرافها المعياري (0.94364) هذا ما يدل على اجتماع آراء أفراد العينة المدروسة حول الموافقة على هاته الفقرة؛
- **الفقرة 16:** عينة الدراسة اعتبرت أن من أسباب إبداء الرأي دون الإهتمام بعنصر الأهمية النسبية يُؤثر سلباً على مخاطر الإكتشاف، وذلك لحصولنا على متوسط حسابي قدره (3.6657) أي بالتقريب (4) وهو ما يشكل رمز الموافقة حسب مقياس ليكارت الخماسي كذلك الحصول على انحراف معياري قدره بـ (1.37525)؛
- **الفقرة 17:** أيد أفراد عينة الدراسة عبارة أن "الدور الجوهرية والأساسية لأدلة وقرائن الإثبات يتمثل في عرض تقرير خالي من أي مخاطر والحصول على تأكيد معقول" حيث تحصلت على نسبة موافقة بلغ متوسطها الحسابي (4.1594) كما بلغ انحرافها المعياري (1.18350) مما يدل على ثبات آراء المستقصين؛
- **الفقرة 18:** أبدت عينة الدراسة موافقتها على أن الأهمية النسبية تؤثر في نوعية وكمية أدلة وقرائن الإثبات التي يجمعها المراجع مما سينعكس إيجاباً على جودة المراجعة ودرجة الثقة في تقرير المراجعة، هذا ما استنتجناه من التحليل الاحصائي لهذه الفقرة حيث حصلت على متوسط حسابي قدره بـ (4.1739) كذلك حصلت هذه الفقرة على القيمة (0.99936) كانحراف معياري وهي قريبة من الصفر دلالة على ثبات آراء الأفراد الذين تم استقصائهم؛
- **الفقرة 19:** أبدت عينة الدراسة موافقتها على حرص المراجع الخارجي على مراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات، هذا ما استنتجناه من التحليل الاحصائي لهذه الفقرة حيث حصلت على متوسط حسابي قدره بـ (4.0435)، وهي قيمة قريبة من الرمز (4) الذي يمثل الموافقة كذلك حصلت هذه الفقرة على القيمة (4.0435) كانحراف معياري؛

• **الفقرة 20:** إن عينة الدراسة موافقة وبشدة على أن المراجع الخارجي يأخذ في الاعتبار مخاطر التدقيق والأهمية النسبية عند تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة، وذلك من خلال حصولنا على متوسط حسابي يقدر بـ (4.2899) كذلك بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.94092) هذا ما يثبت اجتماع النسبة الأكبر من العينة المستقصاة حول رأي واحد وهو الموافقة؛

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها

أولاً: نتائج اختبار "ستيودنت"

يتم اختبار الفرضيات باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة، وفي النهاية تُعرض نتائج الدراسة الميدانية.

بعد ما قمنا بتحليل نتائج الفرضيات الفرعية عن طريق المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأفراد العينة، نلجأ الآن إلى اختبار "ستيودنت" من أجل التحقق من النتائج المتحصل عليها سابقاً، وأيضاً بهدف تعميم الدراسة على المجتمع، سنقوم بعرض النتائج الإحصائية المتوصل إليها كما سيتم تفسير الفرضية الرئيسية بناءً على الفرضيات الفرعية المتعلقة بها.

ولمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل محور فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig. 2-tailed) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي (0.05) وهنا نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى:

إذا كان (Sig. 2-tailed > 0.05) فإننا نقبل H_0 ونرفض H_1 أي أنه لا تأثير للفرضية عن مخاطر التدقيق.

الحالة الثانية:

إذا كان (Sig. 2-tailed > 0.05) فإننا نقبل H_0 ونرفض H_1 أي أنه يوجد تأثير للفرضية عن مخاطر التدقيق.

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

اختبار وتحليل الفرضية الأولى: "هناك علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق".

صياغة الفرضية:

H_0 : لا توجد علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق.

H_1 : هناك علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق.

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (13) الذي يبين المتوسط الحسابي (x)، وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig.) لكل عبارة من عبارات المحور الأول والتي تدل عن علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة الأدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق.

الجدول رقم (13): اختبار (t) للعينة البسيطة بين كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق.

المحور	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة
الأول	3.99	64.73	68	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي للعلاقة بين كفاية ومناسبة الأدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق من حيث الطريقة بلغ (3.99) وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ (03) حسب مقياس ليكارت الخماسي، وقيمة (t) المحسوبة تساوي (64.73) ، أكبر من قيمة (t) المجدولة، وهي ذات مستوى دلالة محسوبة (0.000) أقل من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05).

وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) المتمثلة في "لا توجد علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق" وقبول الفرضية البديلة (H_1) "هناك علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق".

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

اختبار وتحليل الفرضية الثانية: "حجية أدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية تسعى للحد من مخاطر التدقيق".

صياغة الفرضية:

H_0 : حجية أدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، لا تسعى للحد من مخاطر التدقيق.

H_1 : حجية أدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، تسعى للحد من مخاطر التدقيق.

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (14) الذي يبين المتوسط الحسابي (\bar{x})، وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig.) للمحور الثاني والتي تدل على حجية الأدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية للحد من مخاطر التدقيق.

الجدول رقم (14): اختبار (t) للعينة البسيطة بين حجية الأدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، تسعى للحد من مخاطر التدقيق.

المحور	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة
الأول	4.07	53.20	68	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19).

نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لحجية الأدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، للحد من مخاطر التدقيق من حيث الطريقة بلغ (4.07) وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ (03) حسب مقياس ليكارت الخماسي، وقيمة (t) المحسوبة تساوي (53.20)، أكبر من قيمة (t) المجدولة، وهي ذات مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) أقل من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05).

وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) المتمثلة في "حجية الأدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، لا تسعى للحد من مخاطر التدقيق" قبول الفرضية البديلة (H_1) "حجية الأدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، تسعى للحد من مخاطر التدقيق".

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

اختبار وتحليل الفرضية الثالثة: "تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية تساهم في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات".

صياغة الفرضية:

H_0 : تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية لا تساهم في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات.

H_1 : تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية تساهم في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات.

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (15) الذي يبين المتوسط الحسابي (x)، وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig.) لكل عبارة من عبارات المحور الثالث والتي تحدد علاقة أدلة الإثبات مع الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.

الجدول رقم (15): اختبار (t) للعينة البسيطة بين علاقة الأدلة الإثبات مع الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.

المحور	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة
الأول	4.08	61.56	68	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي علاقة الأدلة الإثبات مع الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق من حيث الطريقة بلغ (4.08) وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ (03) حسب مقياس ليكارت الخماسي، وقيمة (61.56) تساوي، أكبر من قيمة (t) المجدولة، وهي ذات مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) أقل من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05).

وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) المتمثلة في " تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية لا تساهم في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات" واعتماد الفرضية البديلة (H_1) " تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية تساهم في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات ".

4- اختبار الفرضية الأساسية (الرئيسية):

قبول أو رفض الفرضية الأساسية للدراسة " الحصول على أدلة وقرائن إثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة تقلل من مخاطر التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية " .

يبين الجدول (16) الموالي النتائج المتوصل إليها من اختبار كل فرضية فرعية مكونة للفرضية الأساسية والفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الاختبار .

الجدول رقم (16): ملخص لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية

الفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الاختبار	نتيجة الاختبار	الفرضيات الفرعية التي تم اختبارها والمكونة للفرضية الأساسية
هناك علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة الأدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق	مقبولة	هناك علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة الأدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق
حجية الأدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، تسعى للحد من مخاطر التدقيق	مقبولة	حجية الأدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، تسعى للحد من مخاطر التدقيق
تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية تساهم في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات	مقبولة	تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية تساهم في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات

المصدر: من إعداد الطالبين

اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية: " الحصول على أدلة وقرائن الإثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة تقلل من مخاطر التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية " .
صياغة الفرضية:

H_0 : الحصول على أدلة وقرائن الإثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة لا تقلل من مخاطر التدقيق .

H_1 : الحصول على أدلة وقرائن الإثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة تقلل من مخاطر التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية .

بعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول رقم (17) الذي يبين المتوسط الحسابي (x)، وقيمة (t) ودرجة الحرية ومستوى الدلالة الإحصائية (Sig.) لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تحدد أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق .

الجدول رقم (17): اختبار (t) للعينة البسيطة بين أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق.

المحور	المتوسط الحسابي	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة
الأول	4.05	74.73	68	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

بالاعتماد على الجدول رقم (16) الخاص بنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية والجدول رقم (17) الخاص باختبار (t) للعينة البسيطة للفرضية الأساسية والتي نصت على: "الحصول على أدلة وقرائن الإثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة تقلل من مخاطر التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية" حيث تم قبول الفرضيات الفرعية الثلاث المكونة للفرضية الأساسية فإنه يتم بالضرورة قبول الفرضية الأساسية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (17) أن المتوسط الحسابي الإجمالي علاقة أدلة الإثبات مع الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق من حيث الطريقة بلغ (4.05) وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر ب(03) حسب مقياس ليكارت الخماسي، وقيمة (74.73) تساوي، أكبر من قيمة (t) المجدولة، وهي ذات مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) أقل من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05).

وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) المتمثلة في "الحصول على أدلة وقرائن الإثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة لا تقلل من مخاطر التدقيق" واعتماد الفرضية البديلة (H_1) "الحصول على أدلة وقرائن الإثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة تقلل من مخاطر التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية".

ثانياً: نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA)

يبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق لمتوسطات الحصول على أدلة وقرائن الإثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة تقلل من مخاطر التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية حسب متغير الخبرة بالسنوات.

H_0 : لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تُعزى لمتغير الخبرة بالسنوات.

H_1 : توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تُعزى لمتغير الخبرة بالسنوات.

الجدول رقم (18): نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفرق في اتجاهات المبحوثين حول ما مدى أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق حسب متغير الخبرة بالسنوات.

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور الاول	بين المجموعات	2.807	3	0.936	2.031	0.051
	داخل المجموعات	15.090	65	0.232		
	المجموع	17.898	68			
المحور الثاني	بين المجموعات	2.133	3	0.711	1.1815	0.153
	داخل المجموعات	25.456	65	0.392		
	المجموع	27.589	68			
المحور الثالث	بين المجموعات	1.132	3	0.377	1.253	0.298
	داخل المجموعات	19.566	65	0.301		
	المجموع	20.698	68			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

من خلال الجدول السابق ووفقاً لتحليل التباين نجد أن:

- قيمة (sig.) تساوي (0.051) وهي أكبر من (05%)، كما أن قيمة (F) تساوي (2.031) أصغر من القيمة المجدولة، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة بين أفراد العينة فيما يخص وجود علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق.

- قيمة (sig.) تساوي (0.153) وهي أكبر من (05%)، كما أن قيمة (F) تساوي (1.815) أصغر من القيمة المجدولة، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة بين أفراد العينة فيما يخص الفرضية: **حجية أدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، تسعى للحد من مخاطر التدقيق.**

- قيمة (sig.) تساوي (0.298) وهي أكبر من (05%)، كما أن قيمة (F) تساوي (1.253) أصغر من القيمة المجدولة، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة بين أفراد العينة فيما يخص مساهمة تقدير المخاطر وتحديد الأهمية النسبية في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات.

ويُبين الجدول رقم (19) نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق لمتوسطات الحصول على أدلة وقرائن الإثبات بكميات كافية وحجية ونوعية ملائمة تقلل من مخاطر التدقيق مع مراعاة الأهمية النسبية حسب متغير المؤهل العلمي.

H_0 : لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.

H_1 : توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم (19): نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفرق في اتجاهات الباحثين حول مامدى أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق حسب متغير المؤهل العلمي.

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور الاول	بين المجموعات	2.705	2	1.353	2.876	0.054
	داخل المجموعات	15.192	66	0.230		
	المجموع	17.898	68			
المحور الثاني	بين المجموعات	1.738	2	0.869	2.219	0.117
	داخل المجموعات	25.851	66	0.392		
	المجموع	27.589	68			
المحور الثالث	بين المجموعات	1.187	2	0.593	2.007	0.142
	داخل المجموعات	19.511	66	0.296		
	المجموع	20.698	68			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

من خلال الجدول السابق ووفقا لتحليل التباين نجد أن:

- قيمة (sig.) تساوي (0.54) وهي أكبر من (05%)، كما أن قيمة (F) تساوي (2.876) أصغر من القيمة المجدولة، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير المؤهل العلمي بين أفراد العينة فيما يخص وجود علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق.

- قيمة (sig.) تساوي (0.177) وهي أكبر من (05%)، كما أن قيمة (F) تساوي (2.219) أصغر من القيمة المجدولة، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة المؤهل العلمي بين أفراد العينة فيما يخص الفرضية: حجية أدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، تسعى للحد من مخاطر التدقيق.

- قيمة (sig.) تساوي 0.142 وهي أكبر من (05%)، كما أن قيمة (F) تساوي 2.007 أصغر من القيمة المجدولة، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير المؤهل العلمي بين أفراد العينة فيما يخص مساهمة تقدير المخاطر وتحديد الأهمية النسبية في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات.

ويُبين الجدول رقم (20) نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق لمتوسطات أثر أدلة الإثبات علي مخاطر التدقيق حسب متغير الوظيفة .

H_0 لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تُعزى لمتغير الوظيفة.

H_1 توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تُعزى لمتغير الوظيفة.

الجدول رقم (20): نتائج اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفرق في اتجاهات المبحوثين حول مامدى أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق حسب متغير الوظيفة.

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور الاول	بين المجموعات	3.368	2	1.684	2.650	0.061
	داخل المجموعات	14.529	66	0.220		
	المجموع	17.898	68			
المحور الثاني	بين المجموعات	1.119	2	0.560	1.396	0.255
	داخل المجموعات	26.470	66	0.401		
	المجموع	27.589	68			
المحور الثالث	بين المجموعات	0.742	2	0.371	1.227	0.300
	داخل المجموعات	19.956	66	0.302		
	المجموع	20.698	68			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ومخرجات (SPSS, v.19)

من خلال الجدول السابق ووفقا لتحليل التباين نجد أن:

- قيمة (sig.) تساوي (0.061) وهي أكبر من (05%)، كما أن قيمة (F) تساوي (2.650) أصغر من القيمة المجدولة، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة بين أفراد العينة فيما يخص وجود علاقة عكسية بين كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق.

- قيمة (sig.) تساوي (0.225) وهي أكبر من (05%)، كما أن قيمة (F) تساوي (1.396) أصغر من القيمة المجدولة، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة بين أفراد العينة فيما يخص الفرضية: حجية أدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية، تسعى للحد من مخاطر التدقيق.

- قيمة (sig.) تساوي (0.300) وهي أكبر من (05%)، كما أن قيمة (F) تساوي (1.227) أصغر من القيمة المجدولة، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة بين أفراد العينة فيما يخص مساهمة تقدير المخاطر وتحديد الأهمية النسبية في تقليل الجهد والتكلفة والاختبارات للحصول على أدلة الإثبات.

خلاصة الفصل الثاني:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الذي تمحور حول دراسة العلاقة بين أدلة الإثبات والأهمية النسبية في الحد من مخاطر التدقيق، في البداية تم توضيح مجتمع البحث المستهدف والمتمثل في عينة من الأكاديميين (أساتذة جامعيين) مختصين والمهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات، ثم عرّفنا بمختلف أدوات جمع البيانات المستخدمة في البحث، والمتمثلة في الاستبيان، والأدوات الإحصائية المناسبة للتحليل واختبار الفرضيات الموضوعية، وبعدها عرجنا على تحليل البيانات بداية بمحور البيانات العامة المرتبطة بالمفردات موضوع البحث، ثم بيانات المحور الثاني الذي حاولنا من خلاله التعرف على العلاقة بين كفاية ومناسبة الأدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق، ثم انتقلنا إلى ما مدى حجية الأدلة وقرائن الإثبات الداخلية والخارجية و سعيها للحد من مخاطر التدقيق، ثم حاولنا التعرف على العلاقة بين أدلة الإثبات والأهمية النسبية مع مخاطر التدقيق، كما حاولنا من خلال هذا الفصل اختبار الفرضيات الدراسية.

الخاتمة العامة

تمثل أدلة الإثبات أدوات مطابقة بين ما عرض على المراجع الخارجي من بيانات مالية قي القوائم والكشوف المالية وبين مستوى قناعاته بصحة تلك القوائم، ووفقا لذلك يحاول المراجع الخارجي الحصول على أكبر كمية من أدلة الإثبات والقرائن وأكثرها حجية، إلا أن ذلك لا يمكن تحقيقه في ظل الظروف العملية والموضوعية منها الأهمية النسبية للعنصر محل التدقيق وضعف الرقابة الداخلية ووجود أدلة مقنعة وليست قاطعة أحيانا.

وكان الغرض من هذه الدراسة هو تحديد مامدى حجية وكفاية أدلة وقرائن الإثبات في مخاطر التدقيق، تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق، وماهي تقنيات جمع الأدلة والقرائن بالكميات والنوعية المناسبة، وكذلك صعوبات جمع أدلة الإثبات للتحقق من الكفاية والمناسبة، والأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات.

تم معالجة مشكلة البحث باتباع رأي عينة الدراسة حول العلاقة بين أدلة الإثبات مع مخاطر التدقيق ودورها في الحد من المخاطر، وشملت فئات الدراسة الأكاديميين (أساتذة جامعيين) مختصين والمهنيين من خبراء محاسبيين ومحافظي الحسابات.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصلين، توصلنا الى نتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات وذلك سعيا منا للإجابة على إشكالية الدراسة: "ما مدى أثر كفاية وحجية أدلة وقرائن الإثبات في مخاطر التدقيق".

النتائج العامة للدراسة:

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية والعملية لأدلة الإثبات ومخاطر التدقيق، ودراسة مامدى أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق بالإضافة إلى علاقة الأهمية النسبية مع مخاطر التدقيق، ثم القيام بدراسة لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين، المختصين في المجال توصلنا إلى النتائج التالية:

- العلاقة الموجودة بين أدلة وقرائن الإثبات مع مخاطر التدقيق هي علاقة عكسية وتتعكس بشكل مباشر على مخرجات عملية المراجعة من خلال صحة وسلامة القوائم المالية، وأيضا علاقة غير مباشرة من خلال زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية، وبالتالي مساعدة جميع الأطراف ذات الصلة في الإستفادة من مخرجات المراجعة.

- أن تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية تساعد المراجع الخارجي في تقليل الجهد والوقت والتكلفة في الحصول على أدلة إثبات وتقليل الاختبارات.
- يقوم المراجع الخارجي بالحصول على وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تعطي القناعة والتأكد من استمرارية المؤسسة لمزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة.
- أن تقدير مخاطر التدقيق يمكن أن يساعد المدقق في أداء مهامه منها تحديد حجم ونوع أدلة الإثبات بصورة أكثر فاعلية.
- أثبتت نتائج الدراسة الميدانية أنه يوجد للأهمية النسبية في التغلب على المشاكل التي تنتج عن مخاطر عملية التدقيق، أي كلما زاد المستوى المقبول للأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر التدقيق.
- نتائج الدراسة تثبت أنه يوجد أثر لمخاطر التدقيق وتنفيذ عملية المراجعة، وقيام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة للحد من مخاطر عملية التدقيق.
- هناك علاقة بين مستوى الأهمية النسبية ومستوى مخاطر التدقيق، حيث كلما زاد المستوى المقبول للأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر التدقيق والعكس صحيح.
- يقوم المراجع الخارجي بدراسة الأهمية النسبية عند تخطيط عملية المراجعة وتقييم ما إذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة، ولكن بالشكل المطلوب مما يؤثر على عدم اكتشاف الأخطاء بسرعة ودقة مطلوبة.

التوصيات:

خُصَّ البحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- على المراجع الخارجي الالتزام بالاعتبارات التي حددها معيار التدقيق رقم (500) عند تقدير حجية الأدلة وتحديد درجة الاعتماد عليها فضلاً عن التزام المراجع الخارجي بالاعتماد على جميع الأدلة والمعايير التي تمكن من إبداء رأي فني محايد بعدالة وصدق البيانات المالية.
- على المراجع الخارجي أن يبذل العناية المهنية الواجبة للحصول على الأدلة الكافية والتي تخلق القناعة والطمأنينة للأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية بأن المؤسسة لديها القدرة على مزاولة نشاطها في الفترات الزمنية القادمة.
- على المراجع الخارجي أن يبذل المزيد من العناية المهنية أثناء الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها من خلال المراجعة التحليلية.

- لتحقيق الإقناع في أدلة الإثبات على المراجع الخارجي أن يجري موازنة بين المحددات الأربعة (الملاءمة، الكفاءة، الصلاحية، والتوقيت) فلا يمكن أن نضحي بالكفاءة على حساب كمية الأدلة، كما لا يمكن التضحية بالموضوعية على حساب التوقيت.

- يمثل تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطر التدقيق الخطوة الأولى التي ينبغي أن يقوم بها المراجع الخارجي قبل البحث عن الوسائل اللازمة للحصول على أدلة الإثبات، لأن العلاقة بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وكفاية أدلة الإثبات علاقة عكسية فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا احتاج المراجع الخارجي إلى عدد أقل من أدلة الإثبات، وكلما كانت المخاطر عالية احتاج إلى عدد أكبر من أدلة الإثبات (علاقة طردية).

- على المراجع أن يقوم بالحصول على أدلة إثبات كافية فيما يتعلق بالإفصاح المناسب والملائم عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها تأثير مباشر على النتائج المالية لهذا العام للتأكد من عدالة الإفصاح في القوائم المالية.

أفاق الدراسة:

بعد عرضنا لموضوع البحث والنتائج واقتراحنا للتوصيات التي نراها مفيدة، طرأت لنا نقاط أخرى ما زالت مجهولة ويمكن أن تكون موضوعات بحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة وهي:

- دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات؟
- تبني المعايير الدولية ودورها في الحد من مخاطر التدقيق؟
- دراسة العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على التخطيط لعملية المراجعة؟

المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة: التدقيق ورقابة الجودة، الطبعة الثانية، دار صفاء، عمان، 2015.
- 2- أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، 2000.
- 5- أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء، عمان، الأردن، 2000.
- 6- ألفين أرينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، 2002.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي: فلسفة المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 8- حسين القاضي وآخرون: تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، نظام التعليم المفتوح، كلية الاقتصاد، دمشق، 2011.
- 7- رضي محمد سامي: موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2011.
- 8- زين يونس، عوادي مصطفى: المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مطبعة سخري، الجزائر، 2009.
- 9- طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2004.
- 10- عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل: المراجعة أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1982.
- 11- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد: أصول المراجعة والرقابة الداخلية، مكتبة الشباب، القاهرة، مصر، 1998.
- 12- وليام توماس، أمرسون هنكي: المراجعة بين التنظير والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج؛ كمال الدين سعيد، سلطان محمد علي السلطان، دار المريخ، الرياض، 1986.

ثانياً: المداخلات

- 1- أحمد فايد نورالدين، بن زاف ليني: تطبيق مفهوم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2017/2018.

ثالثاً: المجالات

- 1- سامر هایل الصباغ، حسين أحمد دحدوح: مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، جامعة الأردن، الأردن، 2016.
- 2- عبد الرحمن محمد سليمان رشوان: تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، مجلة كلية فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الرابع، جامعة فلسطين، 2017.
- 3- عصام خرواط: إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مُقترح، مجلة الساتل، العدد الرابع، جامعة مصراتة، ليبيا، 2009.
- 4- علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة: التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، مجلة الجامعة، العدد الثامن عشر، المجلد الأول، ليبيا، 2016.
- 5- منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة: استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، العدد السابع والثمانون، جامعة الموصل، 2007.
- 6- نور الدين عبد الله حمودة: العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثاني، ليبيا، 2013.

رابعاً: الرسائل والأطروحات

- 1- العيد خيراني: مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- 2- إيمان عرفة: استخدام أسلوب إدارة الخطر في زيادة فعالية وكفاءة برنامج المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2003.
- 3- بوبكر عميروش: دور المدقق الخارجي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- 4- عثمان إبراهيم أحمد الجيزاوي: أهمية بعض العوامل في تقييم المراجع لمخاطر المراجعة لأغراض التخطيط لعملية المراجعة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا، 2013.

5- مرشد عبد المصدر: أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، غزة، 2013.

خامسا: المطبوعات

1- بلقاسم سعودي: المراجعة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثانية علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016 / 2017.

2- عمر أقاسم: التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تدقيق ومراقبة التسيير وجباية، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2013/2012.

سادسا: مواقع الانترنت

1- <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038070.6602/1.PDF> page consulté le 02/03/2018.

2- <https://ay83m.wordpress.com/>, page consulté le: 11/02/2018.

3- https://bu.univouargla.dz/license/pdf/souissi_abayhi.pdf?idmemoire=606. page consulté le: 12/01/2018.

4- https://bu.univouargla.dz/license/pdf/souissi_abayhi.pdf?idmemoire=606. page consulté le: 12/01/2018.

5- المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الإثبات، الفقرة 4، بحث تم نشره من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق صفحة الانترنت تم الإطلاع عليها من خلال الموقع التالي www.ifac.org بتاريخ 17 فيفري 2018.

المراجع باللغة الأجنبية

1- Alvin Arens: Auditing and Assurances Services, An Integrated Approach, 15th Edition, Prentice Hall, Boston, 2014.

2- IFAC, Materiality and Audit Risk: International Guideline, International Comité des pratiques d'audit, 1987.

الملاحق

استمارة الاستبيان

أثر كفاية أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق

الأخ الكريم، الأخت الكريمة ...

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

تحية طيبة وبعد...

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر كفاية وحجية أدلة وقرائن الإثبات في مخاطر التدقيق، وذلك لإتمام انجاز مذكرة تخرج ماستر في التدقيق ومراقبة التسيير، نرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفق، وذلك بوضع إشارة (X) في الخانة التي تعبر عن رأيكم، علما بأن البيانات التي ستقدموها، ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا في مجال هذه الدراسة لأغراض البحث العلمي فقط.

وإن دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان الذي بين أيديكم، لذا نرجو منكم اعطاءه الأهمية المناسبة.

الأستاذ المشرف: غزي محمد العربي

الطالب: محادي عبد الكريم.

الطالبة: دغمة أنوار.

الجزء الأول : البيانات الشخصية

- 1-العمر :**
 أقل من 30 سنة من 30 إلى أقل من 40 سنة
- من 40 إلى أقل من 50 سنة أكثر من 50 سنة
- 2- المؤهل العلمي :**
 ليسانس ماستر
 دكتوراه شهادة مهنية
- 3- الوظيفة الحالية :**
 أستاذ جامعي خبير محاسب
 محافظ حسابات
- 4- الخبرة المهنية :**
 أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات
 من 10 إلى أقل من 15 سنة أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: بيانات الدراسة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول : العلاقة بين كمية وكفاية الأدلة مع مخاطر التدقيق						
1	لتوافر الإقناع لدى المراجع الخارجي يتطلب جمع الأدلة والقرائن بالكميات والنوعية المناسبة.					
2	يتم التوصل إلى أدلة الإثبات والقرائن بأشكال ودرجات مختلفة من الإقناع					
3	للعنصر محل الفحص أهمية في تحديد درجة خطر التدقيق.					
4	إن فحص نظام الرقابة الداخلية يُحدد كمية ونوعية الأدلة المراد الحصول عليها من المراجع الخارجي.					
5	يسعى المراجع الخارجي لتقليل المخاطر، ويبحث عن علاقة ودور الدليل أو القرينة في تحقيق أهداف التدقيق.					
6	تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة متناسب بعلاقة عكسية مع مخاطر التدقيق.					
7	تؤثر العلاقة بين القرينة والدليل وطبيعة العنصر محل الفحص في التقليل من مخاطر التدقيق.					

المحور الثاني : العلاقة بين حجية أدلة الإثبات مع مخاطر التدقيق					
				8	يتم تحديد المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية (مخاطر متأصلة، مخاطر رقابة، مخاطر اكتشاف).
				9	عند تقدير المخاطر المتأصلة أو الملازمة على المراجع أن يستخدم أدلة إثبات ذات حجية للمساعدة على تخفيض مخاطر التدقيق إلى مخاطر مقبولة.
				10	الحصول على أدلة الإثبات الخارجية من جهات مستقلة له أكثر حجية من غيره من المصادر.
				11	تقدير المخاطر المتلازمة يساعد في وضع خطة لتنفيذ عملية المراجعة.
				12	يصف عامل الثقة في مصدر القرينة قوة في نظام الرقابة الداخلية.
				13	لغرض التخطيط لعملية التدقيق ينبغي على المدقق التوخي في اختيار مصدر القرينة.
المحور الثالث: دور الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات					
				14	تقيس الأهمية النسبية مقدار وحجم درجة عدم التأكد وقياس الخطر عدم التأكد بشكل عام.
				15	يسعى المراجع الخارجي لمراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية و ملائمة أدلة الإثبات.
				16	إبداء الرأي دون الإهتمام بعنصر الأهمية النسبية يُؤثر سلباً على مخاطر الاكتشاف.
				17	الدور الجوهري والأساسي لأدلة وقرائن الإثبات يتمثل في عرض تقرير خالي من أي مخاطر والحصول على تأكيد معقول.
				18	تؤثر الأهمية النسبية في نوعية وكمية أدلة وقرائن الإثبات التي يجمعها المراجع مما سينعكس إيجاباً على جودة المراجعة ودرجة الثقة في تقرير المراجعة.
				19	يحرص المراجع الخارجي على مراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.
				20	يأخذ المراجع الخارجي في الاعتبار مخاطر التدقيق والأهمية النسبية عند تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة.

في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

قائمة الأساتذة محكمي الاستبيان

الدكتور محمد العربي غزي	01
الدكتور سعيدي يحي	02
محافظ الحسابات حاجي السعيد	03

بسم الله الرحمن الرحيم

إفادة الأستاذ المشرف

أنا الموقع أدناه الدكتور: غزي محمد العربي، أستاذ محاضر (أ) بقسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة؛

أشهد بأن كل الجداول الإحصائية المستخدمة في مذكرة الماستر للطالبين: مُحادي عبد الكريم و دُغة أنوار هي ترجمة لمخرجات الـ (SPSS) للاستبيان أداة الدراسة، ومن ثمة، ومن أجل التحكم في حجم المذكرة وتفاذي تكرار المعطيات (في المتن وفي الملاحق)، رخصنا للطالب بعدم إدراج تلك المخرجات في الملاحق والاكتفاء فقط بأداة الدراسة (الاستبيان) وقائمة المحكين.

سُلمت هاته الإفادة للطالب لإدراجها ضمن ملاحق الدراسة.

والله الموفق

الأستاذ المشرف:

الدكتور غزي محمد العربي

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	شكر وعرافان
	إهداء
أ-ح	المقدمة
35-01	الفصل الأول: الإطار النظري لأدلة ومخاطر الإثبات
02	تمهيد
	المبحث الأول: ماهية أدلة وقرائن الإثبات وتقنيات جمعها
03	المطلب الأول: ماهية أدلة وقرائن الإثبات
07	المطلب الثاني: تقسيمات أدلة وقرائن الإثبات
10	المطلب الثالث: وسائل، تقنيات وصعوبات جمع أدلة الإثبات
	المبحث الثاني: تحليل وتقييم مخاطر التدقيق
13	المطلب الأول: مفهوم مخاطر التدقيق
15	المطلب الثاني: تصنيفات مخاطر التدقيق
20	المطلب الثالث: نماذج وإجراءات تقدير مخاطر التدقيق
	المبحث الثالث: الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم أدلة الإثبات
25	المطلب الأول: الأهمية النسبية، المفهوم وطبيعة العلاقة مع خطر التدقيق
28	المطلب الثاني: خطوات ومجالات تطبيق الأهمية النسبية
30	المطلب الثالث: العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وأدلة الإثبات
35	خلاصة الفصل الأول
69-36	الفصل الثاني: أدلة الإثبات وعلاقتها بمخاطر التدقيق والأهمية النسبية
37	تمهيد
	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة
38	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
40	المطلب الثاني: مصادر وأدوات الدراسة
44	المطلب الثالث: الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة
	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية؛ تفسيرها ومناقشتها
46	المطلب الأول: تحليل الأهمية النسبية لخصائص عينة الدراسة
50	المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها

الفهرس العام

58	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشتها
68	خلاصة الفصل الثاني
72-69	الخاتمة العامة
75-73	المصادر والمراجع
80-76	الملاحق
85-81	الفهرس العام

فهرس الأشكال		
الصفحة	العنوان	الرقم
33	العلاقة بين الأهمية النسبية والمخاطر وأدلة التدقيق	01
34	العلاقة بين العوامل التي تؤثر في المخاطر والمخاطر والعلاقة بين المخاطر والأدلة المخططة	02
47	توزيع أفراد العينة حسب العمر	03
49	توزيع أفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي	04
50	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	05

فهرس الجداول		
الصفحة	العنوان	الرقم
19	مصفوفة عناصر التدقيق	01
39	العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان	02
42	نتائج اختبار صدق أداة مقياس البحث	03
44	توزيع درجات محاور الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي	04
46	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	05
47	التوزيع التكراري لبيانات الوظيفة	06
48	التوزيع التكراري لبيانات المؤهل التعليمي	07
49	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية	08
51	تحديد طول خلايا مقياس ليكرت ودرجة أهميتها	09
52	تحليل فقرات المحور الأول	10
54	تحليل فقرات المحور الثاني	11
56	تحليل فقرات المحور الثالث	12
59	اختبار (t) للعينة البسيطة بين كمية كفاية الأدلة مع مخاطر التدقيق	13
60	اختبار (t) للعينة البسيطة بين الأدلة والقرائن الداخلية والخارجية	14
61	علاقة أدلة الإثبات مع الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق	15
62	ملخص نتائج اختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية	16
63	اختبار (t) للعينة البسيطة بين أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق	17
64	نتائج اختبار التباين الأحادي "حسب متغير الخبرة"	18
65	نتائج اختبار التباين الأحادي "حسب متغير المؤهل العلمي"	19
67	نتائج اختبار التباين الأحادي "حسب متغير الوظيفة"	20

فهرس الملاحق		
الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
78-76	استمارة الاستبيان	01
79	محكمي الاستبيان	02
80	الإفادة الأستاذ المشرف	03

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ