



عمادة الدراسات العليا

جامعة القدس

العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي
المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية

بشار شعبان درويش نوار

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1443هـ - 2021م

العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية

إعداد

بشار شعبان درويش نوار

بكالوريوس العلوم الإدارية والاقتصادية من جامعة القدس المفتوحة - فلسطين

المشرف: د. فراس بركات

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في برنامج المحاسبة والضرائب / جامعة القدس - فلسطين

كلية الأعمال والاقتصاد

1443هـ - 2021م



جامعة القدس
عمادة الدراسات العليا
برنامج المحاسبة والضرائب

إجازة الرسالة

العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي
المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية

اسم الطالب: بشار شعبان درويش نوار

الرقم الجامعي: (٢١٨١١٩٧٢)

المشرف: الدكتور فراس بركات

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ ٢٠٢١/٨/١٨ من أعضاء لجنة المناقشة المدرجة أسماؤهم
وتواقيعهم:

التوقيع.....	د. فراس بركات	١. رئيس لجنة المناقشة
التوقيع.....	د. ابراهيم عتيق	٢. ممتحناً داخلياً:
التوقيع.....	د. مروان ابو هلال	٣. ممتحناً خارجياً:

القدس - فلسطين

١٤٤٣هـ - ٢٠٢١م

الإهداء

إلى والدي حفظه الله ورعاه

إليك أُمي نبع المحبة والعطاء

إلى إخوتي حفظهم الله ورعاهم

إلى كل الأصدقاء الذين كانوا برفقتي ومصاحبتي في أثناء دراستي

إلى كل من أسهم في تعليمي ولو بحرف في حياتي الدراسية

إلى هؤلاء جميعاً أهدي عملي هذا

إقرار

أقر أنا معد الرسالة أنها قُدمت إلى جامعة القدس، لنيل درجة الماجستير، وأنها نتيجة أبحاثي الخاصة، باستثناء ما تم الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة أو أي جزء منها لم يُقدم لنيل أي درجة عليا لأي جامعة أو معهد آخر.

التوقيع: 

بشار شعبان درويش نوار

التاريخ: 2021/ 8 / 18م

شكر وتقدير

لا يسعني وقد شارفتُ على الانتهاء من هذا العمل إلا أن أتقدم بحمد الله سبحانه وتعالى الذي رزقني العزيمة والقوة، وألهمني الصبر في إنجاز هذا العمل.

وأقدم أجمل عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى جامعة القدس، ممثلة بجميع العاملين فيها وعمدائها ورؤساء الأقسام وموظفيها لما لهم من فضل في منحي فرصة استكمال دراستي.

وأنتقدم بالشكر الجزيل أيضاً إلى الدكتور فراس بركات الذي أشرف على هذا العمل، ولم ييخل بجهده وإرشاداته ونصائحه إلى أن خرج إلى حيز الوجود.

وأقدم شكري وامتناني إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، ولما قدموه من إرشادات وتوجيهات أسهمت في إتمام هذه الدراسة وإنجازها.

وأنتقدم بالامتنان والشكر الكبير إلى لجنة المحكمين الذين ساعدوني وقدموا لي التسهيلات لتحكيم أداة هذه الدراسة لتنفيذها.

وختاماً أتقدم بجزيل شكري وامتناني إلى كل من كانت له بصمة دعم بهذه الدراسة ولو بكلمة أو نصيحة، فلهم مني أسمى عبارات الشكر والعرفان، راجياً الله سبحانه وتعالى أن يوفقني في مقابلة الإحسان إحساناً.

مصطلحات الدراسة

المخاطر: التهديدات التي تنشأ نتيجة حدث، أو فعل يؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية وبما في ذلك خلق القيمة (دحو، 2018).

المخاطر المادية: هو أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية، وتعد دالة على مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطر الاكتشاف (IFAC, 2015).

معايير التدقيق الدولية: هي مجموعة من المبادئ المنهجية الإرشادية التي تستخدم من قبل مدقي الحسابات عند تطبيق عملية التدقيق، بحيث تتضمن دقة اتساق وموثوقية الإجراءات التي يتبعها المدقق والتقارير الصادرة عنه (IFAC, 2015).

المدقق الخارجي المستقل: هو الشخص الذي يقوم بأداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج المؤسسة ليست لديه (العطار وآخرون، 2018).

الرقابة الداخلية: هي جميع الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية لرفع الكفاءة الانتاجية في الشركة وتحقيق الفاعلية (الوردات، 2014).

الاحتيال: هو إساءة استخدام السلطة عن طريق تحقيق مكاسب شخصية للموظف نفسه أو لجماعة ما بطريقة مخالفة للقوانين أو المعايير الأخلاقية (Douglas, 2015).

أدالة الإثبات: هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية (عبد ومحمد، 2018).

العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية

الملخص

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والاستبانة كأداة لجمع البيانات، وكان مجتمع الدراسة يتمثل في المدققين القانونيين المرخصين المزاولين لمهنة التدقيق، وبلغ عددهم (233)، وتم اختيار عينة عشوائية مكونة من (93 مدققاً) لتمثيل مجتمع.

أظهرت نتائج الدراسة أن مدى مراعاة مدققي الحسابات إجراءات تقييم المخاطر المادية كانت مرتفعة جداً، رأي مدققي الحسابات في إجراءات تقييم المخاطر المادية ظهر بدرجة مرتفعاً جداً.

وأشارت النتائج إلى وجود أثر للعوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية وتمثلت في (مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية)، وكان الأثر بدرجة مرتفعة.

وأظهرت نتائج الدراسة أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المؤهل العلمي والمسمى الوظيفي، وكانت الفروق لصالح ذوي المؤهل العلمي (CPA)، وكذلك لصالح من مساهم الوظيفي شريك ومدير تدقيق، بينما توجد فروق ذات دلالة احصائية في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

Factors affecting the material risk assessment procedures and their reflection on the auditor's opinion according to international auditing standards

Prepared By: Bashar Shaban Darwish Nawar

Supervisor: Dr. Firas Samir Qassem Barakat

Abstract

The study aimed to identify the factors affecting the physical risk assessment procedures and their reflection on the opinion of the external auditor in Palestine according to international auditing standards. To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical method and the questionnaire were used as a tool for data collection. The study population consisted of the licensed legal auditors practicing the audit profession, and their number was (233), and a random sample of (93 auditors) was chosen to represent a community.

The results of the study showed that the extent to which the auditors took into account the procedures for assessing the material risks was very high, the opinion of the auditors in the procedures for evaluating the material risks appeared to a very high degree.

The results indicated that there was an impact of the factors affecting the material risk assessment procedures based on the auditor's opinion according to international auditing standards, which were (the extent to which the auditors take into account the understanding of the internal environment of the facility to reduce material risks, the extent to which the auditors take into account the understanding of the internal control system to reduce material risks, the extent to which the auditors take into account the understanding of the internal control system to reduce material risks, Auditors take into account the risks of material fraud to reduce material risks, the extent to which auditors take into account the adequacy and appropriateness of evidence to reduce material risks, the extent to which auditors take into account documenting evidence to reduce material risks), and the impact was high.

The results of the study showed that there are statistically significant differences in the answers of the sample members about the factors affecting the procedures for assessing material risks and their reflection on the opinion of the external auditor in Palestine according to international auditing standards due to the variable of academic qualification and job title, and the differences were in favor of those with scientific qualification (CPA), as well as In favor of those whose job title is a partner and audit manager, while there are statistically significant differences in the answers of the sample members about the factors affecting the procedures for assessing material risks and their reflection on the opinion of the external auditor in Palestine according to international auditing standards due to the variable years of experience.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة

لقد ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة تدقيق الحسابات، وتحسين أداء عملية التدقيق التي تتأني من خلال التنفيذ الفعال لمهامها، حيث يقوم المدقق بتجميع البيانات اللازمة حول طبيعة نشاط العميل، وأية معلومات أخرى يراها ضرورية للقيام بعملية التخطيط ووضع الاستراتيجية اللازمة لكيفية تحديد إجراءات تنفيذ عملية التدقيق ونطاقها وتوقيتها، للحصول على الأدلة والقرائن من أجل تكوين رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، لكن فشل مدقق الحسابات سواء أكان في اختيار استراتيجية التدقيق أم عدم تنفيذها بشكل سليم، قد يؤدي إلى صعوبة في اكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية، الأمر الذي يترتب عليه إصدار رأي مهني غير مناسب يؤثر في النهاية في القرارات المتخذة (الجعفرأوي، 2016).

وتشمل عملية التدقيق ممارسة الحكم المهني عند تصميم أسلوب التدقيق من خلال التركيز على ما يمكن أن يحدث من خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، فعلى المنشآت اتباع إستراتيجيات لتحقيق أهدافها، واعتمادا على طبيعة عملياتها وقطاعها والبيئة التنظيمية التي تعمل بها وحجمها وتعقيدها فإنها تواجه مخاطر عمل متنوعة، والإدارة مسؤولة عن تحديد هذه المخاطر والاستجابة لها، غير أنه لا تتعلق كافة المخاطر بإعداد البيانات المالية، والمدقق في النهاية معني فقط بالمخاطر التي قد تؤثر في البيانات المالية (حجة، 2017).

ومع التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، أصبحت مخاطر التدقيق تستهوي الدارسين والباحثين في مجال التدقيق، نظراً لكونها أصبحت تهدد أعمال المدقق من جهة والمؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق من جهة أخرى. لهذا أصبح من الضروري أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار هذه المخاطر أثناء عملية التدقيق (دحو، 2018).

وتعد عملية تحديد إجراءات التدقيق من عقد العمليات التي تواجه المدقق والعميل على حد سواء نظراً لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة، تمثلت في مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، ومدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، ومدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية، ومدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية، ومدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية، ويقصد بالتدقيق على وجه التحديد تلك الإجراءات النظامية لفحص القوائم المالية، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية، وهي بذلك تشمل على فقرات أساسية الفحص والتحقق وإبداء الرأي (بليبله، 2015).

ويستند تنفيذ العمل التدقيقي على مجموعة من الإجراءات التي ينبغي القيام بها من مدققي الحسابات لغرض تحقيق الأهداف المرجوة، وفي الحقيقة أن أية عملية تدقيق يكتنفها العديد من المخاطر، وهذه المخاطر أصبحت أمراً واقعاً يهدد نتائج عمل المدقق النهائي وينعكس على نتيجة التقرير المقدم، لذا ينبغي التعرف عليها، ودراسة العوامل المؤثرة فيها لكي يتم تقدير درجة المخاطرة وتحديد المجالات التي

ترتفع فيها واخذ المستويات المقدرة لها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ العمل التدقيقي، واتخاذ كل ما من شأنه تخفيض حدة تأثيرها على القوائم والتقارير المالية. وذلك لأن رأي المدقق الحسابات يتسم بالأهمية والجدية وله تأثير على قرار جهات عديدة ومن نواحي مختلفة (الياسري، 2017).

2.1 مشكلة الدراسة

إن رأي المدقق يعتبر أساساً موثقاً من الأطراف الخارجية (مستخدمي القوائم المالية)؛ إذ يعتمدون على معلومات بناءً على هذا الرأي، وبالتالي يواجهون مخاطر الاعتماد على هذا الرأي؛ لأن رأي المدقق يؤثر في الكثير من الاطراف الخارجية، وبناءً على المعايير التدقيق الدولية من أجل تقليل المخاطر المادية على المدقق تصميم مزيد من الاجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر، حيث يتوجب على المدقق أن يقوم بفهم بيئة المنشأة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، وتحري مخاطر الاحتيال المادي والبحث في مدى كفاية ومناسبة أدلة الإثبات وتوثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية، وعليه يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي: ما هي العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية؟

3.1 أهمية الدراسة:

إن أهمية الدراسة تعود إلى أن مسؤولية المدقق اعطاء رأي محايد فيما يتعلق بعدالة وصدق عرض البيانات المالية (القوائم المالية)؛ لأن هناك أطراف تعتمد على هذه البيانات، وتعتبرها معلومات لمساعدتها في اتخاذ القرارات من مستثمرين، وإدارة ومساهمين، وعليه فإن المدقق يجب ان يبحث عن كل الاخطاء التي تؤثر بشكل جوهري في عدالة البيانات المالية التي تضمنها القوائم المالية، فكلما كان التزام المدقق كبير بإجراءات تقييم المخاطر المادية كانت درجة الوثوق في القوائم المالية أكبر وأعلى.

تسهم الدراسة في تسليط الضوء على العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية، مما ينعكس ايجاباً على أداء المدقق وتساعد على توفير بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية، وتساهم في زياده فعالية المدقق مما يساهم في زيادة تعزيز ثقة الأطراف الخارجية التي تستند على رأي المدقق.

كما تظهر أهمية هذه الدراسة من التوسع الكبير الذي ظهر على مهنة تدقيق الحسابات خلال السنوات الماضية، حيث كان عدد مكاتب التدقيق في عام 1999 (80) مدققاً وفي عام 2010 كان (110) مدققاً، وفي عام 2017 (115) مدققاً بينما في عام 2021 أصبحت (233) مدققاً، حسب احصائيات جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.

4.1 أهداف الدراسة

1. التعرف على العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية.
2. التعرف على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية.
3. التعرف على أثر العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية.
4. التعرف على أثر العوامل المؤثرة على مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية حسب معايير التدقيق الدولية.
5. التعرف على أثر العوامل المؤثرة على مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية حسب معايير التدقيق الدولية.

6. التعرف على أثر العوامل المؤثرة مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل

من المخاطر المادية حسب معايير التدقيق الدولية.

7. التعرف على أثر العوامل المؤثرة مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل

من المخاطر المادية حسب معايير التدقيق الدولية.

8. التعرف على أثر العوامل المؤثرة مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من

المخاطر المادية حسب معايير التدقيق الدولية.

5.1 أسئلة الدراسة

1. ما مستوى مراعاة إجراءات تقييم المخاطر المادية في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية؟

2. ما رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية؟

3. ما أثر العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي

في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية؟

4. ما أثر العوامل المؤثرة على مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من

المخاطر المادية حسب معايير التدقيق الدولية؟

5. ما أثر العوامل المؤثرة على مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من

المخاطر المادية حسب معايير التدقيق الدولية؟

6. ما أثر العوامل المؤثرة مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من

المخاطر المادية حسب معايير التدقيق الدولية؟

7. ما أثر العوامل المؤثرة مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من

المخاطر المادية حسب معايير التدقيق الدولية؟

8. ما أثر العوامل المؤثرة مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر

المادية حسب معايير التدقيق الدولية؟

6.1 فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) للعوامل المؤثرة في إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية.

وينبثق عن الفرضية الرئيسية السابقة الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لمراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية.

2. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لمراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية.

3. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لمراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية.

4. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمراعاة مدققي الحسابات كفاية

ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على

رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية.

5. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمراعاة مدققي الحسابات توثيق

أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي

المدقق حسب معايير التدقيق الدولية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) في

العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين

حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغيرات: (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى المهني).

وينبثق عن الفرضية الرئيسية السابقة الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) في العوامل المؤثرة على

إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير

التدقيق الدولية تعزى إلى المؤهل العلمي.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) في العوامل المؤثرة على

إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير

التدقيق الدولية تعزى إلى سنوات الخبرة.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) في العوامل المؤثرة على

إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير

التدقيق الدولية تعزى إلى المسمى المهني.

7.1 متغيرات الدراسة:

المتغيرات الوسيط : رأي المدقق تمثلت في (مسؤولية الإدارة عن البيانات، مسؤولية ووجبات المدقق)

المتغير المستقل: العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وتمثلت في (مدى مراعاة مدققي

الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام

الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي

للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من

المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية).

المتغيرات التابعة: إجراءات تقييم المخاطر المادية

8.1 نموذج الدراسة:



إعداد الباحث

9.1 حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي

المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية.

الحدود البشرية: مدققي الحسابات في فلسطين

الحدود المكانية: فلسطين.

الحدود الزمنية: تم إجراء هذه الدراسة خلال العام 2021/2020م.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1.2 الإطار النظري

1.1.2 المقدمة

عملية تدقيق الحسابات ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب، عرفها الانسان بشكل بدائي منذ بدأ الفرد مزاوله نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره .فلهذا تشهد المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة من يوم لآخر، تشمل عادات واسع في أنشطتها وتعددتها وكبرا في حجمها ، لكنها تواجه بالمقابل العديد من القيود الداخلية والخارجية تعجزها في غالب الأحيان عن المتابعة الجيدة لأداء المهام والأنشطة على أكمل وجه، ومع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالمية التي تواجه مؤسسات الأعمال اليوم، والمتمثلة في المنافسة ونظم تكنولوجيا المعلومات وظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، تتزايد أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة وفاعلية فمن أهم وأعمق التغيرات الحاصلة في الإدارة خلال العقود القليلة الماضية هو التركيز على الأداء في المؤسسات ومحاولة إيجاد منهجيات موثوقة لقياس هذا الأداء (قدور، 2017).

حيث يقوم مدقق الحسابات بأداء خدمات مهنية لمجتمع الأعمال ومع تطور المهنة ازدادت خدمات مدقق الحسابات بدرجة كبيرة وأصبح يقدم خدمات منها تدقيق القوائم المالية ،وتصميم أنظمة المعلومات، وتقديم خدمات ضريبية، وعمل دراسات الجدوى الاقتصادية، ومع زيادة الوعي المالي والاستشاري ونمو حجم

العمليات التي يحصل عليها المدققون تعرض مدققو الحسابات لأنواع عدة من المسائل القانونية وحكم عليه بالتعويض (الشرياتي، 2018).

إن فاعلية عملية التدقيق تقوم على مفهومين رئيسيين الأول: هو المفهوم العام للجودة ممثلة في خصائص الأداء المهني لمدقق الحسابات التي تلبي طلبات مستخدمي القوائم المالية، والثاني: هو المفهوم التشغيلي لجودة التدقيق الذي يبدأ بتحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث يقوم المدقق بترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ، ثم تكون الخطوة الثانية بالالتزام بالمعايير المهنية عند تنفيذ التدقيق، وذلك بالتخطيط الجيد ووضع البرامج الملائمة والإشراف أيضاً مما يؤدي إلى تقليل مخاطر عدم الكشف عن المخالفات والأخطاء الجوهرية التي توجد في القوائم المالية (القاضي، 2016).

2.1.2 تعريف مدقق الحسابات:

وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC, 2017) مدقق الحسابات بأنه مصطلح يشير إلى الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بالتدقيق، وهم بالعادة الشريك بالعملية أو الأعضاء الآخرين في فريق العملية، أو الشركة، حسب ما هو مطبق. وحيث يهدف معيار التدقيق الدولي إلى قيام شريك العملية بتلبية متطلب أو مسؤولية ما، فإن مصطلح شريك العملية هو المستخدم بدل من "المدقق". ويستخدم مصطلح "شريك العملية" والشركة" للإشارة إلى ما يقابلهم في القطاع العام حيثما كانت هناك صلة.

ويعرف بأنه ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تخول له ممارسة المهنة، أو حائز على عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين. ويتحمل كامل المسؤولية عن إنجاز العمل المنوط به، والتوقيع على التقرير، وهو يملك الحق في تفويض أشخاص للقيام بمهام محددة من عملية. (يونسي، 2016)

وتعرفه الشرياتي (2018) بأنه خبير محاسبي مستقل عن المشروع، يعينه المالك مقابل أتعاب يتفق عليها بصفة دورية لتدقيق أعمال الإدارة التي تنعكس نتائجها على التقارير والقوائم المالية الختامية التي تعدها، ويرفع بتقريره عن عملية فحصه لهذه القوائم للمالك وبالتالي هو لا يخضع لسلطة الإدارة حتى يتوفر له الحياد والاستقلال في أداء مهنته وأن يتوافر له التدريب الكافي على أعمال الفحص والتدقيق حتى يستطيع أن يكتشف الأخطاء والانحرافات من خلال عملية التدقيق.

أما تدقيق الحسابات تعتبر عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع انتقائياً منظماً قصد الخروج المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله في ربح وخسارة عن تلك الفترة (ولد قادة، 2018).

والتدقيق ما هو الا فحص القوائم المالية للمؤسسة، بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء، هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق. أما الجمعية المحاسبية الأمريكية ذهبت الى ابعد من ذلك وعرفت التدقيق على أنه: عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها، بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية (القاضي، 2016).

والجدول الآتي يلخص التعريفات السابقة

المدقق: الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بالتدقيق، وهم بالعادة الشريك بالعملية أو الأعضاء الآخرين في فريق العملية، أو الشركة، حسب ما هو مطبق.	(IFAC, 2017)
---	---------------------

(يونسى،2016)	المدقق: الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تخول له ممارسة المهنة، أو حائز على عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين.
الشرياتي (2018)	المدقق: خبير محاسبي مستقل عن المشروع يعينه المالك وكيال عنهم مقابل أتعاب يتفق عليها بصفة دورية لتدقيق أعمال الإدارة.
(ولد قادة، 2018)	تدقيق الحسابات: عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر برأي فني عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع انتقائياً منظماً.
(القاضي، 2016)	تدقيق الحسابات: فحص القوائم المالية للمؤسسة، بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء.
الجمعية المحاسبية الأمريكية	عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها، بشكل موضوعي.

3.1.2 رأي المدقق الحسابات:

يعد تقرير التدقيق الذي يصدره المدقق نتاج لعملية التدقيق التي قام بها، والذي يبدي فيه رأيه عن صدق وعدالة تلك القوائم في التعبير عن نتائج الشركة ومركزها المالي، ويعد هذا التقرير أداة الاتصال أو الوسيلة التي يمكن للمساهمين وأصحاب المصلحة في الشركة التعرف على أحوال الشركة، كما أنه يعد من الآليات المهمة للرقابة على أداء القائمين على إدارة الشركة (قوبة، 2021).

يعتبر تقرير المدقق من أهم مكونات عملية التدقيق، حيث أنه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية، وهو خالصة عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها، ويعتبر احد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق (عتيق وتلالوة، 2016)

الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق هو منح الثقة للبيانات المالية من خلال رأي فني محايد يبيده مدقق الحسابات الخارجي لمدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي فإن الثقة بالمدقق الذي يمنح الثقة للبيانات المالية تمثل نبض المهنة وأي اهتزاز لها سيؤثر بشكل سلبي وكبير على مهنة التدقيق (نشوان، 2019).

أما بالنسبة لمعايير رأي المدقق جاءت لتوضيح أن القوائم المالية أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبية (GAAP) ويجب أن ينص تقرير إبداء الرأي والقوائم المالية على البيانات والإفصاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير المدقق ما يخالف ذلك، ويجب أن يكون رأي المدقق دقيقاً وموضوعياً (سيسالم وآخرون، 2019).

وتقاس جودة تقرير المدقق بمدى مصداقيته من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية المدققة أي بمدى الموثوقية التي يولونها للتقرير هؤلاء المستخدمين؛ ولكي يتحقق جودة التقرير لا بد من توفر مجموعة من الشروط سواء من حيث الشكل أو من حيث المضمون بحيث يكون التقرير مصاغاً بلغة جيدة ومفهومة، ومعداً وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة والملزمة والصادرة عن مجامع مهنية معتمدة، بحيث تغطي فقراته جميع المعلومات المهمة حسب رأي المدقق و ايصالها لمستخدمي البيانات المالية المدققة، وأن يتميز بالاستمرارية وأن يفصح بوضوح وبشكل مفهوم عن رأي المدقق في البيانات المالية ، وكذلك ان يبين الأسباب التي بنى عليها هذا الراي بحيث يحوى التقرير ما يؤكد بأن البيانات التي قام بتدقيقها لا يتعارض مع القانون (الصيرفي، 2015).

يتميز رأي مدقق الحسابات من الناحية الفنية حتى يكون سليماً وملائماً ومقبولاً بمجموعة من الصفات لخصها (النعسان، 2018) بما يلي:

- ♦ أن يكون مبنياً على الكفاءة المهنية والمهارة المطلوبة لإنجاز عمل مدقق الحسابات.
- ♦ أن يكون رأي مدقق الحسابات محايداً وغير متحيز لطرف على حساب طرف آخر وألا يتأثر بأي ضغوط قد تقع عليه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
- ♦ أن يكون رأي مدقق الحسابات واقعياً يعبر عن نتائج واقعية حدثت فعلاً ويعبر عن شخصية مدقق الحسابات الذاتية ووفقاً لما قام به ومارسه من أعمال تدقيق الحسابات.
- ♦ يجب أن يكون رأي مدقق الحسابات أساس إبداء الرأي بطريقة ملائمة وسليمة من خلال تجميع أدلة الإثبات اللازمة والملائمة والكافية لتكوين هذه الأساس وبالتالي إبداء وتقرير الرأي.
- ♦ أن يكون رأي مدقق الحسابات نابع من الدراسة والتحليل والتمحيص ب تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في مجال تنفيذ برنامج مدقق الحسابات.

4.1.2 أهمية تقرير مدقق الحسابات:

ذكر (العتار وآخرون، 2018) أن تقرير مدقق الحسابات وثيقة هامة استناداً إلى الآتي:

1. انه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهتمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة.
2. انه الوثيقة ذات الفاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان.
3. يترتب على تقرير مدقق الحسابات أموراً هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين أهمها:

◆ اعتماد البيانات المالية الختامية للمنشأة أو تعديها أو إلغائها.

◆ إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة.

◆ إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.

◆ رسم سياسات المنشأة.

4. إن اعتماد المدقق الخارجي للقوائم المالية للمنشأة يعد أساساً لربط الضريبة على نتيجة أعمال

المنشأة

5. يعد مستند لتحديد مسؤولية المدقق جنائياً، وتأديبياً، ومدنياً

6. يمثل انعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق من الناحيتين العملية والعلمية،

ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.

5.1.2 معيار التدقيق الدولي رقم (701) ومعيار (700):

معيار (701): الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل، يتناول المعيار التقدير

الحكمي لمراقب الحسابات الذي يتم على أساسه تحديد المسائل وشكل محتوى الإبلاغ في تقريره (IFAC, 2015).

ينص هذا المعيار على احتواء تقرير مدقق الحسابات على العناصر الآتية (صباح، 2018):

1. فقرة رأي المدقق: وتوضح بأن مدقق الحسابات المستقل يقوم بعملية التدقيق للبيانات المالية

للشركة والتي تتكون من "قائمة المركز المالي كما في نهاية السنة المالية وكل من قائمة الدخل

الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية" والإيضاحات حول البيانات

المالية إضافة الى ملخص للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى، ويبيدي

رأيه هنا حول عدالة المعلومات المشمولة في تلك البيانات وامور اخرى لزيادة الإفصاح في تقريره وغالبا يتكون محتوى هذه الفقرة عن معلومات سابقة عن المنشأة حول القوائم المالية.

2. أساس الرأي: اذ يبدي المدقق في هذه الفقرة الأسباب والأسانيد التي اعتمد عليها في تكوين رايه حول البيانات المالية

3. أمور التدقيق الأساسية "Key Audit Matter" (KAM): وهي الأمور التي تتم استنادا لحكم المدقق لها الأهمية الكبرى في تدقيقه للبيانات المالية، على ان يتم وضع ان هذه الأمور في الاعتبار في سياق تدقيقه للبيانات المالية ككل. ولتكوين رأي المدقق حولها وليس لغرض ابداء رأي منفصل حول هذه الأمور. وتضاف جميع الأمور الرئيسية هنا في حال كون الشركة مساهمة عامة مثل: تدني الشهرة ، تدني الممتلكات، الاعتراف بالإيراد ، تقييم المخزون ، الضرائب المؤجلة، وغيرها.

4. معلومات أخرى: وتتص على ان الإدارة مسؤولة عن المعلومات الأخرى التي تتضمن المعلومات في التقرير السنوي، وبأن مسؤولية المدقق هي قراءة المعلومات الأخرى، بحيث يأخذ بالاعتبار فيما اذا كانت المعلومات الأخرى غير منسجمة بشكل جوهري مع البيانات المالية او المعلومات التي تم التوصل إليها من خلال التدقيق أو في حال ظهر أن في تلك المعلومات الأخرى أخطاء جوهريّة، وفي حال استنتاج المدقق وجود خطأ جوهري في هذه المعلومات الأخرى، فإنه يتوجب عليه التقرير عن تلك الحقيقة.

5. مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة: توضح هذه الفقرة بأن إدارة الشركة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية، وعن إعداد نظام الرقابة الداخلي الذي تعتبره الإدارة ضروريا لغرض إعداد بيانات مالية، خالية من أخطاء جوهريّة،

سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ. كما ان الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

6. مسؤولية المدقق: وتوضح هذه الفقرة بأن أهداف المدقق هي الحصول على تأكيد معقول في ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير يتضمن رأيه حول ذلك. مع التأكيد على أن رأيه هذا ليس ضماناً بأن التدقيق الذي تم القيام به وفق المعايير الدولية للتدقيق سيكتشف دائماً أي خطأ جوهري، إن وجد.

7. المتطلبات القانونية والتشريعية: تحتفظ الشركة بسجلات محاسبية منظمة بصورة اصولية، وتتفق مع كافة النواحي الجوهرية مع البيانات المالية المجمعة وتوصي الهيئة العامة بالمصادقة عليها.

بينما ينص معيار التدقيق الدولي رقم (700) على تكوين الرأي والتقرير عن البيانات المالية، يتطلب أن يوفر تقرير مدقق الحسابات تفسيرات واضحة لمسؤوليات مدقق الحسابات ولمسؤوليات الإدارة إلى جانب شرح لطبيعة، ونطاق ومحددات التدقيق، وذلك بهدف تحسين فهم المستخدمين للتدقيق، ولمواءمة توقعات المستخدمين مع المسؤوليات الفعلية لمدقق الحسابات والإدارة، ولزيادة ثقة القوائم المالية المدققة، ولتضييق فجوة التوقعات (IFAC, 2015).

وأن التعديل الذي طرأ على المعيارين أضاف قيمة إلى تقرير المدقق من حيث (صباح، 2018):

- زيادة عدد فقرات التقرير وتضمين هذه الفقرات معلومات اضافية مفيدة لمستخدمي البيانات المالية المدققة لعل من أهمها تلك ذات الصلة بالأمور الرئيسية للتدقيق (KAM) وكذلك تلك المتعلقة بمسؤولية المدقق

- إبراز أهمية الحوكمة والمسؤولية عنها (الإدارة) في تزويد المدقق بالمعلومات اللازمة للمدقق في تنفيذ عملية التدقيق.
- عادة ترتيب فقرات التقرير وفقاً لأهميتها النسبية إذ نقلت فقرة الرأي وهي الأكثر أهمية من ذيل التقرير قبل التعديل إلى رأس التقرير بعد التعديل.
- إبراز الأسباب التي بنى عليها المدقق رأيه.
- تعزيز أهمية الفقرة الخاصة بإبداء رأي المدقق حول فرض الاستمرارية.

6.1.2 أنواع تقارير المدقق:

ذكر الشطرات (2017) أن أنواع ابداء الرأي يكون حسب الأنواع الآتية

أولاً: الرأي المطلق: يكون فيه ابداء الرأي للمدقق قد اكتشف كل الإخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون حدثت أثناء السنة المالية محل التدقيق، ويكون الرأي بدون تحفظات حين لا يجد المدقق أية ملاحظات أو اقتراحات ذات أثر على صحة القوائم المالية.

ثانياً: الرأي المتحفظ: بعد الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة يكون المدقق غير قادر على الاستناد إلى دليل من أجل إبداء رأيه، ولكنه يخلص إلى الآثار المحتملة على البيانات المالية المتعلقة بالأخطاء غير المكشوفة.

ثالثاً: الرأي المخالف: يكون ابداء الرأي سلبى في حالة كون أثر الاختلاف مع الإدارة جوهرياً وشاملاً للبيانات المالية، بحيث يكون التحفظ غير كافى للافصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في البيانات المالية.

الامتناع عن الرأي: يكون فيه ابداء الرأي مقيد ضمن قيود على نطاق التدقيق جوهرياً وشاملاً بحيث لا تمكن المدقق الحصول على أدالة اثبات ملائمة.

7.1.2 مدى مسؤولية مدقق الحسابات عن عدم اكتشاف الأخطاء والغش بعد صدور تقريره

لا يوجد إلزام قانوني على المدقق للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره إلا إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم قد تأثرت بأخطاء وغش جوهري، ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك القوائم.

وفي هذه الحالة يجب على المدقق القيام بما يلي (العمري، 2014):

أ- أن يطلب من إدارة المنشأة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي للخطأ والغش على القوائم المالية.

ب- القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش التي تم اكتشافها.

ج- إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المدقق في وقت قريب ، فيجوز للمدقق أن يفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلاً من إصدار قوائم مالية معدلة كما ورد في البند(ب).

د- وأخيراً يجب على مدقق الحسابات اتخاذ الإجراءات التي يرى ضرورتها للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة.

8.1.2 المهام التي يؤديها مدقق الحسابات:

المهام التي يقوم بها مدقق الحسابات كما ذكر (يونسي، 2016) كما يلي:

✓ يشهد مدقق الحسابات بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة بالإضافة إلى أنها مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة الماضية وكذلك الأمر بالنسبة لما يتعلق بالوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

✓ يفحص مدقق الحسابات صحة ومطابقة الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

✓ يبدي مدقق الحسابات رأيه في شكل تقرير خاص يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المديرين.

✓ يقدم مدقق الحسابات شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح إما مباشرة أو غير مباشرة.

✓ يقوم مدقق الحسابات بإعلام المديرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه مسبقا، ومن طبيعته أن يقوم بعرقلة استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 60 وفي الفقرة (1) على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم المدقق بها:

■ الاستقلالية

■ الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة

- الموضوعية
- السرية
- السلوك المهني
- المعايير الفنية.

9.1.2 أقسام التدقيق:

يقسم التدقيق حسب الجهة التي تقوم بعملية التدقيق إلى ما يلي (السرطاوي، 2016):

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

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

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

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

وقد وضحت (ولد قادة، 2018) أن لفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي تمثل فيما يلي:

معيار التدقيق	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد أن النظام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف وضع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوع	خدمة المالك عن طريق إبداء رأي فني محايد للقوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للوحدة ويعين بواسطة الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة المال
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارة مثل إدارة الحسابات المالية ولكن يخدم رغبات وحاجات الإدارات جميعه	يتمتع باستقلال كامل وتام عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا	مسؤول أمام المالك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم
نطاق العمل	تحديد الإدارة نطاق العمل فبمقدار المسؤوليات التي تعهد للتدقيق الداخلي	يحدد ذلك التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين

والأنظمة يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة	يكون نطاق عمله يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية.	
---	---	--

وقسم (زياني، 2018) التدقيق إلى الأنواع الآتية:

تدقيق القوائم المالية: وهو التدقيق الخارجي، حيث يكون الهدف منه هو الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية و حقيقة تمثيلها للمركز المالي و نتيجة الأعمال و التدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية. وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول (وليس مطلق) عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات المادية.

تدقيق الالتزام أو الإذعان هذا النوع من التدقيق يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان بعض الأنشطة المالية و التشغيلية للقوانين و القواعد والشروط المحددة ذات العلاقة. وهذه القواعد أو القوانين أو الشروط قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة.

التدقيق التشغيلي هذا النوع من التدقيق يقع تحت اختصاص المدققين الداخليين، فهو يعتبر بشكل أساس من أقسام التدقيق الداخلي. و قد بدأ الاهتمام بالكتابة عن التدقيق الداخلي بشكل عام عالمياً سنة 1944 عندما صدر أول عدد من مجلة المدقق الداخلي " auditor Internal " التي أصدرها معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة و الذي أسس عام 1941، و في هذا الإصدار الأول كان الاهتمام بالتدقيق المالي بمفهومه التقليدي حيث يقوم المدقق بالتأكد من الدقة الحسابية و المحاسبية و الذي يطلق عليه " turn and tik " و في عام 1971 أصدر المعهد إرشادات جديدة تضمنت الإشارة إلى التدقيق التشغيلي، ثم بدأ الاهتمام بالتدقيق التشغيلي يتزايد

اعتباراً من عام 1981 وذلك مع توسيع مسؤوليات المدقق الداخلي من أجل خدمة المنشأة ككل
و ليس الإدارة فقط

10.1.2 مبادئ التدقيق

ذكر ولد قادة (2018) أن مبادئ التدقيق تتكون من ركنين أساسيين هما: ركن الفحص وركن التقرير.

أ- المبادئ المرتبطة بركن الفحص

- مبدأ التكامل والإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشآت وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى
- مبدأ الشمول في مدى الفحص: ويعين هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة من طرف المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير
- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة تفادي إلى أقصى حد ممكن التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى عدد كافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى

المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكافية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عما تحتويه من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ب. المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة بجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير
- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفحص المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى ظهار المعلومات تنفيذ أهداف المنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية التي تؤثر على دلالة التقارير المالية
- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية
- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

11.1.2 أهداف التدقيق:

أهداف التدقيق كما ذكرها (بو حفص، 2018):

- التحقق من إثبات صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الجرد الفعلي أو المادي.
- التأكد من أن كل عناصر الأصول هو ملك للمؤسسة والخصوم هو التزام عليها.

- التأكد من صحة البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها.
- الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال عرضها والإفصاح عنها.
- إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي له.
- التقرير حول المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها.

12.1.2 أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق في المؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة، لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها، وتظهر أهمية التدقيق كما ذكر (قدور، 2017):

1 - أهمية بالنسبة لإدارة المشروع، والملاك، ورجال الاقتصاد: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة، والتخطيط للمستقبل، لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية، ومن هنا تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة محايدة، أما فئة الملأك فتهتم بمعرفة

المركز المالي لوحدهم الاقتصادية، لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية ومن جهة أخرى نجد رجال الاقتصاد يعتمدون على هذه الأخيرة (القوائم المالية) في تقرير الدخل القومي، والنتائج الداخلي الخام، وفي رسم برامج الخطط الاقتصادية.

2-أهميته بالنسبة للدائنتين، والموردين، والبنوك، ومؤسسات الاقتراض: بالنسبة للدائن والمورد، يعتمدون على تقرير المدقق لصحة وسلامة القوائم المالية، لمعرفة المركز المالي، والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، والبنوك، ومؤسسات الإقراض الأخرى فتعتمد على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.

3 -أهميته بالنسبة للنقابات إدارة الضرائب و الهيئات الحكومية:

تعتمد نقابة العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور، وتحقيق مزايا العمل، والمشاركة في الأرباح، كما تعتمد الهيئات الحكومية، إدارة الضرائب في أغراض عدة منها التخطيط، الرقابة، تحديد الوعاء الضريبي، وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.

13.1.2 المقومات الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات :

1. قدر وافي من التأهيل العلمي.

2. تهدف المهنة إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع.

3. تعتمد على المجهود الذهني بصفة أساسية.

4. تمارس قدرا من الرقابة الداخلية.

5. وجود مجموعة من القواعد و التقاليد تحكم السلوك المهني .

6. وجود مجموعة من المعايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العامل المهني.

(زياني،2018).

14.1.2 العوامل التي أدت إلى الحاجة لظهور مهنة التدقيق:

هناك العديد من العوامل التي أدت إلى الحاجة لظهور التدقيق وهي (بعطوش، 2015)

1. **فجوة البعد:** إن الحاجة إلى طرف خارجي مستقل لزيادة درجة الموثوقية والاعتماد على البيانات

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

2. **تضارب المصالح:** تتعدد الجهات المستفيدة من القوائم المالية وكما تعدد استخداماتها مما يؤدي

إلى بروز الحاجة إلى وجود طرف خارجي مستقل يقيم مدى عدالة وموثوقية القوائم المالية التي تكون أساساً لاتخاذ قرارات المالية ومن هنا يبرز التضارب بين الإدارة والمساهمين من جهة والشركة والمستخدمين الآخرين من جهة أخرى.

3. **الأثر المتوقع:** تهدف المحاسبة بشكل أساس إلى المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية فهي

تتكون من ثلاثة أنشطة رئيسة، وهي تحديد العمليات الاقتصادية، تسجيلها، وتوصيل النتائج

للمستفيدين منها، ويتمثل الهدف من توصيل النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية في تسهيل عملية اتخاذ القرارات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات يجب أن تتوفر فيها خاصيتين: الملائمة والمصادقية وهذا يستلزم وجود جهة تتصف بالكفاءة والاستقلالية لتؤكد لمتخذي القرارات هاتين الخاصيتين.

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

15.1.2 طرق تدقيق الحسابات

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية كما ذكر (عواج، 2015):

1. **الملاحظة:** تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة في المؤسسة ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلي علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.
2. **التفتيش:** تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول، والإرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك من بنود.
3. **التثبيت:** تطبق في التأكيد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع وأرصدة الأصول الموجودة عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.

4. **المقارنة:** تطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو

مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

5. **التحليل:** تطبق على البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها ونشرها كمعلومات عن

المشروع المعني.

6. **الاحتساب:** تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة آخر المدة

والمستحقات.

7. **الاستفسار:** تطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح

عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل الالتزامات العرضية والخطط المستقبلية.

16.1.2 أداء أعمال التدقيق

الأمر الأساسي في أداء أعمال التدقيق كما ذكرها (زقوت، 2016) وهي كالاتي:

1. **الاستقلالية:** يجب على المدقق أن يكون متوافر فيه معيار الاستقلالية وألا يكون منحازاً في

رأيه أو في عملية التدقيق سواء للإدارة أو لمستخدمي البيانات الحسابية الختامية.

2. **المادية:** على مدقق الحسابات أن يهتم في البحث والكشف عن الأمور المادية التي تظهر

على غير حقيقتها أو أن تكون محذوفة كلية وعليه فيجب أن يطبق الأهمية النسبية في اهتمامه

عملية التدقيق بأن يعطي اهتماماً في تدقيقه للعناصر الهامة من البيانات المالية.

3. **أسلوب العينة:** يبدي مدققون الحسابات أريهم في البيانات المالية للحسابات الختامية استناداً

إلى القيام إلى بالفحص عن طريق العينة وهم نادراً ما يقومون بذلك استناداً إلى أعمال التدقيق

على أساس فحص شامل.

4. **الضمان غير المطلق:** استنادا إلى فحص المدقق وفقا لأسلوب العينة الإحصائية فإن احتمال وجود أمور مادية أظهرت على غير حقيقتها يبقى وارد وعليه فإن تقرير مدقق الحسابات بسلامة البيانات الختامية ليس بالرأي المطلق.
5. **وحدة الرأي:** لا بد من أن يعطي مدقق الحسابات رأيه في البيانات المالية للحسابات الختامية كوحدة واحدة ولا يتناول التقرير مفردات مكونات البيانات الحسابية الختامية كل على حدة.

17.1.2 معايير التدقيق المحاسبي.

تم تقسيم المعايير التدقيق الى ثلاث أقسام رئيسية على النحو التالية كما ذكرها (عثمان، 2015):

1 -المعايير العامة :

- يجب أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية و تدريب مهني ملائم .
- *يجب أن يتوفر في المدقق الاستقلال الذهني خلال عملية التدقيق .
- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية الفحص كذلك عند إعداد التقرير .

2 -معايير العمل الميداني :

- يجب أن يقسم التخطيط للعمل الذي سوف يقوم به المدقق وأن يقوم بالإشراف على مساعديه بطريقة ملائمة.
- يجب أن يحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية و مقنعة ،عن طريق الفحص والملاحظة و الاستفسار وإرسال المصادقات.

- يجب أن يقوم بدراسة كافية لنظام الرقابة الداخلية بالاعتماد عليها عند القيام بالاختبارات.

3-معايير إعداد التقرير :

- يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يبين التقرير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية و استمراريته .
- يجب أن يبين التقرير مدى كفاية المعلومات (الإفصاح عن المركز المالية ونتيجة الأعمال)،أو يعتبر الإفصاح كافيا ما مل يذكر عكس ذلك.
- يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد و مستقبلي، و في حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

18.1.2 مخاطر التدقيق

المخاطر هي ظاهرة ذات طابع معنوي يبدو أثرها عند اتخاذ الفرد قراراته اليومية بما يترتب معه حالة الشك أو الخوف أو عدم التأكد من النتائج لتلك القرارات التي يتخذها هذا الشخص بالنسبة لموضوع أو قرار معين (ولد قادة، 2018).

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مخاطر التدقيق في المعيار الدولي للرقابة ذو الرقم (400) والموسوم بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية أنها مخاطر المعلومات الخاطئة التي تحدث في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات التي من أن تكون مادية بمفردها أو عندما تجمع مع معاملات خاطئة

في أرصدة أو مجموعات أخرى والتي لا يمكن منعها واكتشافها وتصحيحها إلا بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب (الحجامي وستار، 2015).

وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مفهوم خطر التدقيق في المعيار (47) انها المخاطر الناتجة من فشل مدقق الحسابات من ابداء رأي نظيف في كشوفات مالية تحتوي على اخطاء جوهرية (الشمري، 2017).

وتعرف مخاطر التدقيق Audit Risks على احتمال احتواء القوائم المالية المدققة على خطأ أو تحريف مادي ولم يتم اكتشافه، أو احتمال خروج المدقق بنتيجة غير مناسبة (الذنيبات، 2015)

وأظهر معيار التدقيق الدولي (315) "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها" وهذا يشير أنه يقع على عاتق مدقق الحسابات مسؤولية تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات (IFAC, 2017).

فقد عرّفت نشرة إجراءات التدقيق (رقم: 47 خطر التدقيق والأهمية النسبية في أداء عملية التدقيق) الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية، عرّفت خطر التدقيق بأنه "خطر إخفاق المدقق - دون قصد - في إبداء رأي سليم حول بيانات مالية مُحَرَّفة تحريفًا جوهريًا" (الصباغ، 2016)، كما عرّف معيار التدقيق الدولي (رقم : 200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عرّف مخاطر التدقيق على أنها "مخاطر أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية (IFAC, 2015).

كما أن التدقيق بمفهومه الحديث أضاف نصاً صريحاً بأن الهدف منه هو تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، هذه الأخيرة وجدت لتقوم بثلاثة وظائف متماسكة مع بعضها (ولد قادة، 2018)

- **الوظيفة الوقائية:** للوقاية من المخاطر الموجودة أو التي يمكن توقعها قبل حدوثها
- **الوظيفة الإكتشافية:** لكشف المشاكل حال حدوثها والتعرف على النتائج غير المرغوب بها، ودراسة مدى شدة تأثيرها
- **الوظيفة التصحيحية:** لتدارك آثار المخاطر المكتشفة وتالفيها والعمل على عدم تكرارها مستقبلاً؛

19.1.2 أنواع المخاطر المادية:

أولاً **مخاطر التدقيق المقبولة:** تعرف بانها "مخاطرة ناتجة عن احتمال أن يصدر المدقق رأي تدقيق غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي أخطاء جوهرية، وتتمثل مخاطر التدقيق في اصدار راي خاطئ، وعادة ما ترتبط هذه المخاطر في اصدار راي نظيف رغم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية لم تكتشف"، أو هي المخاطر التي يتم قبولها لدى المدقق بانه سيستج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من التدقيق (الذنيبات، 2015)

أي أنه هناك استعداد لدى مدقق الحسابات لقبول احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للعميل بعد انتهاء عملية التدقيق والوصول إلى رأي متحفظ، وهذا يعتمد على رأي المدقق الشخصي في مدى استعداده لقبول القوائم المالية بشكل عادل بعد اكتمال عملية التدقيق وإصدار رأي غير متحفظ (الجعفرابي، 2016).

ثانياً المخاطر الملازمة: وهي من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة إذ إنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، وهي قابلية رصيد أو حساب معين أو مجموعة من المعاملات على أن تكون خاطئة بشكل جوهري، منفردة أو عندما تجمع مع المعاملات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في مجموعات أخرى مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة، حيث تتأثر كفاءة عملية التدقيق إذا ما تم تحديدها بأعلى مما يجب، ويتطلب ذلك مجهوداً أكبر من المدقق (الشمري، 2017).

وهي المخاطر الناشئة عن احتمال وجود خطأ أو تحريف في بند أو مجموعة من البنود بحيث لو اجتمعت تصبح ذات أهمية نسبية مفترضاً عدم وجود نظم رقابة داخلية، وترتبط هذه المخاطر بكل من طبيعة المنشأة وبيئتها. من العوامل التي تؤثر في المخاطر المتأصلة: (الذنيبات، 2015):

أ. طبيعة نشاط العمل.

ب. نتائج التدقيق السابق.

ت. الأطراف ذات العلاقة.

ث. وجود عمليات معقدة وغير روتينية ومنها قياسات القيمة العادلة في ظل عدم توفر المعلومات.

ج. حدوث العمليات غير العادية والمخاطر التي تؤثر على الغش

ثالثاً: مخاطر الرقابة: وهي حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون أن تتوفر إمكانية منعها أو كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية، ويجب على يفهم مدقق الحسابات أن نظام الرقابة الداخلية للعميل يبدأ بتقييم مخاطر الرقابة وكلما ازدادت قوة وفعالية وموثوقية نظام الرقابة الداخلية فإن مدقق الحسابات يقيم مخاطر الرقابة بقيمة منخفضة، إذا قيم المدقق مخاطر الرقابة بقيمة

مرتفعة فمعنى ذلك أن المدقق لن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية لتخفيض مخاطر التدقيق (بليبله، 2015).

وتمثل المخاطر الناتجة عن احتمالية أن يكون نظام الرقابة الداخلي للمنشأة لم يمنع حدوث أي خطأ أو يكشفه وكلما ازدادت مخاطر الرقابة ازدادت كمية الاختبارات التي يقوم بها المدقق (رشوان، 2017).

والمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة فيتم تحديدها من قبل المدقق بعد الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي تتعلق بكل نوع منها، علماً بأن الحكم المهني لمدقق الحسابات يلعب دوراً كبيراً في هذه العملية. وبعد تحديد هذه الأنواع من المخاطر يقوم المدقق بتعيين مخاطر الاكتشاف المخططة أو المقبولة والمرتبطة بهذه الأنواع من المخاطر وتقديراتها. ولذلك يتم صياغة هذا النموذج بالشكل التالي والذي يركز على مخاطر الاكتشاف ويبين علاقته ببقية أنواع المخاطر:

المخاطر المقبولة

مخاطر الاكتشاف المخططة =

مخاطر الرقابة × المخاطر المتأصلة

رابعاً: **مخاطر الاكتشاف:** وهي تكون الناتجة عن أخطاء البيانات والتي لا يمكن أن يكشفها المدقق أو أخطاء مهمة لم يتم تصحيحها خلال عمليات المراجعة الداخلية أو عند قيامه بالإجراءات التفصيلية والتي تكون موجودة في رصيد حساب أو مجموعة عمليات (أكبر، 2015).

وأضاف رشوان (2017) أنها احتمالية أن تؤدي إجراءات التدقيق بالمدقق الى نتيجة تفيد بعدم وجود خطأ في الأرصدة، أو في نوع معين من العمليات، في الوقت التي يكون فيه الخطأ موجود بالفعل، بحيث لو اجتمعت معا تصبح مادية وذات أهمية نسبية.

حيث أن الحكم المهني يلعب دوراً هاماً في تقدير المخاطر المتأصلة، وتكون المخاطر المتأصلة مرتفعة في عدة حالات منها أن تكون المنشأة جديدة والصناعة تتطلب مستوى عالٍ من التكنولوجيا، وان تقتصر التقديرات المحاسبية للمعقولية ومنها قياسات القيمة العادلة في ظل عدم توفر معلومات (سوق غير نشط)، (الذنبات، 2015).

وبناءً على هذه الأقسام المختلفة يوجد عدة نماذج رياضية لأخطار التدقيق، منها وأكثرها استخداماً هو النموذج التالي: $AAR = IR \times CR \times PDR$

مخاطر التدقيق المقبولة = المخاطر المتأصلة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف المخططة

ويقوم المدقق عادة بتحديد مخاطر التدقيق المقبولة حسب حكمه المهني ودرجة استعداده لتحمل المخاطر، وغالباً ما يستخدم المدققون نسبة 5% كمعدل للمخاطر الممكن تحملها. ويمكن أن يأخذ العوامل التالية عند تحديده لهذا النوع من المخاطر:

1- **درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية:** عندما يتوقع المدقق اعطاء المستخدمين الخارجيين اهتماماً كبيراً للقوائم المالية للعميل فانه من الملائم أن تكون مخاطر التدقيق المقبولة منخفضة. وهذا الأمر بدوره يعتمد على عدة عوامل منها حجم العميل وحجم عملياته، فكلما كانت العمليات التشغيلية للعميل كبيرة كلما زاد الاعتماد عليها، وكذلك كلما زاد توزيع الملكية كلما زاد عدد

من يعتمد عليها من المستخدمين. ومن هذه العوامل أيضاً طبيعة وحجم الالتزامات، حيث أنه كلما كان حجم الالتزامات كبيراً كلما زاد احتمال استخدامها بشكل كبير.

2- **احتمالية مواجهة العميل لصعوبات مالية بعد إصدار القوائم المالية،** حيث أن هنالك ميل طبيعي من قبل الذين يتعرضون إلى الإفلاس أو من قبل ممن تنعكس عليهم آثاره بأن يقوموا بمقاضاة المدقق.

3- **تقييم نزاهة واستقامة الإدارة:** فإذا كانت نزاهة العميل مشكوك فيها فإن المدقق قد يقوم بتقييم المخاطر بشكل منخفض، وكذلك العكس.

20.1.2 العلاقة بين المخاطر المادية ومخاطر التدقيق

إن تحديد المدقق لمستوى المادية من الأمور المهمة التي تساعد في تحديد الأمور التي يجب التركيز عليها خلال عملية التدقيق سواء كان ذلك في الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات أو في الإجراءات التحليلية وهذا بالتالي يساعد المدقق في تخفيض مخاطر التدقيق. فإذا قام المدقق بتحديد مستوى المادية بشكل مرتفع فإن هذا يعني أن مخاطر التدقيق ستكون منخفضة لذلك فإن حجم الأدلة التي يحتاج إليها إذا ما قام المدقق بتحديد مستوى المادية بشكل منخفض فإن مخاطر التدقيق تزداد ، وبالتالي فإن المدقق يحتاج إلى حجم أكبر من الأدلة لتخفيض هذه المخاطر، المدقق يهتم بالمادية على مستوى البيانات المالية ككل وعلى مستوى أصناف العمليات وأرصدة الحسابات والإفصاح، وذلك للأسباب التالية(الزياني،2018):

1 - تحديد المادية بخدم المدقق في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، ومن أجل تقييم

تأثير التحريفات. وكذلك تحديد البنود التي ينبغي فحصها ومدى استخدام المعاينة والإجراءات التحليلية الجوهرية.

2 -يوجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق والمادية. على سبيل المثال إذا قرر المدقق بعد عملية التخطيط أن مستوى المادية أقل مما حدده في عملية التخطيط فإن مخاطر التدقيق تزداد وبالتالي فإن المدقق يعرض عن ذلك عن طريق:

1 -تقليل مخاطر التحريفات المادية الذي تم تقييمه إذا كان ذلك ممكنا وذلك عن طريق اختبارات رقابة إضافية.

2 -تقليل مخاطر الاكتشاف عن طريق تعديل طبيعة ووقت ومدى الاختبارات الجوهرية المخططة.

وتعتبر إدارة المخاطر إحدى التخصصات التي ترتبط بشكل كبير مع التدقيق وتشكلان أدوات مهمة فقديما كانت وظيفة إدارة المخاطر جزء من عملية التدقيق، ولكن اليوم تم الفصل بين الوظيفتين من حيث المهام والتكامل التنظيمي، حيث تظهر العلاقة بين المخاطر وعملية التدقيق من خلال الخمس عناصر التالية (ولد قادة، 2018):

1. **مرحلة تخطيط عملية التدقيق:** عند إجراء عملية التخطيط للتدقيق يتم تحديد الإجراءات التي

تتضمن معلومات عن العمليات التي تتعرض للمخاطر العالية ويتم تحديدها بناء على دليل

المخاطر، ويتم خلال مرحلة التخطيط السنوي لعمليات التدقيق الداخلي وذلك لتقييم مواضع

التدقيق من منظور المخاطرة

2. **مرحلة التنفيذ:** خلال هذه المرحلة يكون اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية في العمل على

تجنب المخاطر، هو المحور الأساسي في تنفيذ عملية التدقيق والحد منها

3. **مرحلة أوراق العمل**: تضاف إلى أوراق العمل الخاصة بالمدقق أثناء تنفيذ لعملية تدقيق

المعلومات المتعلقة بالمخاطر ويتم الربط بين كل نتيجة وملاحظة يتوصل إليها مع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ويتم تقديم توصيات دارة المخاطر بخصوص خطر معين وذلك بالتعاون بين إدارة التدقيق الداخلي

4. **مرحلة إعداد تقرير التدقيق**: يقوم المدقق بتلخيص النتائج التي توصل إليها حيث تتضمن هذه

النتائج تحديد المخاطر والتوصيات اللازمة، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي بدورها تصدر التعليمات إلى إدارة المخاطر للأخذ بتوصيات المدقق حيث هذه الأخيرة تقوم بتقييم وتوضيح المخاطر وتحليلها وكيفية تجنبها

5. **مرحلة المتابعة**: بعد إعداد التقرير تكون هنا المتابعة لتنفيذ التوصيات التي رخص عليها التقرير،

كما تتم متابعة وتقييم نظام الرقابة على أساس المخاطر وذلك بالتنسيق مع وحدة التدقيق ووحدة إدارة المخاطر وتهدف عملية المتابعة دارتها بالطريقة التي تقلل من التعرض لخسارة المؤسسة، وبالتالي نجد أن هناك إلى السيطرة على المخاطر وإدارة توافق بين التدقيق الداخلي والمخاطر على توحيد نماذج عملياتها بشكل يضمن للطرفين التكامل المتبادل مع الحفاظ على الصورة الذاتية والاستقلالية لكل منها.

21.1.2 العوامل التي تؤثر على إجراءات تقييم المخاطر المادية

ذكر هاشم (2018) أن إجراءات تقييم المخاطر الداخلية تتأثر في النظام الرقابي حيث أن خطر الرقابة حيث يؤثر هذا النوع من الخطر على فعالية التدقيق وهو أقرب إلى أن يكون رأي المدقق غير ملائم، كما

أن هذا النوع من الخطر يؤثر على كفاءة التدقيق لأنه يؤدي إلى عمل إضافي لإثبات أن الاستنتاجات الأدلة كانت غير صحيحة.

كما أن توفر الخبرة والتأهيل العلمي والكفاءة العملية لدى المدققين العاملين في مكاتب التدقيق يعد من العوامل المؤثرة في تقييم المخاطر المادية لذ فهذه العوامل ضرورية لضمان جودة الأداء المهني في تنفيذ أعمال التدقيق، وأن أي تقصير في هذه الأعمال ينعكس سلباً على إجراءات التقييم لذلك تقوم مكاتب التدقيق بوضع إجراءات خاصة في عملية التعيين لكوادرها من ناحية تحديد مؤهلات محددة لكل وظيفة بحسب المستويات الإدارية فيه (العطاونة، 2016)

أما عدم معاينة النظام الرقابي والإجراءات التي تقوم عليها إجراءات التدقيق تتيح للمدقق التوصل إلى استنتاجات خاطئة، لذلك قد يستخدم المدقق إجراءات غير ملائمة في تفسير أدلة الإثبات ولا يستطيع التعرف على الخطأ وهنا رأي المدقق يضيفي الثقة على القوائم المالية (هاشم، 2018).

وأضافت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2017) العوامل الآتية:

♦ التعرف على جوانب من المنشأة لم يكن المراجع على علم بها، قد تساعده في تقييم مخاطر التحريف الجوهرية بغرض توفير أساس لتصميم الاستجابات للمخاطر المقيمة وتنفيذها. وقد تشتمل الإجراءات التحليلية التي يتم تأديتها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر على معلومات مالية وغير مالية.

♦ التعرف على وجود معاملات أو أحداث غير معتادة ومبالغ ومعدلات واتجاهات قد تشير إلى أمور لها آثار منعكسة على المراجعة. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي

يتم التعرف عليها المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وخاصةً التي تكون بسبب الغش.

2.2 الدراسات السابقة

1.2.2 الدراسات العربية

دراسة الياسري (2017) بعنوان: أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات

جاء البحث الحالي بهدف معالجة مخاطر التدقيق واثرها على حدوث وعدالة وحيادية التقارير والقوائم المالية المدققة من مراقبي الحسابات وتسلط الضوء على اهم تلك المخاطر وضرورة وضع الية لمعالجتها والوصول الى تقارير وقوائم مالية تكون مصدراً لمصادقية مستخدميها والحفاظ على مهنة التدقيق وكفاءة عمل مراقبي الحسابات في مختلف الوحدات الاقتصادية، وبما يتلاءم مع متطلبات النظام المحاسبي واحتياجات مختلف الاطراف في المجتمع، وخلص البحث الى اهم استنتاج هو أن المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة لا تخضعان لسيطرة وتحكم مراقبي الحسابات نظراً لأنها من مسؤولية الوحدة الاقتصادية، على العكس فإن مخاطر الاكتشاف تخضع لتحكم وسيطرة المدقق لكونه مسؤولاً عن هذا النوع من المخاطر، إذ سيكون مسؤولاً عن تخطيط إجراءات تدقيقية كافية ورصينة وتنفيذها بشكل سليم ونهج كل السبل التي تساعد على إدارة هذا النوع من المخاطر والتحكم فيها وتخفيض تأثيرها السلبي في رأيه المهني إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول، أذ ترتبط مخاطر الاكتشاف بأسلوب عمل المدقق وكفاءته ومنهجه في أداء عمله، وإن المدقق مسؤول كذلك عن الأخطاء المادية التي تؤثر في صحة الحسابات الختامية والميزانية العامة.

دراسة درغام وزقوت (2017) استخدام إشارات خطر التدقيق في تحسين فعالية التدقيق الخارجي

لاكتشاف الاحتيال المالي

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إشارات خطر التدقيق (المتعلقة بالعاملين، بالإدارة، بالتقارير المالية، وبسوء استخدام الأصول) في تحسين فعالية التدقيق الخارجي لاكتشاف الاحتيال المالي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الأسلوب الوصفي التحليلي؛ لذلك تم تصميم استبانة وتوزيعها على (64) مدققاً خارجياً، حيث بلغت الاستبانات المستردة والمناسبة للتحليل (46)، وخلصت الدراسة إلى إن إشارات خطر التدقيق لا تجزم بوجود الاحتيال، ولكنها توفر علامة تحذيرية لاحتمال وجود الاحتيال؛ ليوليها المدقق المزيد من الاهتمام والفحص والتحليل. إن استخدام إشارات خطر التدقيق (المتعلقة بالعاملين، بالإدارة، بالتقارير المالية، وبسوء استخدام الأصول)، تعمل على تحسين فعالية التدقيق الخارجي لكشف الاحتيال المالي بدرجة كبيرة جداً.

دراسة مطر (2017) دراسة تحليلية للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً للمعيار التدقيق

الدولي رقم (701)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وتحليل آراء المدققين في مكاتب التدقيق حول مدى قبولهم للتعديلات الجديدة التي طرأت على تقرير مدقق الحسابات ، واصبحت سارية المفعول بالفترات المالية المنتهية أو بعد 2016/12/15م، ومدى تأثير هذه التعديلات على جودة التدقيق وجودة التقارير المالية الصادرة من مدقق الحسابات .وكشفت هذه الدراسة عن ان التعديلات التي ادخلها معيار التدقيق الدولي رقم (701) على تقرير المدقق حسنت من جودة التدقيق كما حسنت من جودة البيانات المالية المدققة، وكشفت أن هذه التعديلات وجدت قبولاً وتطبيقاً بدرجات متفاوتة من قبل مدققي الحسابات ، وذلك لعدة اسباب اهمها

اختلاف ترجمة النص الذي صدر به التقرير باللغة الإنجليزية في صياغة عنوان التقرير وكذلك في العناوين الخاصة ببعض فقراته وكان من اهم نتائج الدراسة هو تباين مكاتب التدقيق من ناحية عرض مكونات امور التدقيق الهامة او الرئيسية (KAM).

دراسة لظن (2016) بعنوان: تقييم فعالية دور التدقيق الداخلي ودوره في إدارة المخاطر وفق إطار (COSO)

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تقييم فعالية دور التدقيق الداخلي ودوره في إدارة المخاطر وفق إطار (COSO)، وذلك من خلال استعمال الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وتحليل إجابات المبحوثين، وخلصت الدراسة لغياب الدور الفعال للتدقيق الداخلي في مراجعة التقنيات المستخدمة بتحديد المخاطر والفرص التي يتعرض لها، وكذلك عدم فعالية دوره بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة على القطاع الحكومي.

دراسة عتيق وتلالوة (2016) بعنوان: اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص

بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى ملائمة تقرير المدقق للوفاء باحتياجات المجتمع المالي الفلسطيني، باعتباره يعكس حجم فجوة التوقعات الخاصة بتقرير المدقق، وكذلك تقييم أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل في تضيق تلك الفجوة. ولتحقيق اهداف الدراسة صممت استبانة، تمتعت بدرجة صدق وثبات جيدة جداً، تم توزيعها على 140 مستثمر في بورصة فلسطين للأوراق المالية، تمتع غالبيتهم بمستوى عال من التخصص والخبرة والتأهيل العلمي. وتبين ان تقرير المدقق يتمتع بدرجة متوسطة من الاهتمام في نظر افراد المجتمع

المالي الفلسطيني، وان تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل له اثر ايجابي محدود في تضيق تلك الفجوة. كما تبين عدم وجود فروق دالة احصائيا بين المستجيبين حول اثر تطبيق المعيار المذكور على تضيق فجوة التوقعات تعزى لمتغيري التأهيل العلمي ومستوى الخبرة، فيما لوحظ الاختلاف حول ذلك بسبب التخصص العلمي وذلك لصالح حملة مؤهل المحاسبة

دراسة دحدوح والصباغ (2016) بعنوان: مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة طورت استبانة مكونة من مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية المتمثلة في المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ضمن المجتمع المتمثل في مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك التزام كبير بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية، في حين أن هناك التزام متوسط بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية.

دراسة الصباغ (2016) بعنوان أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، بالإضافة إلى بيان معنوية الاختلافات في مدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن طريقتي قياس مخطر الأخطاء الجوهرية (النوعية/ الكمية)، اتبع الباحث سلسلة من الخطوات المنهجية من خلال وضع إطار مقترح للقياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية،

ومن ثم قام بتطبيقه على عينة مكونة من (151) حساب تشمل ثلاثة قطاعات (صناعية، تجارية، وخدمية)، وقد توصلت إلى أنه يؤثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق عبر تحديده للحجم الملائم لمدى الإجراءات الجوهرية الذي يعمل على تحقيق التوازن بين كفاءة وفعالية عملية التدقيق، كما تبين أنه يوجد اختلاف معنوي بين مدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية ومدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس النوعي لمخاطر الأخطاء الجوهرية حيث جاء هذا الاختلاف عند مستوى الإثبات لكافة الدورات المكونة لنظام المعلومات المحاسبي (المبيعات والمتحصلات، الحيازة والمدفوعات، الأجور والأفراد، المخزون والمستودعات، الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع)، وأظهرت نتائج الدراسة جدوى استخدام الإطار المقترح للقياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، بالإضافة إلى جدوى استخدامه في توثيق إجراءات تقييم خطر التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

دراسة (الشاهين، 2015) بعنوان: "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق - دراسة تطبيقية"

هدفت الدراسة اختبار أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية، وذلك من خلال استخدام نموذج خطر التدقيق الأمريكي، إضافة إلى استخدام المدقق للمحاكمة المنطقية لتقدير تلك المخاطر، ولتحقيق هدف الدراسة تم جمع بيانات من (50) عملية تدقيق تعود لمجموعة مكونة من (25) خضعوا للتدقيق من قبل إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى في سورية خلال عامي عميل (2011) و (2012)؛ ومن ثم قام الباحث بقياس جودة التدقيق باستخدام مؤشر "رأي المدقق في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق"، كما تم استخدام اختبار الانحدار اللوجستي لقياس العلاقة بين مستويات الخطر

المقدرة في تلك العمليات وبين مؤشر جودة التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في فيما يخص خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية سورية، حيث كان هذا التأثير جوهرياً بالنسبة لكل من: المخاطر الكامنة، خطر الناجمة عن الاحتيال؛ في حين لم يكن التأثير جوهرياً الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال، وخطر التدقيق المقبول.

2.2.2 الدراسات الأجنبية:

دراسة (Amirish, 2021) بعنوان: مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها بفرنسا

The extent to which the external auditor assesses and responds to external audit risks in France

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا باتباع المراحل الأساسية التي تمكنه من تقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها، وتم اختيار (50) من مدقي الحسابات تعتبر الاستمارة الأداة الأساسية التي تم الاعتماد عليها من أجل جمع البيانات من عينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة ومكانتها في قطاع الصناعة الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى قيامه بتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، كما توصلت الدراسة إلى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تمكنه من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطبقة من أجل الاستجابة لهذه المخاطر

دراسة (Abu Saleem & Oleimat, 2020) بعنوان أثر التدقيق المحوسب في تقليل مخاطر التدقيق
في الأردن

The Impact of Computerized Auditing in Reducing audit risks in Jordan

هدف الدراسة هو معرفة أهمية تنوع برامج التدريب للموظفين ، وكذلك تحليل أهمية نظم المعلومات المحاسبية ضمن برامج التدقيق المحوسب في الحد من مخاطر التدقيق المرتبطة بتدقيق تكنولوجيا المعلومات في شركات التدقيق الأردنية. تم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي، وتم اختيار عينة عشوائية من شركات تدقيق القطاع ، وتكونت العينة من (50) محاسباً ، تم أشارت النتائج إلى أن البرامج المستخدمة في التدقيق المحوسب تضمن الأداء المالي الجيد ، وأن الموظفين مدربين تدريباً جيداً ومؤهلين بشكل كامل للعمل في نظام المحاسبة وتقنية المعلومات المرتبط بالتدقيق ، ووجدت أن أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة في العشرة الأوائل تقلل شركات التدقيق الأردنية من المخاطر المتعلقة بالمحاسبة وتضمن الأداء الجيد. أوصت الدراسة بضرورة العمل على توفير برامج حماية مكثفة لشركات المراجعة المحوسبة ، بالإضافة إلى العمل على دعم دورات تدريبية للموظفين تزيد من خبرة المراجعين للتعامل مع المخاطر التي تحدث.

دراسة (Bedard et al, 2017) بعنوان: تحديات قياس القيمة العادلة المتعلقة بتقييم المدقق لمخاطر
التدقيق

Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field

تهدف الدراسة إلى تقديم تحليل باستخدام بيانات كمية ونوعية حول تحديات قياس القيمة العادلة المتعلقة بتقييم المدقق لمخاطر التدقيق، حيث توصلت الدراسة إلى نتائج أبرزها: يعد استخدام مقياس القيمة العادلة

ذا تحد كبير في حال عدم اليقين، وعدم توفر المعلومات للقياس بالإضافة لذلك فقد توصلت الدراسة إلى ارتفاع درجة الذاتية في تقدير القيمة العادلة وأن الافتراضات وتقنيات التقييم تعد معقدة الاستخدام في كثير من الأحيان، وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة ربط بين حالات عدم اليقين، وارتفاع مخاطر التدقيق المتأصلة.

دراسة (Seidel, 2015) بعنوان: مدى فعالية استجابة مدققي الحسابات لتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى الحساب، الآثار المترتبة على مخاطر التدقيق عند مستوى الحساب وعند مستوى البيانات المالية

Effectively Do Auditors Respond to Assessments of High Control Risk at the Account-Level

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية استجابة مدققي الحسابات لتقييم المخاطر الرقابية المرتفعة عند مستوى الحساب وعند مستوى البيانات المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة وانطلاقاً من معايير التدقيق الدولية تم تصميم إجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر من أجل تقليلها وقد استخدم بيانات (14069) منشأة خلال الأعوام (2006-2009) في الولايات المتحدة، وتوصلت الدراسة إلى أن نقاط الضعف المكتشفة في الرقابة الداخلية ترتبط بشكل إيجابي مع أتعاب التدقيق حيث أن أتعاب التدقيق الإضافية تكون أعلى بشكل ملحوظ مع تزايد ضعف الرقابة الداخلية في الحسابات، لذا أكدت الدراسة على ضرورة وضع مستويات منخفضة من الخطر المقبول عند مستوى الحساب كنوع من الاستجابة الفعالة لتقييم المخاطر الرقابية المرتفعة في تلك الحسابات.

دراسة (Ruhnke et al, 2014) بعنوان: الأخطاء في البيانات المالية والعلاقة بين عوامل الخطر الكامنة ومخاطر الرقابة بين تعديلات التدقيق.

Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments

هدفت الدراسة إلى تحليل القيود التعديلية التي تجربها منشأة التدقيق بشكل منهجي بناءً على عوامل المخاطر الكامنة ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل بيانات أكبر أربع شركات في ألمانيا، وقد توصلت الدراسة إلى أن تعديلات التدقيق تختلف بشكل منهجي بناءً على عوامل الخطر الكامنة، وتختلف حجم وعدد التعديلات في التدقيق باختلاف النزاهة والكفاءة لإدارة العميل والوضع الاقتصادي وقوة الرقابة على مستوى المنشأة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أشارت النتائج إلى أن عوامل الخطر الكامنة ترتبط بقوة مع تعديلات التدقيق التي تؤثر على دخل المنشأة محل التدقيق.

دراسة (Heltzer, and Mindak, 2011) بعنوان: العلاقة بين المسؤولية البيئية للشركات ومخاطر التدقيق

"responsibility and audit risk Corporate environmental"

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى دراسة العلاقة بين المسؤولية البيئية للشركات ومخاطر التدقيق . وكان من أهم نتائج الدراسة: أن مدققي الحسابات، في المتوسط، لا يرون وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نقاط القوة البيئية للشركات ومخاطر التدقيق، إلا أنهم يرون زيادة في مخاطر التدقيق بين الشركات مع المخاوف البيئية للشركات، كما أن استخدام المسؤولية البيئية للشركات في عملية تقييم المخاطر يختلف أيضا عبر أنواع من المسؤولية البيئية للشركات حيث إن 12 % من المدققين يستخدمون

القوة البيئية للشركات لتقييم مخاطر التدقيق، في حين 24 % من المدققين يستخدمون المخاوف البيئية للشركات لتقييم مخاطر التدقيق، كما إن طبيعة النظرة إلى العلاقة بين المسؤولية البيئية للشركات ومخاطر التدقيق يشكل محورا هاما في استخدام المسؤولية البيئية للشركات. وأخيرا، كلا النوعين من المسؤولية البيئية للشركات وجد للاستفادة منهما في عملية تقييم مخاطر التدقيق.

3.2 ملخص الدراسات السابقة

من حيث الأهداف:

هدفت دراسة الياسري (2017) للتعرف على أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط، ودراسة درغام وزقوت (2017) تناولت خطر التدقيق في تحسين فعالية التدقيق لاكتشاف الاحتيال المالي، ودراسة لظن (2016) هدفت إلى تقييم فعالية دور التدقيق ودوره في إدارة المخاطر، أما عتيق وتلالوة (2016) بحثا في اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات، ودراسة دحدوح والصباغ (2016) ودراسة الصباغ (2016) تناولت المخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، ودراسة (الشاهين، 2015) تناولت أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، ودراسة (Abu Saleem & Oleimat, 2020) تناولت أثر التدقيق المحوسب في تقليل مخاطر التدقيق، دراسة (Bedard et al, 2017) تناولت تحديات قياس القيمة العادلة المتعلقة بتقييم المدقق لمخاطر التدقيق، ودراسة (Seidel, 2015) تناولت مدى فعالية استجابة مدققي الحسابات لتقييم مخاطر الرقابة، ودراسة (Ruhnke et al, 2014) تناولت الأخطاء في البيانات المالية والعلاقة بين عوامل الخطر الكامنة ومخاطر الرقابة بين تعديلات التدقيق.

من حيث النتائج:

توصلت دراسة عميرش (2021) إلى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي يمكنه من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطبقة من أجل الاستجابة لهذه المخاطر، ودراسة الياسري (2017) إلى ضرورة وضع الية لمعالجتها والوصول الى تقارير وقوائم مالية تكون مصدراً لمصادقية مستخدميها والحفاظ على مهنة التدقيق وكفاءة عمل مراقبي الحسابات في مختلف الوحدات الاقتصادية، ودراسة درغام وزقوت (2017) خلصت إلى إن إشارات خطر التدقيق لا تجزم بوجود الاحتيال، ودراسة لظن (2016) خلصت الدراسة لغياب الدور الفعال للتدقيق الداخلي في مراجعة التقنيات المستخدمة بتحديد المخاطر والفرص التي يتعرض لها، وكذلك عدم فعالية دوره بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة وبينت دراسة عتيق وتلالوة (2016) ان تقرير المدقق يتمتع بدرجة متوسطة من الاهتمام في نظر افراد المجتمع المالي الفلسطيني، وان تطبيق معيار التدقيق الدولي (700) المعدل له اثر ايجابي محدود في تضيق تلك الفجوة، ودراسة دحدوح والصباغ (2016) خلصت الدراسة إلى أن هناك التزام كبير بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية، في حين أن هناك التزام متوسط بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية، ودراسة الصباغ (2016) توصلت إلى أنه يؤثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق عبر تحديده للحجم الملائم لمدى الإجراءات الجوهرية الذي يعمل على تحقيق التوازن بين كفاءة وفعالية عملية التدقيق، كما توصل الشاهين (2015) إلى وجود تأثير لتقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في فيما يخص خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية سورية، وخلصت دراسة (Abu Saleem & Oleimat, 2020) إلى أن أنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة في العشرة الأوائل تقلل شركات التدقيق الأردنية من المخاطر المتعلقة بالمحاسبة وتضمن الأداء الجيد. ودراسة (Bedard et al, 2017) توصلت إلى أن استخدام مقياس

القيمة العادلة ذا تحد كبير في حال عدم اليقين، ودراسة (Seidel, 2015) توصلت إلى أن نقاط الضعف المكتشفة في الرقابة الداخلية ترتبط بشكل إيجابي مع أتعاب التدقيق، ودراسة (Ruhnke et al, 2014) أشارت النتائج إلى أن عوامل اخطر الكامنة ترتبط بقوة مع تعديلات التدقيق التي تؤثر على دخل المنشأة محل التدقيق.

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من خلال البحث في إجراءات تقييم المخاطر حيث لم يتم البحث في تلك الإجراءات من قبل على حد علم الباحث والعوامل المؤثرة عليها، كما أن رأي المدقق له دور في تلك الإجراءات تأثير العوامل عليها وهذا ما تم تناوله في هذه الدراسة ضمن المعايير الدولية للتدقيق وقد تميزت هذه الدراسة بأنها شملت مدققي الحسابات الفلسطينيين في الضفة الغربية وقطاع غزة. ومن حيث المتغيرات تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من خلال المتغير الوسيط وهو رأي المدقق حيث كان له الأثر الواضح في هذه الدراسة لإبراز العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية.

الإجراءات المنهجية للدراسة

1.3 مقدمة

تناول هذا الفصل وصفاً كاملاً ومفصلاً لطريقة وإجراءات الدراسة التي قام به الباحث لتنفيذ هذه الدراسة وشمل وصف منهج الدراسة، مجتمع الدراسة، أداة الدراسة، صدق الأداة، ثبات الأداة، إجراءات الدراسة، والتحليل الإحصائي.

2.3 منهج الدراسة

بغرض الإجابة عن الإشكالية السابقة والإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، أما فيما يخص مصادر الحصول على المعلومات فقد تم بشكل أساسي الاعتماد على شبكة الانترنت التي مكنتنا الحصول على المراجع العلمية من دراسات ومجلات وكتب تدور حول موضوع الدراسة فقد تم الاعتماد على مجموعة من الكتب والدوريات والأبحاث، ومن ناحية أخرى تم اعداد استمارة كمصدر ثانوي من أجل التعرف على العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية.

3.3 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين القانونيين المرخصين المزاولين لمهنة التدقيق، ويبلغ عدد العاملين فيها (233) مدقق ومدققة حسب سجل احصائية مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطينية الذي

تم تحديثه بتاريخ 2021/5/24م، ملحق قائمة رقم (1) (مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطينية، 2021).

4.3 عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من المدققين القانونيين المرخصين المزاولين لمهنة التدقيق، وقد تم توزيع (100) استبانة على المدققين القانونيين المرخصين المزاولين لمهنة التدقيق، وتم استرداد ما نسبته (93%)، وقد شملت العينة على (93) من المدققين القانونيين المرخصين المزاولين لمهنة التدقيق، وقد تم اختيار العينة بالطريقة العشوائية المنظمة حيث تم أخذ جميع المدققين القانونيين المرخصين المزاولين لمهنة التدقيق الذين يحملون أرقاماً زوجية حسب ترتيب مجلس مهنة تدقيق الحسابات وفي حال لم يتم استجابة أي شخص أو رفض أي مدقق للاستجابة أو عدم التمكن من الوصول إليه سوف يتم استهداف الاسم الذي يليه، أي بنسبة (40%) من مجتمع الدراسة الأصلي، أي تم توزيع الاستبانة على مدققي الحسابات ذوي الأرقام الزوجية حسب ترتيب مجلس مهنة تدقيق الحسابات الفلسطينية وقد استجاب (93) مدقق منهم، أي بنسبة (40%)،

5.3 أداة الدراسة

استخدمت أداة الاستبيان بالاعتماد على الدراسات السابقة مثل دراسة الشاهين (2015)، ودراسة عرار (2019) ودراسة لظن (2016)، ودراسة (Amirish, 2021) لدراسة العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية، حيث تكونت هذه الأداة من (64) فقرة مقسمة على محورين وهي:

المحور الأول: العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وتكون من (49) فقرة مقسمة على خمسة أبعاد وهي:

1. مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية

وتكون من (10) فقرات.

2. مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية

وتكون من (9) فقرات.

3. مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية وتكون

من (8) فقرات.

4. مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية

وتكون من (12) فقرات.

5. مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية وتكون من

(10) فقرات.

المحور الثاني: رأي المدقق وتكون من (15) فقرة مقسمة على بعدين وهما:

1. مسؤولية الإدارة عن البيانات وتكون من (5) فقرات.

2. مسؤوليات ووجبات المدقق وتكون من (10) فقرات.

وتتدرج الإجابة على فقرات الاستبيان على النحو التالي: (بدرجة منخفضة جداً =1)، (بدرجة

منخفضة =2)، (بدرجة متوسطة=3)، (بدرجة كبيرة=4)، (بدرجة كبيرة جداً=5)، على المقياس ذو التدرج

الخماسي من (1-5).

6.3 ثبات الأداة

يستخدم ثبات أداة الدراسة للتعبير عن مدى تجانس و تناسق (اتساق) إجابات المبحوثين على فقرات وعبارات أداة الدراسة ومدى دقة إجاباتهم، وبالتالي أن تعطي أداة الدراسة النتائج نفسها إذا أعيد تطبيقها مرة أخرى في نفس الظروف (Sauro & Lewis, 2012). لذلك ولقياس ثبات أداة الدراسة تم قياس الثبات لمجالات أداة الدراسة والفقرات بالإضافة إلى الدرجة الكلية لأداة الدراسة باستخدام معاملات الثبات كرونباخ ألفا وذلك على أدوات عينة الدراسة، وكانت النتائج كما هو موضح في المخطط رقم (4)، حيث تراوحت قيم معاملات الثبات من (0.80-0.96)، كما بلغت قيمة معامل الثبات الكلية (0.96)، مما يدل على أن أداة الدراسة الحالية قادرة على إعادة إنتاج 96% من البيانات والنتائج الحالية فيما لو تم إعادة القياس والبحث واستخدامها مرة أخرى بنفس الظروف، وبالتالي اعتبرت أداة الدراسة الحالية مناسبة لأغراض الدراسة والأهداف التي وضعت هذه المجالات وفقراتها من أجلها.

7.3 صدق الأداة

للارتقاء بمستوى الاستبيانات ولضمان تحقيقها للأهداف التي وضعت من أجلها، تمت مراجعتها وتحكيمها من قبل عدد من الأكاديميين والمتخصصين في مجال الدراسة، كما تم استشارة اختصاصيين في مجال الإحصاء من أجل عملية إدخال البيانات وتحليلها. وفي ضوء ملاحظات المحكمين تم تعديل بعض عبارات الاستبيانات كي تصبح أكثر وضوحاً من حيث الصياغة وانتماءها للمحاور التي تندرج تحتها.

من ناحية أخرى تم حساب معاملات الارتباط بيرسون والتي تعبر عن قوة العلاقة بين كل فقرة من فقرات مجالات أداة الدراسة مع الدرجة الكلية لذلك المجال الذي تنتمي إليه الفقرة، وتعتبر أداة الدراسة بأنها تتمتع بدرجة صدق عالي عندما تكون جميع أو معظم معاملات الارتباط دالة إحصائياً (مستوى الدلالة أقل من 0.05)، وبالتالي يدل على زيادة الاتساق أو التناسق الداخلي للفقرات داخل هذا المجال أو

المحور (Sauro & Lewis, 2012)، ومن خلال الملحق رقم (5) يتضح وجود ارتباطات دالة إحصائية (مستويات الدلالة المعنوية أقل من 0.05) بين جميع فقرات الدراسة والدرجات الكلية للمجالات التي تحتوي تلك الفقرات وكذلك بين الدرجات الكلية للمجالات مع الدرجة الكلية لها، وبذلك تعتبر هذه الفقرات و مجالاتها صادقة في قياس ما وضعت لقياسه عند معامل ارتباط 50% فما فوق .

8.3 خطوات تطبيق الدراسة:

1. بعد التأكد من صدق أداة الدراسة قام الباحث بطبع وتوزيع 100 استبانة على مجموعة من المدققين القانونيين المرخصين المزاولين لمهنة التدقيق.
2. قام المدققين القانونيين المرخصين المزاولين لمهنة التدقيق بتعبئة الاستبيان بما هو مطلوب منهم وبعد ذلك قام الباحث بجمعها منهم وقد بلغت الاستبيانات المسترجعة 93 استبيان بنسبة استرداد بلغت 93 %.
3. إدخال البيانات إلى جهاز الحاسوب لتحليل النتائج باستخدام برنامج التحليل الإحصائي.

9.3 المعالجة الإحصائية

تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات باستخراج الأعداد والنسب المئوية لخصائص المبحوثين الشخصية، كما تم الإجابة على أسئلة الدراسة من خلال حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبيان والدرجات الكلية للمجالات، وذلك لأن الدرجات الكلية هي عبارة عن متغيرات كمية بسبب تكونها من مجموع (أو وسط حسابي) لدرجات الفقرات والتي هي متغيرات ترتيبية تم اسناد أرقام تعبر عن ترتيبها (بدرجة منخفضة جدا=1 إلى بدرجة مرتفعة جدا=5). وعليه فإنه من المناسب استخدام الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وباقي الأساليب الإحصائية الخاصة بالبيانات الكمية في تحليل فقرات الاستبيان، حيث أن الوسط الحسابي للفقرة يعطي توصيفا واضحا وسهلا ومختصرا لدرجة ما

يريد المبحوث التعبير عنه أكثر من النسب المئوية والتي تحتاج إلى استخدام أكثر من نسبة للتعبير عن درجة الفقرة ومستواها.

كما تم استخدام أسلوب انحدار التل المتعدد (Ridge Multiple Linear Regression)، كما تم استخدام معادلة الثبات-كرونباخ ألفا لفحص ثبات أداة الدراسة وأسلوب تحليل معاملات الارتباط بيرسون لفحص صدق أداة الدراسة والعلاقة بين المتغيرات المستقلة التابعة، وذلك باستخدام الحاسوب باستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS .

10.3 مفتاح التصحيح

بعد إعطاء اتجاهات أفراد العينة أرقاماً تمثل أوزاناً لاتجاهاتهم من (1 _ 5)، تم حساب فرق أدنى قيمة وهي 1 من أعلى قيمة وهي $5 = 4$ وهو ما يسمى المدى، ثم تم قسمة قيمة المدى على عدد المجالات المطلوبة في الحكم على النتائج وهو 5 ليصبح الناتج $0.8 = 4/5$ ، وبالتالي نستمر في زيادة هذه القيمة ابتداء من أدنى قيمة وذلك لإعطاء الفترات الخاصة بتحديد المستوى بالاعتماد على الوسط الحسابي، والجدول رقم (4.3) يوضح ذلك:

جدول رقم (1.3): مفتاح التصحيح الخماسي

المتوسط الحسابي	المستوى
أقل من 1.8	منخفضة جداً
1.8- أقل من 2.6	منخفضة
2.6- أقل من 3.4	متوسطة
3.4- أقل من 4.2	مرتفعة
4.2- 5	مرتفعة جداً

الفصل الرابع

تحليل نتائج الدراسة

يتضمن هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة التي تمّ التوصل لها بعد إجراء التحليل الإحصائي

لبيانات الدراسة.

1.4 تحليل النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

خصائص العينة الديمغرافية:

الجدول التالي يوضح خصائص أفراد عينة الدراسة الشخصية والديمغرافية:

جدول(1.4): خصائص عينة الدراسة:

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	PACPA	60	%64.5
	CPA	33	%35.5
	CIA	0	0%
	المجموع	93	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	4	%4.3
	5-15 سنوات	24	%25.8
	أكثر من 15 سنة	65	%69.9
	المجموع	93	%100
المسمى المهني	شريك	19	%20.4
	مدير تدقيق	37	%39.8
	مدقق رئيس	21	%22.6
	مدقق	16	%17.2
	المجموع	93	%100

من خلال الجدول (1.4) نلاحظ أن (%64.5) من أفراد العينة يحملون شهادة (PACPA)/

و(35.5) من أفراد العينة يحملون درجة (CPA)، كما أنه (%4.3) من المدققين لديهم خبرة أقل من 5

سنوات، و(25.8%) لديهم خبرة من 5 إلى 15 سنوات و(69.6%) لديهم خبرة أكثر من 15 سنة، ونجد أن (20.4%) من أفراد العينة مساهم المهني شريك، و(39.8%) مساهم مدير تدقيق و(22.6%) مساهم المهني مدقق رئيس و(17.2%) مدقق.

نتائج السؤال الأول: ما مدى مراعاة مدققي الحسابات إجراءات تقييم المخاطر المادية؟

الجدول التالي يبين الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للدرجات الكلية لمحاور الدراسة المتعلقة بآراء ووجهات نظر مدققي الحسابات نحو مدى مراعاة إجراءات تقييم المخاطر المادية والجدول (2.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم (2.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للدرجات الكلية لمحاور الدراسة المتعلقة بآراء ووجهات نظر مدققي الحسابات نحو مدى مراعاة إجراءات تقييم المخاطر المادية.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مدى مراعاة مدققي الحسابات إجراءات تقييم المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.52	4.26	مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية.
مرتفعة جداً	0.59	4.20	مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.51	4.38	مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.50	4.30	مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.46	4.44	مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية
مرتفعة	0.46	4.33	الدرجة الكلية لإجراءات تقييم المخاطر المادية

يتضح من الجدول (2.4) بأن الدرجة الكلية مدى مراعاة مدققي الحسابات إجراءات تقييم المخاطر

المادية كانت مرتفعة جداً حيث بلغت درجة الوسط الحسابي الكلية (4.33) والانحراف المعياري (0.46)

كما تبين بأن (مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية) بلغت درجة مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.44) وانحراف معياري (0.46). وكانت أعلى مستويات إجراءات تقييم المخاطر المادية، يليها (مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.51)، ثم (مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.30) وانحراف معياري (0.50)، ثم (مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.26) وانحراف معياري (0.52)، وأخيراً (مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية) بلغت درجة متوسطة بوسط حسابي (4.20) وانحراف معياري (0.59).

أولاً: مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية:

الجدول التالي يبين الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء ووجهات نظر مدققي الحسابات نحو مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، والجدول (3.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم(3.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء ووجهات نظر مدققي الحسابات نحو مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.54	4.52	يراعي مدقق الحسابات السياسات المحاسبية التي تتبناها إدارة المنشأة.
مرتفعة جداً	0.61	4.51	يراعي مدقق الحسابات طبيعة النشاط الاقتصادي للمنشأة
مرتفعة جداً	0.61	4.41	يراعي مدقق الحسابات المصادر الرئيسية لإيرادات المنشأة
مرتفعة جداً	0.67	4.36	يراعي مدقق الحسابات السياسات الحكومية التي تؤثر في نشاط المنشأة.
مرتفعة جداً	0.71	4.32	يراعي مدقق الحسابات البيئة القانونية للمنشأة.
مرتفعة جداً	0.83	4.31	يراعي مدقق الحسابات المعاملات مع أطراف ذات صلة أو علاقة
مرتفعة جداً	0.81	4.27	يراعي مدقق الحسابات العملاء والموردون الرئيسيون
مرتفعة	0.77	4.17	يراعي مدقق الحسابات أهداف واستراتيجيات المنشأة.
مرتفعة	0.81	3.88	يراعي مدقق الحسابات المنافسة السوقية في القطاع الذي تعمل فيه المنشأة.
مرتفعة	0.92	3.83	يراعي مدقق الحسابات التقنيات الإنتاجية المستخدمة في المنشأة.
مرتفعة جداً	0.52	4.26	الدرجة الكلية لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية

يتضح من الجدول (3.4) بأن الدرجة الكلية مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية كانت مرتفعة جداً حيث بلغت درجة الوسط الحسابي الكلية(4.36) والانحراف المعياري(0.52)

كما تبين بأن (يراعي مدقق الحسابات السياسات المحاسبية التي تتبناها إدارة المنشأة) بلغت درجة مرتفعة جداً بوسط حسابي(4.52) وانحراف معياري(0.54). وكانت أعلى المستويات، يليها (يراعي مدقق الحسابات طبيعة النشاط الاقتصادي للمنشأة) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي(4.51) وانحراف

معياري(0.61)، ثم (يراعي مدقق الحسابات المصادر الرئيسية لإيرادات المنشأة) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي(4.41) وانحراف معياري(0.61)، وكانت أقل الفقرات أهمية (يراعي مدقق الحسابات التقنيات الإنتاجية المستخدمة في المنشأة) بلغت درجة مرتفعة بوسط حسابي(3.83) وانحراف معياري(0.92).

ثانياً: مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية:

الجدول التالي يبين الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات في مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، والجدول (4.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم(4.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات في مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.71	4.35	يراعي مدقق الحسابات السياسات المتبعة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
مرتفعة جداً	0.73	4.35	يراعي مدقق الحسابات صلاحيات لجنة الرقابة والتدقيق في مجلس الإدارة
مرتفعة جداً	0.72	4.32	يراعي مدقق الحسابات الإجراءات الخاصة بالجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والبضاعة.
مرتفعة جداً	0.77	4.27	يراعي مدقق الحسابات التحقق من الفصل بين المهام الوظيفية.
مرتفعة جداً	0.82	4.23	يراعي مدقق الحسابات حدود الصرف المسموح بها للمسؤولين عن عملية الصرف.
مرتفعة	0.76	4.15	يراعي مدقق الحسابات الرقابة الخاصة لحماية الموجودات.
مرتفعة	0.87	4.13	يراعي مدقق الحسابات التحقق من صلة القرابة والعلاقات الاجتماعية بين العاملين في المهام المترابطة والمتداخلة
مرتفعة	0.87	4.09	يراعي مدقق الحسابات الرقابة الخاصة بحماية الإلكترونية.
مرتفعة	0.91	3.91	يراعي مدقق الحسابات السياسات المتبعة في التعيين والتوجيه والتدريب.
مرتفعة جداً	0.59	4.20	الدرجة الكلية لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية

يتضح من الجدول (4.4) بأن الدرجة الكلية لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية كانت مرتفعة جداً حيث بلغت درجة الوسط الحسابي الكلية (4.36) والانحراف المعياري (0.59)

كما تبين بأن (يراعي مدقق الحسابات السياسات المتبعة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات) بلغت درجة مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.35) وانحراف معياري (0.71). وكانت أعلى المستويات، يليها (يراعي مدقق الحسابات صلاحيات لجنة الرقابة والتدقيق في مجلس الإدارة) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.35) وانحراف معياري (0.73)، ثم (يراعي مدقق الحسابات الإجراءات الخاصة بالجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والبضاعة) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (0.72)، وكانت أقل الفقرات أهمية (يراعي مدقق الحسابات السياسات المتبعة في التعيين والتوجيه والتدريب) بلغت درجة مرتفعة بوسط حسابي (3.91) وانحراف معياري (0.91).

ثالثاً: مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية:

الجدول التالي يبين الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات في مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية، والجدول (5.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم (5.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات في مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.71	4.53	يراجع ويفحص مدقق الحسابات المصروفات الكبيرة وغير العادية
مرتفعة جداً	0.63	4.53	يراجع مدقق الحسابات التفويض والقيم الدفترية لقروض الإدارة العليا

الأطراف ذات العلاقة			
يطبق مدقق الحسابات إجراءات تدقيق مفصلة لقيود التسويات المحاسبية التي تتم في المنشأة قبيل نهاية الفترة المالية.	4.43	0.68	مرتفعة جداً
يحدد مدقق الحسابات المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية (مخاطر متأصلة، أم مخاطر رقابية، أم مخاطر اكتشاف).	4.41	0.69	مرتفعة جداً
يحصل مدقق الحسابات من الإدارة على خطاب تمثيل يحدد مسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية المناسبة لمنع واكتشاف الأخطاء الجوهرية.	4.41	0.74	مرتفعة جداً
يجري مدقق الحسابات اختبارات اللازمة لفحص مدى وصحة عينة مناسبة من المعاملات المحوسبة.	4.37	0.64	مرتفعة جداً
يستخدم مدقق الحسابات إجراءات المراجعة التحليلية مثل مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات الفعلية بتلك التي كان قد توقعها المدقق.	4.32	0.83	مرتفعة جداً
يتحقق مدقق الحسابات من شروط عقود معينة للتأكد من عدم وجود اتفاقيات جانبية لدى العملاء والموردين	4.08	0.82	مرتفعة جداً
الدرجة الكلية لمدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية	4.38	0.51	مرتفعة جداً

يتضح من الجدول (5.4) بأن الدرجة الكلية لمدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية كانت مرتفعة جداً حيث بلغت درجة الوسط الحسابي الكلية (4.38) والانحراف المعياري (0.51)

كما تبين بأن (يراجع ويفحص مدقق الحسابات المصروفات الكبيرة وغير العادية) بلغت درجة مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.53) وانحراف معياري (0.71). وكانت أعلى المستويات، يليها (يراجع مدقق الحسابات التفويض والقيم الدفترية لقروض الإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.53) وانحراف معياري (0.63)، ثم (يطبق مدقق الحسابات إجراءات تدقيق مفصلة لقيود التسويات المحاسبية التي تتم في المنشأة قبيل نهاية الفترة المالية) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.43) وانحراف معياري (0.68)، وكانت أقل الفقرات أهمية (يتحقق مدقق الحسابات من شروط عقود معينة

للتأكد من عدم وجود اتفاقيات جانبية لدى العملاء والموردين) بلغت درجة مرتفعة بوسط حسابي(4.08) وانحراف معياري(0.82).

رابعاً: مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية:

الجدول التالي يبين الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات في مدى مراعاة

مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية، والجدول (6.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم(6.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات في مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.71	4.49	يحرص مدقق الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات الخارجية ومن جهات مستقلة ما أمكن ذلك.
مرتفعة جداً	0.66	4.49	يحرص مدقق الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات المباشرة بدلاً من غير المباشرة.
مرتفعة جداً	0.61	4.48	يحرص مدقق الحسابات على أدلة المكتوبة أو المسجلة إلكترونياً بدلاً من أدلة الإثبات الشفهية.
مرتفعة جداً	0.75	4.39	يمارس مدقق الحسابات الشك المهني في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.
مرتفعة جداً	0.71	4.36	يحرص مدقق الحسابات على أن يتوفر في أدلة الإثبات الداخلية عنصرا الدقة واكتمال المعلومات.
مرتفعة جداً	0.72	4.34	يراعي مدقق الحسابات الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.
مرتفعة جداً	0.71	4.29	يطبق مدقق الحسابات أساليب التحقق الفعلي من وجود الأصول بدلاً من الاعتماد على أرصدها الدفترية فقط
مرتفعة جداً	85	4.27	يحرص مدقق الحسابات على المشاركة في عملية الجرد الفعلي للمخزون.
مرتفعة	0.82	4.17	يستخدم مدقق الحسابات الاستقصاءات المناسبة ومن الموظفين

			المعنيين بالعمليات التي يقوم بفحصها.
مرتفعة	0.95	4.12	يتحقق مدقق الحسابات من صلة القرابة والعلاقات الاجتماعية بين العاملين في المهام المترابطة والمتداخلة
مرتفعة	0.78	4.12	النقدية تختلف عن الاصول الثابتة
مرتفعة	0.71	4.08	يحرص مدقق الحسابات على الموازنة بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات والفائدة المعلوماتية المحققة منها.
مرتفعة جداً	0.50	4.30	الدرجة الكلية لمدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية

يتضح من الجدول (6.4) بأن الدرجة الكلية لمدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية كانت مرتفعة جداً حيث بلغت درجة الوسط الحسابي الكلية (4.30) والانحراف المعياري (0.50)

كما تبين بأن (يحرص مدقق الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات الخارجية ومن جهات مستقلة ما أمكن ذلك) بلغت درجة مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.49) وانحراف معياري (0.71). وكانت أعلى المستويات، يليها (يحرص مدقق الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات المباشرة بدلاً من غير المباشرة) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.49) وانحراف معياري (0.66)، ثم (يحرص مدقق الحسابات على أدلة المكتوبة أو المسجلة إلكترونياً بدلاً من أدلة الإثبات الشفهية) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.48) وانحراف معياري (0.61)، وكانت أقل الفقرات أهمية (يحرص مدقق الحسابات على الموازنة بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات والفائدة المعلوماتية المحققة منها) بلغت درجة مرتفعة بوسط حسابي (4.08) وانحراف معياري (0.71).

رابعاً: مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية:

الجدول التالي يبين الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات في مدى مراعاة

مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية ، والجدول (7.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم (7.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات في مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.48	4.61	يوثق مدقق الحسابات على الحفاظ على سرية المعلومات.
مرتفعة جداً	0.61	4.56	يستخدم مدقق الحسابات أوراق عمل كاملة ومفصلة لتوثيق عملية التدقيق والنتائج التي يتوصلون إليها.
مرتفعة جداً	0.56	4.54	يعمل مدقق الحسابات على حفظ وثائق التدقيق في المكان المناسب ولمدة المناسبة
مرتفعة جداً	0.63	4.47	يوثق مدقق الحسابات مراسلاته مع الأطراف الخارجية.
مرتفعة جداً	0.63	4.46	يحرص مدقق الحسابات على تجميع النتائج النهائية لعملية التدقيق في ملف نهائي بعد كتابة التقرير.
مرتفعة جداً	0.65	4.45	يحرص مدقق الحسابات على تضمين الملف النهائي في فهم المنشأة وبيئتها وبصفة خاصة مخاطر الأخطاء الجوهرية.
مرتفعة جداً	0.61	4.43	يوثق مدقق الحسابات المعلومات التي تتعارض مع الاستنتاج النهائي لآرائهم حول عملية التدقيق.
مرتفعة جداً	0.69	4.43	يحتفظ مدقق الحسابات بنسخ من الأوراق المهمة لبيان أنهم بذلوا العناية المهنية اللازمة أمام القضاء.
مرتفعة جداً	0.63	4.33	يوثق مدققي الحسابات اتصالاتهم مع الإدارة بشأن معالجة الأخطاء الجوهرية التي يكتشفونها.
مرتفعة	0.89	4.09	يوثق مدقق الحسابات أية عمليات تحدث في المنشأة بعد تاريخ تقرير التدقيق.
مرتفعة جداً	0.46	4.44	الدرجة الكلية لمدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية

يتضح من الجدول (7.4) بأن الدرجة الكلية لمدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية كانت مرتفعة جداً حيث بلغت درجة الوسط الحسابي الكلية (4.44) والانحراف المعياري (0.46)

كما تبين بأن (يوثق مدقق الحسابات على الحفاظ على سرية المعلومات) بلغت درجة مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.61) وانحراف معياري (0.48). وكانت أعلى المستويات، يليها (يستخدم مدقق الحسابات أوراق عمل كاملة ومفصلة لتوثيق عملية التدقيق والنتائج التي يتوصلون إليها) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.56) وانحراف معياري (0.61)، ثم (يعمل مدقق الحسابات على حفظ وثائق التدقيق في المكان المناسب وللمدة المناسبة) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.54) وانحراف معياري (0.56)، وكانت أقل الفقرات أهمية (يوثق مدقق الحسابات أية عمليات تحدث في المنشأة بعد تاريخ تقرير التدقيق) بلغت درجة مرتفعة بوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (0.89).

نتائج السؤال الثاني: ما مستوى رأي مدققي الحسابات في إجراءات تقييم المخاطر المادية؟

الجدول التالي يبين الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للدرجات الكلية لمحاور الدراسة

المتعلقة بآراء مدققي الحسابات في إجراءات تقييم المخاطر المادية والجدول (8.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم (8.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للدرجات الكلية لمحاور الدراسة المتعلقة بآراء مدققي الحسابات في إجراءات تقييم المخاطر المادية.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	رأي مدققي الحسابات في إجراءات تقييم المخاطر المادية
مرتفعة جداً	0.48	4.59	مسؤولية الإدارة عن البيانات.
مرتفعة جداً	0.60	4.25	مسؤوليات ووجبات المدقق.
مرتفعة جداً	0.44	4.42	الدرجة الكلية لمؤشرات تقييم الأداء

يتضح من الجدول (8.4) بأن الدرجة الكلية رأي مدققي الحسابات في إجراءات تقييم المخاطر المادية كانت مرتفعاً جداً حيث بلغت درجة الوسط الحسابي الكلية (4.42) والانحراف المعياري (0.44)

كما تبين بأن (مسؤولية الإدارة عن البيانات) بلغت درجة مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.42) وانحراف معياري (0.48). وكانت أعلى مؤشرات رأي مدققي الحسابات في إجراءات تقييم المخاطر المادية، يليه (مسؤوليات ووجبات المدقق) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.25) وانحراف معياري (0.60).

أولاً: مسؤولية الإدارة عن البيانات:

الجدول التالي يبين الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات حول مسؤولية الإدارة عن البيانات، والجدول (9.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم(9.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات حول مسؤولية الإدارة عن البيانات.

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مسؤولية الإدارة عن البيانات
مرتفعة جداً	0.48	4.74	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات
مرتفعة جداً	0.54	4.71	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن العرض العادل للبيانات
مرتفعة جداً	0.61	4.59	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة
مرتفعة جداً	0.63	4.56	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن الرقابة الداخلية
مرتفعة جداً	0.89	4.35	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة اكتشاف وتصحيح الأخطاء
مرتفعة جداً	0.48	4.59	الدرجة الكلية لمسؤولية الإدارة عن البيانات

يتضح من الجدول (9.4) بأن الدرجة الكلية لمسؤولية الإدارة عن البيانات كانت مرتفعة جداً حيث

بلغت درجة الوسط الحسابي الكلية(4.59) والانحراف المعياري(0.48)

كما تبين بأن (يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات) بلغت درجة مرتفعة جداً بوسط حسابي(4.74) وانحراف معياري(0.48). وكانت أعلى المستويات، يليها (يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن العرض العادل للبيانات) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي(4.71) وانحراف معياري(0.54)، ثم (يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن تطبيق السياسات) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي(4.61) وانحراف معياري(0.59)، وكانت أقل الفقرات أهمية (يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة اكتشاف وتصحيح الأخطاء) بلغت درجة مرتفعة بوسط حسابي(4.35) وانحراف معياري(0.89).

ثانياً: مسؤوليات ووجبات المدقق:

الجدول التالي يبين الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات حول مسؤوليات

ووجبات المدقق، والجدول (10.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم (10.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء مدقق الحسابات حول مسؤوليات ووجبات المدقق

الدرجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
مرتفعة جداً	0.41	4.78	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات
مرتفعة جداً	0.51	4.61	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق جمع الأدلة الكافية والمناسبة لتوفر أساساً لإبداء رأيه
مرتفعة جداً	0.61	4.51	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق
مرتفعة جداً	0.85	4.48	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن خلو التقارير من التحريفات الجوهرية
مرتفعة جداً	0.93	4.41	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن تقييم المخاطر
مرتفعة جداً	0.85	4.29	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن تقييم العرض الشامل للبيانات المالية
مرتفعة جداً	0.96	4.21	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن معقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة
مرتفعة	1.05	4.07	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن وضوح السياسات المحاسبية المتبعة
مرتفعة	1.34	3.87	يشير تقرير المدقق إلى عدم مسؤولية المدقق عن حماية الأصول
متوسطة	1.56	3.51	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق بصورة مطلقة لدقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء
مرتفعة جداً	0.60	4.25	الدرجة الكلية لمسؤوليات ووجبات المدقق

يتضح من الجدول (10.4) بأن الدرجة الكلية لمسؤوليات ووجبات المدقق كانت مرتفعة جداً حيث

بلغت درجة الوسط الحسابي الكلية (4.25) والانحراف المعياري (0.60)

كما تبين بأن (يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات) بلغت درجة مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.78) وانحراف معياري (0.41). وكانت أعلى المستويات، يليها (يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق جمع الأدلة الكافية والمناسبة لتوفر أساساً لإبداء رأيه) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.61) وانحراف معياري (0.51)، ثم (يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق) وهي مرتفعة جداً بوسط حسابي (4.51) وانحراف معياري (0.61)، وكانت أقل الفئات أهمية (يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق بصورة مطلقة لدقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء) بلغت درجة متوسطة بوسط حسابي (3.51) وانحراف معياري (1.56).

2.4 تحليل النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) للعوامل

المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية.

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T-test) للعينة الواحدة من أجل التأكد من وجود أثر للعوامل

المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية كما هو

موضح في الجدول (11.4)

جدول رقم (11.4): اختبار (T-test) للعينة الواحدة للعوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية:

المتوسط الحسابي	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	الدلالة الإحصائية
لتقديرات العينة	4.34	31.249	0.000
لمدى الإجابة	3		

يلاحظ من الجدول (11.4) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) للعوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية، حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة (27.942) وهي دالة عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.000)، وعليه فإن الأثر جاء بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة (4.34).

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق. لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T-test) للعينة الواحدة من أجل التأكد من وجود أثر لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق كما هو موضح في الجدول (12.4)

جدول رقم (12.4): اختبار (T-test) للعينة الواحدة لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق

المتوسط الحسابي	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	الدلالة الإحصائية
لتقديرات العينة	4.26	23.294	0.000
لمدى الإجابة	3		

يلاحظ من الجدول (12.4) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق، حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة (23.294) وهي دالة عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.000)، وعليه فإن الأثر جاء بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة (4.26).

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق. لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T-test) للعينة الواحدة من أجل التأكد من وجود أثر لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق كما هو موضح في الجدول (13.4)

جدول رقم (13.4): اختبار (T-test) للعينة الواحدة لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق

المتوسط الحسابي	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	الدلالة الإحصائية
لتقديرات العينة	4.20	1.997	0.000
لمدى الإجابة	3		

يلاحظ من الجدول (13.4) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق، حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة (19.547) وهي دالة عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.000)، وعليه فإن الأثر جاء بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة (4.20).

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة

مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T-test) للعينة الواحدة من أجل التأكد من وجود أثر لمدى

مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق كما

هو موضح في الجدول (14.4)

جدول رقم (14.4): اختبار (T-test) للعينة الواحدة لمدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال

المادي للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق

المتوسط الحسابي	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	الدلالة الإحصائية
لتقديرات العينة	4.38	25.794	0.000
لمدى الإجابة	3		

يلاحظ من الجدول (14.4) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة

مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق، حيث بلغت

قيمة (t) المحسوبة (25.794) وهي دالة عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.000)، وعليه فإن الأثر

جاء بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة (4.38).

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة

مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T-test) للعينة الواحدة من أجل التأكد من وجود أثر لمدى

مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق،

كما هو موضح في الجدول (15.4)

جدول رقم (15.4): اختبار (T-test) للعينه الواحدة لمدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق

المتوسط الحسابي	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	الدلالة الإحصائية
لتقديرات العينة	4.30	24.691	1.997
لمدى الإجابة	3		0.000

يلاحظ من الجدول (15.4) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق، حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة (24.691) وهي دالة عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.000)، وعليه فإن الأثر جاء بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة (4.30).

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T-test) للعينه الواحدة من أجل التأكد من وجود أثر لمدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق كما هو موضح في الجدول (16.4)

جدول رقم (16.4): اختبار (T-test) للعينه الواحدة لمدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق

المتوسط الحسابي	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	الدلالة الإحصائية
لتقديرات العينة	4.44	30.085	1.997
لمدى الإجابة	3		0.000

يلاحظ من الجدول (16.4) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) لمدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق، حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة (30.085) وهي دالة عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.000)، وعليه فإن الأثر جاء بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة (4.44).

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) في العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغيرات: (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى المهني).

ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

لفحص الفرضية السابقة تم استخدام اختبار (ت) (Independent Sample t-Test) لفحص الفروق في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، والجدول (17.4) يوضح ذلك.

جدول (17.4): نتائج اختبار (ت) (Independent Sample t-Test) لفحص الفروق في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المتغير	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت المحسوبة	الدلالة الإحصائية
إجراءات تقييم المخاطر المادية	PACPA	60	4.26	0.45	2.010	0.047
	CPA	33	4.46	0.45		
رأي المدقق	PACPA	60	4.33	0.44	2.736	0.007
	CPA	33	4.58	0.40		
الدرجة الكلية	PACPA	60	4.27	0.41	2.500	0.014
	CPA	33	4.49	0.38		

* دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)، درجات الحرية = 91

يتضح من الجدول (17.4) بأنه توجد فروق ذات دلالة احصائية في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المؤهل العلمي وبالتالي يستنتج رفض الفرضية عند الدرجة الكلية الدراسة وكانت الفروق لصالح ذوي المؤهل العلمي (CPA) بمتوسط حسابي (4.49) وانحراف معياري (0.38) مقابل ذوي المؤهل العلمي (PACPA) بمتوسط حسابي (4.27) وانحراف معياري (0.41).

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

للتحقق من صحة هذه الفرضية، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لفحص الفروق في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة، والجدول (18.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم(18.4): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي(One Way ANOVA) لفحص الفروق في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
إجراءات تقييم المخاطر المادية	بين المجموعات	0.262	2	0.131	0.611	0.545
	داخل المجموعات	19.273	90	0.214		
	المجموع	19.534	92			
رأي المدقق	بين المجموعات	0.341	2	0.170	0.855	0.429
	داخل المجموعات	17.922	90	0.199		
	المجموع	18.263	92			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.341	2	0.170	0.982	0.379
	داخل المجموعات	15.618	90	0.174		
	المجموع	15.958	92			

يتضح من الجدول (18.4) بأنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين

حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة وبالتالي يستنتج قبول الفرضية عند جميع محاور الدراسة.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

للتحقق من صحة هذه الفرضية، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لفحص الفروق في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، والجدول (19.4) يوضح ذلك:

الجدول رقم (19.4): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لفحص الفروق في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
إجراءات تقييم المخاطر المادية	بين المجموعات	2.159	3	0.720	3.687	0.015
	داخل المجموعات	17.375	89	0.195		
	المجموع	19.534	92			
رأي المدقق	بين المجموعات	1.109	3	0.370	1.917	0.133
	داخل المجموعات	17.154	89	0.193		
	المجموع	18.263	92			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	1.714	3	0.571	3.570	0.017
	داخل المجموعات	14.244	89	0.160		
	المجموع	15.958	92			

يتضح من الجدول (19.4) بأنه توجد فروق ذات دلالة احصائية في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي وبالتالي يستنتج رفض الفرضية عند الدرجة الكلية للدراسة ومحور إجراءات تقييم المخاطر، بينما لا توجد في رأي المدقق تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

ولمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار (LSD) للكشف عن مصدر الفروق في استجابة أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي كما هو موضح في الجدول (20.4).

جدول (20.4): نتائج اختبار (LSD) للفروق في استجابة أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

المتغير	المسمى الوظيفي	شريك	مدير تدقيق	مدقق رئيس	مدقق
إجراءات تقييم المخاطر المادية	شريك				0.31440*
	مدير تدقيق				0.42067*
	مدقق رئيس				
	مدقق				0.29230*
الدرجة الكلية	شريك				.38158*
	مدير تدقيق				
	مدقق رئيس				
	مدقق				

تشير المعطيات الواردة في الجدول (20.4) أن الفروق كانت بين ذوي المسمى الوظيفي شريك وبين المدقق، لصالح من مساهم الوظيفي شريك والذي كان المتوسط الحسابي عندهم أعلى.

تشير المعطيات الواردة في الجدول (20.4) أن الفروق كانت بين ذوي المسمى الوظيفي مدير تدقيق وبين المدقق، لصالح من مساهم مدير تدقيق والذي كان المتوسط الحسابي عندهم أعلى.

الاستنتاجات والتوصيات

1.5 مقدمة

بعد إجراء هذه الدراسة التي هدفت إلى العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات:

2.5 الاستنتاجات

♦ أن مدى مراعاة مدققي الحسابات إجراءات تقييم المخاطر المادية كانت مرتفعة جداً، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة عميرش (2021) التي توصلت إلى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تمكنه من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطبقة من أجل الاستجابة لهذه المخاطر، كما أظهر دراسة دحدوح والصباغ (2016) أن هناك التزام كبير بتقييم مخاطر الرقابة عند مستوى البيانات المالية، في حين أن هناك التزام متوسط بتقييم المخاطر الكامنة عند مستوى البيانات المالية، وتتعارض مع دراسة لظن (2016) التي بينت غياب الدور الفعال للتدقيق في مراجعة التقنيات المستخدمة بتحديد المخاطر والفرص التي يتعرض لها، ويعزى ذلك إلى سعي مدققي الحسابات إلى فهم بيئة المنشأة الداخلية من أجل اتباع إجراءات تقييم المخاطر المادية، وفهم نظام الرقابة الداخلية من أجل تصحيح التجاوزات التي يمكن أن تسبب مخاطر مادية داخل المنشأة للتقليل من مخاطر الاحتيال المادي ومراعاة مدى كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للعمل داخل المنظمة من قبل مدققي الحسابات وتوثيقها من أجل

التقليل من تلك المخاطر لذا ظهرت هذه النتيجة لسعي جميع المنظمات للحد من درجة المخاطر المادية التي يمكن أن تعصف بالمنظمة من خلال الإجراءات التي يتبعها مدققي الحسابات.

♦ أن رأي مدققي الحسابات في إجراءات تقييم المخاطر المادية ظهر بدرجة مرتفعاً جداً، وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة عتيق وتلالوة (2016) التي أظهرت درجة متوسطة لرأي المدقق، ظهرت هذه النتيجة من خلال المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق من قبل الإدارة وذلك بإصدار بيانات يكون فيها المقق مسؤولاً عما ورد فيها من بيانات مراعيًا العدالة والمسؤولية في تطبيق السياسات المحاسبية، وكذلك المدقق في الكشف عن أي خطأ والسعي إلى تصحيحه من خلال الواجب الذي يقع على عاتقه بحيث تخلص كل التقارير الصادرة عنه من الأخطاء بحيث يشير تقرير المدقق إلى مسؤوليته عن تنفيذ الخطط خلال عملية التدقيق بحيث تخلص جميع التقارير من الأخطاء الجوهرية وتقييم العرض الشامل للبيانات المالية بكل مسؤولية لحماية الأصول والتقليل من المخاطر.

♦ وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) للعوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية بناءً على رأي المدقق حسب معايير التدقيق الدولية وتمثلت في (مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية، مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية)، وكان الأثر بدرجة مرتفعة، وتتفق مع دراسة الصباغ (2016) التي توصلت إلى أنه يؤثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة

تقييم خطر التدقيق عبر تحديده للحجم الملائم لمدى الإجراءات الجوهرية الذي يعمل على تحقيق التوازن بين كفاءة وفعالية عملية التدقيق، كما تتفق هذه النتيجة مع دراسة عميرش (2021) التي أظهرت قيام المدقق بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة بالإضافة إلى قيامه بتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة الباشري (2017) التي أظهرت أن المدقق مسؤول كذلك عن الأخطاء المادية التي تؤثر في صحة الحسابات الختامية والميزانية العامة، وبينت دراسة الشاهين (2015) وجود تأثير لتقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في فيما يخص خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية، تعزى هذه النتيجة بسبب العمل المستمر الذي يسعى إليه مدقق الحسابات من أجل فهم بيئة المنشأة من خلال طبيعة النشاط الاقتصادي لها ومراعاة السياسات المحاسبية خلال المنافسة السوقية لتحقيق أهداف المنشأة في بيئة قانونية مع مراعاة إيرادات المنشأة وحسابات العملاء والوردين والتقنيات الانتاجية المستخدمة في المنشأة، وكذلك مراعاة السياسات المتبعة في تفويض الصلاحيات والتعيين والتوجيه والتدريب الرقابة الخاصة التي تهدف إلى حماية الموجودات بتحديد المخاطر الجوهرية (مخاطر متأصلة، ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف) وفحص مدى صحة المعاملات المحاسبية والتحقق من العقود والاتفاقيات لدى العملاء والموردين ومراجعة المصروفات والقيم الدفترية لقروض الإدارة، كما يحرص المدقق على الحصول على أدلة الإثبات الخارجية والمباشرة وغير المباشرة والمكتوبة والمسجلة إلكترونياً والمشاركة في الجرد الفعلي بحيث يراعي مدققي الحسابات الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم وكفاية ومناسبة الأدلة.

♦ توجد فروق ذات دلالة احصائية في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية

تعزى لمتغير المؤهل العلمي وكانت الفروق لصالح ذوي المؤهل العلمي (CPA)، وتتعارض هذه النتيجة مع دراسة عتيق وتلالوة (2016) التي لم تظهر فروقاً تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وذلك لكون مدقق الحسابات الحاصل على المؤهل العلمي (CPA) لديه اطلاع على المعايير الدولية أكثر من غيره وذلك من خلال السعي للحصول على هذه الشهادة.

♦ لا توجد فروق ذات دلالة احصائية في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة، يرى الباحث أن مدققي الحسابات يتبادلون الخبرات أثناء العمل ولديهم استشارات في بعض الأمور التي تحتاج إلى ذلك فلم تظهر فروقاً تعزى إلى سنوات الخبرة.

♦ توجد فروق ذات دلالة احصائية في اجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي وبالتالي يستنتج رفض الفرضية عند الدرجة الكلية للدراسة ومحور إجراءات تقييم المخاطر، بينما لا توجد في رأي المدقق تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي، لصالح من مساهم الوظيفي شريك ومدير تدقيق، يرى الباحث أن إجراءات تقييم المخاطر يتم اتباعها بكل حرص ومسؤولية من قبل مدققي الحسابات من أجل التقليل من المخاطر المادية، ولكن نجد أن مدقق الحسابات الذي يكون شريكاً يكون لديه حرص وفهم للمنشأة وبيئتها وسياستها أكثر من غيره من مدققي الحسابات.

3.5 التوصيات

من خلال ما سبق يوصي الباحث بما يلي:

- ♦ ضرورة تعزيز كفاءة مدقق الحسابات من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية لتقليل من المخاطر المادية.
- ♦ ضرورة الاهتمام بجودة التدقيق لما له من أثر ايجابي على الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتحقيق تطلعات الأطراف المستفيدة من التقرير من تحقيق أعلى مستوى جودة.
- ♦ ضرورة العمل جدياً نحو تشجيع مدققي الحسابات على استخدام النظم الإلكترونية في عملية التدقيق.
- ♦ العمل على دعم دورات تدريبية للموظفين تزيد من خبرة المراجعين للتعامل مع المخاطر التي تحدث.

المراجع:

الاتحاد الدولي للمحاسبين (2017) اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة 2016-2017.

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

بعطوش، خلدون. (2015). دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر في شركات الكهرباء الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

بليبله، نبيل. (2015). أثر مخاطر الرقابة على إجراءات التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

بو حفص، رواني.(2018). التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية، جامعة غرداية، كلية العلوم الإقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة.

تونس، نجاه.(2016). مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS IFRS)، رسالة دكتوراه، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر.

الحو، شرين مصطفى.(2012). المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة .

الخالدي، ناهض. (2013). أثر استخدام أساليب المعالجة الالكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة. مجلة الجامعة الاسلامية، سلسلة الدراسات الاقتصادية والادارية، 23(1)، 282-304.

دحدوح، حسين والصباغ، سامر. (2016). مدى التزام مدقي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 338، العدد 2، ص 143-159.

دحو، عامر. (2018). التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية، الجزائر.

الذنيبات، علي عبد القادر (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (ط5). الأردن، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

رشوان، عبد الرحمن محمد (2017). تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والاهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات، 0(4)، 36-66، كلية فلسطين التقنية، دير البلح، فلسطين

زقوت، محمود يحيى. (2016). مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق و أثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة (دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

زياني، عبد الحق.(2018). محاضرات في مرجعة وتدقيق الحسابات، رسالة ماجستير، جامعة ابن خلدون، الجزائر.

السرطاوي، عبد الفتاح سعيد.(2016). الواقع التنظيمي لهنة تدقيق الحسابات في فلسطين "دراسة تحليلية وللقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، قسم أنظمة المعلومات المحاسبية، كلية الاقتصاد والاعمال، جامعة فلسطين التقنية خضوري، فلسطين.

سيسالم، روان وآخرون. (2019). أثر خصائص لجنة التدقيق على رأي المدقق الخارجي "دراسة تطبيقية: على البنوك المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 21، العدد (2)، 286-317.

الشاهين، عصام تركي.(2015). أثر تقييم مخاطر التدقيق ف جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، دمشق.

الشرياتي، شيرين (2015). واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في دوائر الضريبة، رسالة ماجستير، جامعة الخليل.

الشرطرات، حسني. (2017). أثر الأحداث اللاحقة على مصداقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي، رماح للبحوث و الدراسات، العدد 22، 89-109.

الصباح، حسام. (2018). أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدقق، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان.

الصباغ، سامر. (2016). أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سورية.

الصيرفي، أسماء. (2015). أثر مدى وفاء الشركات بمسؤوليتها الاجتماعية ومستوى التزام محاسبيها الماليين أخلاقياً على جودة تقاريرها المالية، رسالة دكتوراه، جامعة دمنهور، مصر.

عبد، حيدر ومحمد، علي. (2018). أهمية ادلة الاثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية: دراسة لعينة من المحاسبين والمدققين في دوائر محافظة المثني، المؤتمر العلمي السادس لجامعة التنمية البشرية، السلیمانية.

عتيق، إبراهيم وتلالوة، محمد. (2016). اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد (12)، العدد (3)، 547-575.

عثمان باشا، كريمة. (2015). آليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر.

العتار، حيدر وآخرون. (2018). تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية، دراسة ميدانية على آراء المدققين الخارجيين بالمؤسسات الحكومية، تنمية الرافدين، المجلد 37، العدد 119، ص33-58.

العتاونة، ربا (2016). العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن وأثرها على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.

عمري، فضيل مصطفى يوسف شفا. (2014). مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل.

عواج، هدى. (2015). دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية -دراسة عينة من تقارير محافظ حسابات ولاية المسيلة لفترة 2012، رسالة ماجستير، جامعة المسلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، قسم: العلوم التجارية.

عودة، علاء الدين صالح، (2011)، "أثر المنهج القائم على المخاطر في جودة التدقيق"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال/ جامعة الشرق الاوسط

قدور، إيمان. (2017). دور التدقيق المحاسبي والمالي في رفع أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر.

لظن، هيا. (2016). تقييم فعالية دور التدقيق الداخلي ودوره في إدارة المخاطر وفق إطار (COSO) دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

نسمان، حمدي (2008)، مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (21) "آثار التغير في أسعار صرف، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

نشوان، اسكندر (2019). الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 15، العدد 3، ص 349-372

النعسان، سماح أسامة.(2018). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

هاشم، صدام (2018). دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدالة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة الدنانير، جامعة النهرين، المجلد 14، ص499-517.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2017). معيار المراجعة (315): التعرف على التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية.

الوردات، خلف (2014) دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن (IIA)، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

ولد قادة، فايزة (2018). دور التدقيق في إدارة مخاطر المشاريع الاستثمارية، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية، الجزائر.

الياسري، محمد. (2017). أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 3، ص342-373.

Bedard, Nathan, H., and Cannon, Jean, C., (2017). Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field. American Accounting Association, 92(4): 81-114. doi: 10.2308/accor-51569.

Seidel, T. A (2015). *How Effectively Do Auditors Respond to Assessments of High Control Risk at the Account-Level? Implications for Audit Risk at the Account and Financial Statement Levels*, Published paper as part of Ph.D. Dissertation, University of Arkansas, USA.

Ruhnke, K.; SCHMIDT, M (2014). Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.33, No.4, 2014, 247-269.

Abu Saleem, K & Oleimat, I. (2020). The Impact of Computerized Auditing in Reducing audit risks in Jordan, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 10(6), 284– 298.

Douglas E. (2015) , " demonstrating professional skepticism " , the CPA journal , pp.31-35.

Amirish, Iman. (2021). The extent to which the external auditor assesses and responds to external audit risks in France, Journal of Research and Commercial Studies, 5(1), 134-154

Mindak, Mary and Heltzer, Wendy (2011), responsibility and audit risk Corporate environmental, Managerial Auditing Journal, Vol. 26 No. 8, pp. 697-733.

الملاحق

ملحق (1) مدققي الحسابات القانونيين المرخصين لمزاولة مهنة التدقيق

STATE OF PALESTINE

Board of Auditing Profession



دولة فلسطين

مجلس مهنة تدقيق الحسابات

سجل المدققين القانونيين المرخصين لمزاولة المهنة لعام ٢٠٢١

بموجب المادة (٨) من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤

استنداً لأحكام قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤، وبمقتضى المادة (٢) منه، والتي تنص على أن يطلع المجلس على هذه السجلات بينة قانونية رسمية وأحكام دستورية، وبالإضافة إلى قرار مجلس الوزراء رقم (٢١) بملامحة التلقائية لاسمها للمرة (١) من السنة (٨٠)، التي تضمن على أنها "لا يجوز لأي شخص غير المرخص لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ما لم يكن قد قبله في سجلات مدققي الحسابات القانونيين المرخصين".

#	اسم المدقق	رقم الرخصة	العنوان	إسم المكتب
1	إبراهيم أيوب إبراهيم تكروزي	103/2018	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
2	إبراهيم حسني إبراهيم جابر	110/2019	مقيد من خلال مكتب حسني جابر لتدقيق الحسابات	إسم المكتب
3	إبراهيم خليل أبو بكر	107/2004	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
4	إبراهيم محمد صالح شعير	105/2002	مقيد من خلال مؤسسة شعير لتدقيق الحسابات	إسم المكتب
5	إبراهيم خليل إبراهيم فرعون	112/2003	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
6	أحمد حسين يوسف عويش	106/2005	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
7	"أحمد ماهر" عبد القادر أساعيل أبو شحان	155/1998	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
8	أحمد عبد الجليل حسن النجاس	126/1987	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
9	أحمد عمر سعدي بنهاري	102/1999	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
10	أحمد عيسى محمود المنياي	115/2020	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
11	أحمد محمد أحمد الخليل	117/2020	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
12	أحمد مصطفى خليل جويده	135/1998	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
13	أحمد هادي جويده	109/2019	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
14	أحمد مصطفى موسى صوري	107/2014	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
15	أحمد جمال أحمد أبو فرحة	105/2019	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
16	أحمد محمود حسين نشار	162/1998	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
17	أحمد نوري محمود النجار	102/2005	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
18	أحمد سعيد محمد أحمد سليمان	131/2000	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
19	أحمد أحمد إبراهيم زينة	106/2018	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
20	أحمد فايز عبد الله عويش	112/2002	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
21	أحمد موسى سليمان عويش	107/2013	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
22	أحمد ماهر فؤاد عبد	111/2018	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
23	أحمد إبراهيم صالح حسان	106/2019	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
24	أحمد علي إبراهيم فريحت	108/2003	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
25	أحمد "محمد إبراهيم" كاتم حسنة	104/2002	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
26	أحمد أبو شحان ترك	120/2002	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
27	أحمد بشارة بوعلل أبو الزلف	135/2000	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
28	أحمد محمود حسين نشار	119/2004	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
29	أحمد كاتل محمد جويل	111/2017	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
30	أحمد وليد موسى لعلم	118/1999	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
31	أحمد زكي بنهاري بنهاري	101/2014	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
32	أحمد أساعيل محمد سليمان	110/2020	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
33	أحمد أحمد يوسف أبو شمة	120/1999	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
34	أحمد عبد الجليل عباد شهاب	161/1993	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
35	أحمد محمود محمد أحمد	125/2000	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
36	أحمد حادي ربيع الفوح	103/2002	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
37	أحمد نيك حليم أبو حويج	111/2020	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
38	أحمد إبراهيم أحمد أبو بكر	119/1999	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
39	أحمد حادي يوسف الفكري	105/1984	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
40	أحمد ميخائيل إبراهيم مصري	182/1993	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب
41	أحمد "أحمد" نصر الله يوسف فراج	130/2000	مقيد من خلال شركة أرست و يونغ - الشرق الأوسط	إسم المكتب



سجل المدققين القضاة المرخصين المزاويلين للمهنة لعام ٢٠٢١
بموجب المادة (٨) من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤

استنداعاً بالاعتماد قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤، والتي تعذر المدققون في تقديمها للمجلس بمقتضى لوائح هذه المهنة بنية قانونية رسمية وأحكامها، وبما استند إلى قرار مجلس الوزراء رقم (٢١١) بملامحة تشريعية لائحتها العامة (١) من المادة (٨٠)، التي تضمن على أنه: "لا يجوز لأي شخص طبيعي أو اعتباري مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ما لم يكن قد تم قيده في سجلات مجلس التدقيق القضاة المرخصين".

#	اسم المدقق	رقم الرخصة	العنوان	إسم المكتب
42	توفيق شكري اسمعيل اسمعيل	089/1983	رام الله	توفيق شكري اسمعيل اسمعيل
43	تيسير دود يوسف صالح	158/1998	غزة	التدقيق المحاسبية والتدقيق
44	جلال محمد حسن دويكات	193/1994	الناكس	جلال دويكات للتدقيق والاستشارات المالية
45	جمال أحمد عبدالهادي أبو فرحة	113/2003	حيفا	جمال أبو فرحة مدقق حسابات قانونيين ومشتري خراب
46	جبل جليل محمد مسلم	100/1998	رام الله	مفيد من خلال شركة خلال أبو غزالة وشركاه
47	جمال زكريا وليد الطريفي	078/1981	رام الله	مفيد من خلال شركة مؤسسة طريفي للتدقيق الحسابات
48	جمال عيسى غريزي أبو فرحة	106/2017	بيت لحم	مفيد من خلال مؤسسة الشاويش للتدقيق والمحاسبة
49	جمال محمد حمدان أبو شمه	107/2015	رام الله	مؤسسة أبو شمه للتدقيق الحسابات
50	جمال محمود تيب حوسو	146/2000	طوكرام	المهنيون المتحدون لتدقيق الحسابات
51	جمال خالد محمد الصلة	135/2002	الخليل	الوفيق للتدقيق والمحاسبة
52	جوزع غليل أمين خضر	106/2003	بيت لحم	خضر للتدقيق والاستشارات
53	حازم أحمد عبد الطيف أبو غريه	105/2017	رام الله	مفيد من خلال شركة القواسمي وشركاه
54	حازم حنا جبر صليبا	115/2003	رام الله	مفيد من خلال شركة بريس ووتر هارس غورير فلسطين المحدودة
55	حازم عيسى طه "المهذب تديبي"	107/2020	الخليل	مفيد من خلال مكتب التديبي للتدقيق الحسابات
56	حسان جليل عيسى وهاب	234/1994	بيت لحم	حسان وهاب مدقق حسابات قانونيين
57	حسام عبد يوسف عتوق	215/1994	الناكس	تدقيق الحسابات
58	حسن أحمد قاسم أبو ديه	112/1999	الخليل	مؤسسة أبو ديه للتدقيق الحسابات
59	حسني إبراهيم سعد وديهم	132/2000	حيفا	مؤسسة بيق للاستشارات والتدقيق الحسابات
60	حسني إبراهيم حسن جليوش	208/1995	رام الله	حسني جليوش للتدقيق الحسابات
61	حمدي حيران محمد سعيد النكسي	076/1983	القدس	النكسي للتدقيق والمحاسبة
62	حنين عبد الكريم محمد مسلم	134/2000	الناكس	مفيدة من خلال مكتب بديو للشباب المحاسبية والتدقيق
63	خلد أبو علي فريجات	104/2019	حيفا	مفيد من خلال مكتب أبو فريجات للتدقيق الحسابات
64	خلد هاني تاجي عبد المسيح	105/2014	بيت لحم	المعايير للتدقيق الحسابات
65	خلدون أحمد أحمد الترابي	105/2021	رام الله	مفيد من خلال شركة تيلوبيت اند توش (إم.إم) الشرق الأوسط
66	خليل إبراهيم علي عريكات	101/1998	رام الله	خليل إبراهيم عريكات للتدقيق والاستشارات
67	خليل فواز خليل غلوي	113/2011	رام الله	مفيد من خلال شركة القواسمي وشركاه
68	خليل محمد عبد الله خليل	116/1999	طوكرام	خليل حاج علي للمحاسبة والتدقيق
69	خليل يوسف أحمد وزق	237/1994	رام الله	مؤسسة رزق للتدقيق الحسابات
70	رافقت فارس فواز جواد	101/2004	رام الله	مفيد من خلال شركة مؤسسة طريفي للتدقيق الحسابات
71	رامي أحمد سليمان عيساري	132/2002	الناكس	مفيد من خلال شركة مؤسسة الطريفي للتدقيق الحسابات
72	رامي ماهر حسن زق	108/2019	رام الله	مفيد من خلال شركة خلال أبو غزالة وشركاه
73	رائد عارف محمد شلووش	120/2004	رام الله	مؤسسة الشاويش للتدقيق والمحاسبة
74	رائد إبراهيم فريد سعد	104/2012	طوكرام	السعد للمحاسبة والتدقيق
75	رائد إيليا إبراهيم أبو الصالح	109/2002	رام الله	مفيد من خلال شركة تيلوبيت اند توش (إم.إم) الشرق الأوسط
76	رائد عبد الحميد محمود العيسه	144/1987	بيت لحم	رائد حسان للتدقيق والمحاسبة
77	رنا حسين علي زحلقه	103/2020	حيفا	رنا زحلقه للتدقيق الحسابات
78	رنا عزيز فليس التميم	105/2011	بيت لحم	التميم للتدقيق الحسابات
79	رائد أحمد حسن اسحاق	207/1994	رام الله	مؤسسة القروني للتدقيق الحسابات
80	روحي مطلق أحمد أبو عون	105/1998	رام الله	المكتب الدولي للتدقيق الحسابات/روحي كعاد
81	زكريا جمال زكريا الطريفي	115/2004	رام الله	مفيد من خلال شركة مؤسسة طريفي للتدقيق الحسابات
82	زهدي محمد حسن شبيب	116/2003	رام الله	شبيب للتدقيق والمحاسبة



سجل المقيدين القانونيين المرخصين المزاويلين للمهنة لعام ٢٠٢١
بموجب المادة (٨) من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠١

استناداً لأحكام قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠١، لا سيما المادة (٢) منه، والتي تعتبر تسجيلات التي ينظمها المجلس بمثابة إتمام هذه المهنة بصفة قانونية رسمية وإثبات ممارستها، وبإلزامه إلى قرار مجلس الوزراء رقم (٢٤١) باللائحة التنفيذية لاسيما الفقرة (١١) من المادة (٨٠) التي تنص على أنه: "لا يجوز لأي شخص طبيعي أو اعتباري مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ما لم يكن تم ترقيده في سجلات مقيدي الحسابات القانونيين المزاويلين".

#	اسم المالك	رقم الزخصة	العنوان	إسم المكتب
83	زهرة عبد الفتاح محمد صغير	102/2014	الخليل	مؤسسة العرب للتدقيق والمحاسبة
84	زهد اسحق رشدي ياق	111/2001	الخليل	مؤسسة ياق للتدقيق الحسابات
85	زينة محمد يوسف بابه	244/1995	نابلس	المؤسسة الفلسطينية لتدقيق الحسابات
86	صلاح صلاح ناصر الدين ناصر الدين	108/1998	الخليل	مؤسسة ناصر الدين لتدقيق الحسابات
87	مبارك ريمون عبد قواس	110/2001	القدس	مؤسسة قواس للمحاسبة والتدقيق
88	سامي مزيق قسندني بخوزه	110/1998	بيت لحم	الدار للتدقيق الحسابات
89	سامي محمد صالح نسور	109/1998	جنين	مؤسسة نسور لتدقيق الحسابات
90	سامية غرغوري سافا أبو فرحة	112/1987	بيت لحم	مقيدة من خلال مؤسسة التدقيق والمحاسبة
91	سكك سليم يوسف علي	105/2003	رام الله	مقيدة من خلال شركة لاندست ويونغ - الشرق الأوسط
92	سحر "محمد صادق" عثمان التكروري	139/1987	الخليل	التكروري لتدقيق الحسابات
93	سعد "محمد عمر" عبد الكريم تميمي	116/1998	الخليل	الرواد للتدقيق والمحاسبة
94	سفيان عمادة شعبان الترك	118/2002	غزة	الشرق الأوسط للمحاسبة والتدقيق
95	سليم حندي نسور خاش	113/2020	رام الله	مؤسسة العهد للتدقيق الحسابات
96	سلمان موسى سليمان أبو دية	108/2011	رام الله	مقيد من خلال شركة مزارز محاسبون قانونيون واستشاريون
97	سليم بنها، جورج سفا	109/2001	القدس	مقيد من خلال شركة تلوويت اند توش (إم دي) الشرق الأوسط
98	سهيام عبد الحكيم خليل غزال	121/2002	غزة	للسنتين للتدقيق
99	سهيل عبد المصطفى شكري أبو روح	114/2003	القدس	مقيد من خلال مكتب دار المصطفى محاسبون قانونيون ومقيمون محليون
100	سهيل نجم محمد مولا	102/2011	نابلس	أبو مولا للمحاسبة والتدقيق
101	شادي زكريا توفيق أبو حرقه	112/2020	الخليل	مقيد من خلال مجموعة الخبراء العرب مدققو حسابات قانونيون
102	شادي شكري حنا فرج	108/2002	رام الله	التجوي لتدقيق والاستشارات المالية
103	شحدة مصطفى شحادة بدر الدين	117/2004	غزة	بدر الدين محاسبون قانونيون ومستشارون محليون
104	شحدة محمد جاد الله أبو خليفه	198/1995	بيت لحم	شحدة خليله للمحاسبة والتدقيق الحسابات
105	شريف هادي أحمد الخطيب	106/2020	رام الله	مقيد من خلال شركة طلال أبو غزالة وشركاه
106	شبيب محمد عبد الرحمن أبو حاتم	130/1998	رام الله	مقيد من خلال شركة نوح وأبو حاتم لتدقيق الحسابات
107	شفيق محمد حسن عوالده	156/1992	رام الله	مؤسسة السلام لتدقيق الحسابات والاستشارات
108	صالح ربيع عبد الرزاق علامه	111/2003	الخليل	مؤسسة علامة للمحاسبة والتدقيق الحسابات
109	صالح عمر حسين الأسعد	108/2004	طولكرم	الاسعد لتدقيق الحسابات
110	صلاح خليل علي الشقر	167/1998	غزة	شماخ للمحاسبة والتدقيق
111	طارق عيسى حسن خندور	108/2005	الخليل	الخندور لتدقيق الحسابات
112	طارق كامل مصطفى الكولاجيسي	120/1985	القدس	طارق كولا غاسي، محاسب ومدقق حسابات قانوني
113	طارق هسان محمد صوفان	103/2019	رام الله	مقيد من خلال مكتب صوفان للتدقيق الحسابات والخدمات الضريبية
114	طلال توفيق مدقم أبو غزاله	112/2012	رام الله	مقيد من خلال شركة طلال أبو غزالة وشركاه
115	عادل أمين منصور خضر	071/1981	بيت لحم	مقيد من خلال مكتب خضر للتدقيق والاستشارات
116	عادل جلال فريد جردفات	105/2004	جاني	عادل جردفات لتدقيق الحسابات
117	عازف محمد عارف شوايش	074/1981	أريحا	مقيد من خلال مؤسسة الشوايش للتدقيق والمحاسبة
118	عبد الحكيم عبد الحليف إبراهيم العلمي	152/1998	غزة	عبد الحكيم العلمي - محاسبون قانونيون
119	عبد الحكيم محمد عبد الفتاح أبو دجهر	145/1998	غزة	الوفاء للراجحة والاستشارات المالية والاقتصادية
120	عبد الرؤوف موسى عبد الله عبد	131/2003	غزة	مقيد من خلال مكتب مدقق للتدقيق والاستشارات
121	عبد الغني صبري خليل شمالي	190/1993	حان	عبد الغني شمالي لتدقيق الحسابات
122	عبد الفتاح بنعبد محمد صلاح	102/2015	رام الله	الشرطوني للتدقيق والاستشارات الضريبية
123	عبد الفتاح عيسى سرحان فروج	133/2002	الخليل	مؤسسة عبد الفتاح الفروج لتدقيق الحسابات



مجلس المدققين القانونيين المرخصين الممارسين للمهنة لعام ٢٠٢١

بموجب المادة (٨) من قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤

استناداً لأحكام قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤ بإنشائها المادة (٢) منه، والتي تعبر سجلات قس في ظلها المجلس بمقتضى أحكام هذه المادة بجهة قانونية رسمية أثلت مكوّناتها، وبمستند إلى قرار مجلس الوزراء رقم (٢١) بلائحة التنفيذية لإنشائها لفترة (١) من المدة (٨٠)، التي تنص على أنه: "يجوز لأي شخص طبيعي أو اعتباري مزاول مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ما لم يكن قد تمّ تعيينه في سجلات مدققي الحسابات القانونيين الممارسين".

#	اسم المدقق	رقم الرخصة	العنوان	إسم المكتب
124	عبد التوفيق أحمد عبد التوفيق نهار	107/2018	رام الله	مفيد من خلال شركة لانس وونغ - الشرق الأوسط
125	عبد الله سلام "محمد عدي" حليمه	101/2020	نابلس	مؤسسة حليمه للمحاسبة والتدقيق - محاسبون ومدققو حسابات
126	عبد الله عثمان عبد الله سوزة	102/2019	رام الله	جواندا للتدقيق والمحاسبة
127	عبد الله مصلح عبد غلام	103/2001	بيت لحم	غلام للتدقيق والاستشارات
128	عبد الكريم ثابت عبد الكريم محمود	101/2017	رام الله	مفيد من خلال شركة لانس وونغ - الشرق الأوسط
129	علاء مسرح ومقرب محليمه	167/1992	رام الله	محليمه وشركاه محاسبون وقانونيون
130	عثمان دايوة شكري زلوم	122/1987	الخليل	مؤسسة زلوم للتدقيق والمحاسبة
131	عثمان أحمد عسكر حمانه	097/1981	نابلس	مؤسسة الحليب للتدقيق الحسابات
132	عثمان عبد المحسن عبد الهادي التوابه	117/1998	بيت لحم	مؤسسة التوابه للتدقيق الحسابات
133	عزت وائل عزت نوح	108/2017	رام الله	مفيد من خلال شركة لوح وأبو حنكة للتدقيق الحسابات
134	عصام عثمان عبد الله عجل	110/2011	رام الله	المكتب المهني للتدقيق الحسابات والاستشارات المالية
135	عصام محمد سليم صوفان	107/2002	رام الله	مؤسسة صوفان للتدقيق الحسابات
136	عليه مسلم عليه قرمان	123/2002	غزة	عليه قرمان المحاسبة والتدقيق
137	علاء شبيب محمد أبو حاكمية	104/2020	رام الله	مفيد من خلال شركة لوح وأبو حنكة للتدقيق الحسابات
138	عمر مصطفى أبو الهم قريس	91/1993	بيت لحم	عمر قريس مدقق حسابات قانوني
139	عمران عثمان محمد ناصر	106/2001	رام الله	بالشفا للخدمات المهنية والتدقيق
140	عثمان عثمان عبد الرحمن كبري	104/2004	رام الله	عثمان كبري للتدقيق والمحاسبة
141	عيسى جويّيب عيسى سايّا	110/2015	رام الله	مفيد من خلال شركة برايس ووتر هاوس كوبرز - فلسطين المحدودة
142	عيسى طه عبد السلام "سلوب نسي"	109/2004	الخليل	التدقيق الحسابات
143	عيسى غزوي سايّا أبو فرحة	034/1979	بيت لحم	مؤسسة شايّب للتدقيق والمحاسبة
144	عصام محمد سليم صوفان	134/1987	رام الله	صوفان للتدقيق الحسابات والخدمات الخيرية
145	عثمان محمود يوسف عبد الرزاق	119/1998	طوباس	بيت الفورة للتدقيق والاستشارات المالية
146	فادي سعيد جاداد قلان	103/2012	بيت لحم	مفيد من خلال مكتب حنظل وعلي مدقق حسابات قانوني
147	فازي يداويوت يوسف خير	142/2000	بيت لحم	خير للتدقيق الحسابات
148	فارس إبراهيم موسى معلّم	107/2012	رام الله	مفيد من خلال شركة برايس ووتر هاوس كوبرز - فلسطين المحدودة
149	فارس هتا خليل قزاحله	106/2011	رام الله	كلاريتا مدقق حسابات قانوني
150	فارس سمير قاسم بركات	108/2020	القدس	البركات للتدقيق الحسابات
151	فراج الله حمدي ياسين مرتجي	122/2002	غزة	الحاسب للمحاسبة والمراجعة وتدقيق الحسابات
152	فريد بطرس جريس سعيد	107/1998	بيت لحم	فريد سعيد للتدقيق الحسابات
153	فوزي جمعه جاد الفولي	113/2004	غزة	خبراء الزبون للمحاسبة وتدقيق الحسابات
154	فوزي محمود حسين مصلح	127/2002	غزة	المدار للمحاسبة والتدقيق
155	كمال أحمد عسكر خليل	176/1992	نابلس	مؤسسة كمال خليل للتدقيق الحسابات
156	كمال إبراهيم عبد التوفيق الدويّنه	112/2004	غزة	كمال الدويّنه للتدقيق والمحاسبة
157	ليانا نادر فرمنين رحيل	103/2021	بيت لحم	مفيدة من خلال شركة فراج وتطوان وشركاهم للتدقيق الحسابات
158	ماجد أحمد حسن اسماعيل	175/1991	رام الله	الفايز محمدسون قانونيون ومستشارون
159	ماجد خليل عبد القوي سليمان	144/2000	أريحا	المحاسب القانوني ماجد خليل عبد القوي سليمان
160	ماجد الور أحمد مقبول	104/2001	نابلس	مؤسسة ماجد للمحاسبة وتدقيق الحسابات
161	محمدي شفيق الياس شوملي	106/2015	بيت لحم	شوملي للمحاسبة والاستشارات المالية
162	مؤيد أحمد عبد الهادي سوزي	104/2003	رام الله	مؤيد عسوي مدقق حسابات قانوني
163	"محمد إبراهيم" علق عبدالمعز ناصر الدين	102/2020	القدس	ناصر الدين للاستشارات المالية وتدقيق الحسابات - مدققو حسابات قانونيون
164	"محمد أسلمه" عبد الحافظ مسباح سوله	187/1994	الخليل	مؤسسة مسوده للمحاسبة والتدقيق



سجل المدققين القانونيين المرخصين المزاويلين للمهنة لعام ٢٠٢١

بموجب المادة (٨) من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤

استند لإعداد قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤ لسنة ٢٠٠٤، والتي تعطي التراخيص التي يملكها المجلس بفتح هذه المادة بينة قانونية رسمية وأحكام مطبوعة، ولاستند إلى قرار مجلس الوزراء رقم (٢٤) بملامحة التفتيشية لاسمها الفقرة (١) من المادة (٨٠) التي تنص على أنه: "لا يجوز لأي شخص غير المرخص من مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ما لم يكن تم إيداع في سجلات مدققين الحسابات القانونيين المزاويلين".

#	اسم المدقق	رقم الرخصة	العنوان	إسم المكتب
165	محمد انكرم - كاتم ابراهيم حسونه	046/1984	الخليل	مؤسسة حسونه للتدقيق والمحاسبة
166	محمد نديم - محمد خليل - طالب محاسب	226/1994	الخليل	مؤسسة المحاسب للتدقيق والمحاسبة
167	محمد جوري - عبد الرحمن محمود الجعري	030/1981	الخليل	المؤسسة العربية للتدقيق والمحاسبة
168	محمد رجائي - يوسف عبداللطيف القيسي	154/1991	الخليل	مجموعة خبراء العرب منقول حسابات قانونيون
169	محمد نضال - بسيم - محمد مديح - جرموش	113/1999	نابلس	مؤسسة جرموش للتدقيق الحسابات
170	محمد أحمد اسماعيل الأرض	111/2011	رام الله	مفيد من خلال شركة سليمان وشركاه - منقول حسابات قانونيون
171	محمد النور كاتم حسونه	113/2019	الخليل	أركان المحاسبة والتدقيق والاستشارات
172	محمد أحمد صندان البدارين	109/2018	رام الله	مفيد من خلال شركة نيلوبت اند توش (إم.إي) الشرق الأوسط
173	محمد أحمد خليل أحمد	114/2001	نابلس	محمد خليل محاسب قانوني
174	محمد جلال محمد تليبي	107/2017	القدس	إنجاز للتدقيق والاستشارات
175	محمد خالد محمود عرفات	121/1998	نابلس	مؤسسة الاستشاريين العرب للتدقيق والاستشارات المالية والإدارية
176	محمد راشد أحمد شوح	108/2001	رام الله	مؤسسة راشد للتدقيق الحسابات
177	محمد رمضان حسن نواي	130/2002	القدس	مفيد من خلال مكتب النواي للتدقيق والمحاسبة
178	محمد شبيب محمد أبو حاكمة	105/2020	رام الله	مفيد من خلال شركة أوج وأبو حاكمة للتدقيق الحسابات
179	محمد عارف محمد شوايف	108/2014	أريحا	مفيد من خلال مؤسسة شوايف للتدقيق والمحاسبة
180	محمد محمود نديم جويس	009/1973	طولكرم	مؤسسة جويس للمحاسبة وتدقيق الحسابات
181	محمد محمود محمد أرفايرة	111/1999	الخليل	مؤسسة أرفايرة للتدقيق والمحاسبة
182	محمد يوسف محمد أبو زميلة	105/2005	رام الله	إداليا للتدقيق الحسابات
183	محمود شكر حرب بدارين	259/1997	الخليل	الخبراء الدوليون للتدقيق الحسابات والاستشارات المحاسبية
184	محمود عبد الله حامد زيتوني	109/2017	رام الله	مفيد من خلال شركة طلال أبو غزالة وشركاه
185	محمود فريد سعيد جويدي	107/1999	طولكرم	المقابلة للتدقيق الحسابات - محاسبون قانونيون
186	محمود مصطفى عيسى طعنه	111/1998	رام الله	بعضه للتدقيق الحسابات
187	مروان أحمد العبد حسين	165/1990	رام الله	مروان الطريقي للتدقيق الحسابات
188	مصطفى عونة حسين طويل	104/2015	رام الله	عونة جبريل منق حسابات قانوني
189	مصطفى محمود محمد عوين	102/2013	رام الله	مفيد من خلال الشركة الفلسطينية للتدقيق والمحاسبة
190	معد حسن محمد بلوط	106/2013	رام الله	مفيد من خلال شركة القواسمي وشركاه
191	مستشار فايز أحمد صندان	107/2001	رام الله	مفيد من خلال شركة طلال أبو غزالة وشركاه
192	منار أحمد حسين اسماعيل	145/2000	القدس	مؤسسة القسوي للتدقيق الحسابات
193	منار جريس يوسف الهندك	114/2015	رام الله	مفيد من خلال شركة نيلوبت اند توش (إم.إي) الشرق الأوسط
194	منار كامل داود الناصر	126/1998	الخليل	النظر للتدقيق والمحاسبة
195	منار ماجد عشور الجعري	105/2015	الخليل	الناجد للتدقيق والمحاسبة
196	منار محمد ملحم نجم	117/2003	رام الله	نجم للمحاسبة
197	منير محمد خليل "علي حسن"	130/2003	غزة	مفيد من خلال شركة طلال أبو غزالة وشركاه
198	مهنا صالح محمد صندان	110/1999	جنين	صندان للتدقيق
199	مهدي عبد الطيف حسن حج علي	103/2014	رام الله	مفيد من خلال شركة أرنست وويلغ - الشرق الأوسط
200	موسى سليمان قاسم أبو دية	223/1994	رام الله	مفيد من خلال شركة مزارق محاسبون قانونيون واستشاريون
201	موسى محمد موسى بني عونه	111/2002	رام الله	مفيد من خلال شركة طلال أبو غزالة وشركاه
202	موفق - محمد انكرم - كاتم حمونه	112/2019	الخليل	مفيد من خلال مؤسسة حسونه للتدقيق والمحاسبة
203	مروان دلال يوليس شمان	138/1998	رام الله	محاسبين في جامعة بيرزيت
204	نادر بشارة جريس نصار	109/2003	بيت لحم	مفيد من خلال مكتب مسلم وهاب منق حسابات قانوني
205	نادر محمد حافظ دجاني	143/1987	القدس	نادر محمد النجدي محاسب قانوني مستشار إداري



سجل المقيدين القانونيين المرخصين المزاويلين للمهنة لعام ٢٠٢١

بموجب المادة (٨) من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤

استناداً لاجتماع قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤ لاسيما المادة (٢) منه، والتي تعتبر الدول التي يتلقونها المجلس بمقتضى اعتماده هذه المهنة بيئة قانونية رسمية وإثبات مكوّناتها، وبالإضافة إلى قرار مجلس الوزراء رقم (٢١) بـ"لائحة الترخيص لاسيما الفقرة (١) من المادة (٨٠)، التي تضمن على هذا: "لا يجوز لأي شخص طبيعي أو اعتباري مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين ما لم يكن قد تم إيداع في سجلات مفقدي الحسابات القانونيين المزاويلين".

#	اسم المذلل	رقم الرخصة	العنوان	اسم المكتب
206	ناصر الدين انكرم راجب علي	248/1995	رام الله	مؤسسة البرمكة لتدقيق الحسابات
207	ناصر عثمان سليمان طاهر	112/2017	رام الله	مؤسسة الواحة للحسابات
208	دانة يوسف احمد عمرو	104/2005	الخليل	مركز احمد يوسف عمرو - منسق حسابات قانوني
209	أيمن ابراهيم عبد الحميد الأيوبي	117/1999	الخليل	ابن خلدون للمحاسبة والتدقيق
210	أيمن لويز لسة الله عوده	181/1993	رام الله	أيمن عوده محاسب ومنسق حسابات قانوني
211	أيمن محمد عيسى طنبليه	102/2002	الخليل	مؤسسة الكرم لتدقيق المحاسبة
212	أيمن محمود سلامة زيدان	110/2005	رام الله	بي دي او للمحاسبة والتدقيق والخدمات الحزبية
213	أرمين جورج جبرا طويل	105/2018	بيت لحم	مقيدة من خلال شركة فراج وإيثوان وشركاهم لتدقيق الحسابات
214	تشرين رضوان رضا يحيى	108/2015	جنين	دليل لتدقيق الحسابات
215	تفضل عبد الحملي شكري زيروخ	203/1993	القدس	داني المدفق محاسبون قانونيون ومحكمون مقبول
216	تفضل املاح عليه"ملاح المدلسوة"	106/2014	بيت لحم	مقيد من خلال مكتب باسم ابو شمة للمحاسبة والتدقيق
217	نعمان عبد الجواد نعمان تميمي	166/1990	نابلس	مؤسسة التنمية لتدقيق الحسابات
218	نهاد احمد عبد الحملي حنيفة	154/1998	غزة	مؤسسة حمادة للمحاسبة والاستشارات المحاسبية والخزيرية
219	نيكولا جورج نيكولا سمير	104/2017	رام الله	مقيد من خلال شركة ديلويت اند توش (إم. إي) الشرق الأوسط
220	هاني جوهي محمود دغا	105/1999	الخليل	هاني دغا منسق حسابات قانوني
221	هاني محمد محمد احمد	118/2003	غزة	دليل للتدقيق والاستشارات
222	هشام محمود يوسف مسد	121/1999	جنين	مركز لتدقيق الحسابات
223	خالد يوسف مسدك "شهر كيان"	111/2012	رام الله	مقيد من خلال شركة برايس ووتر هاوس كوبرز - فلسطين المدفوعة
224	وائل عزت فهد نوح	127/1998	رام الله	مقيد من خلال شركة نوح وابو حنكة لتدقيق الحسابات
225	وسيم ماهر عبد الفتاح الشريفي	101/2019	الخليل	مؤسسة وسيم الشريفي للتدقيق والمحاسبة
226	وضاح سعدي محمود محنتب	106/1998	الخليل	وضاح محنتب للتدقيق والمحاسبة
227	وليد طاهر عبد الحميد عوده	106/2004	جنين	المفدي لتدقيق الحسابات
228	وليد محمد سالم الظلي	136/1998	رام الله	مؤسسة الظلي للمحاسبة والتدقيق
229	وليد هاشم احمد حيمور	127/2003	بيت لحم	حيمور لتدقيق الحسابات
230	يحيى سلامة عبدالرحمن ابو رميله	139/2002	القدس	يحيى محاسب ومنسق حسابات قانوني
231	يحيى مصطفى رجب ابو جبل	132/2003	غزة	مجموعة الفد للتدقيق والمحاسبة
232	يعقوب عبد الاحد يعقوب علون	106/2012	رام الله	مقيد من خلال شركة برايس ووتر هاوس كوبرز - فلسطين المدفوعة
233	يوسف محمد رشيد عموه	103/1998	رام الله	مقيد من خلال الشركة الفلسطينية للتدقيق والمحاسبة

تم تحديث السجل بتاريخ: ٠٥/٠٧/٢٠٢١

ملحق (2) الاستبانة



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة القدس

كلية الدراسات العليا

أخي الكريم/ أختي الكريمة

تحية طيبة وبعد ...

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان **العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية وانعكاسها على رأي المدقق الخارجي في فلسطين حسب معايير التدقيق الدولية**، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، نأمل من حضرتكم التكرم بالإجابة عن فقرات هذه الاستبانة لما لكم دور كبير في اتمام هذه الدراسة علماً بأن المعلومات الواردة بها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث: بشار نوار

المشرف: د. فراس بركات

القسم الأول: المعلومات والبيانات الشخصية:

يرجى وضع (√) في المربع حول ما يناسبك:

المؤهل المهني:

أ- (PACPA) ☐ ب- (CPA) ☐ ج- (CIA) ☐

سنوات الخبرة:

أ- أقل من 5 سنوات ☐ ب- 5-15 سنوات ☐ ج- أكثر من 15 سنة ☐

المسمى الوظيفي:

أ- شريك ☐ ب- مدير تدقيق ☐ ج- مدقق رئيس ☐ د- مدقق ☐

نأمل من حضرتكم قراءة الفقرات الآتية بعناية والإجابة عليها بوضع إشارة(√)

الرقم	الفقرات	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة منخفضة	درجة منخفضة جداً
مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية						
1.	يراعي مدقق الحسابات طبيعة النشاط الاقتصادي للمنشأة					
2.	يراعي مدقق الحسابات السياسات المحاسبية التي تتبناها إدارة المنشأة.					
3.	يراعي مدقق الحسابات المنافسة السوقية في القطاع الذي تعمل فيه المنشأة.					
4.	يراعي مدقق الحسابات أهداف واستراتيجيات المنشأة.					
5.	يراعي مدقق الحسابات السياسات الحكومية التي تؤثر في نشاط المنشأة.					
6.	يراعي مدقق الحسابات البيئة القانونية للمنشأة.					
7.	يراعي مدقق الحسابات المصادر الرئيسية لإيرادات المنشأة					
8.	يراعي مدقق الحسابات العملاء والموردون الرئيسيون					
9.	يراعي مدقق الحسابات المعاملات مع أطراف ذات صلة أو علاقة					
10.	يراعي مدقق الحسابات التقنيات الإنتاجية المستخدمة في المنشأة.					
مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية						
11.	يراعي مدقق الحسابات السياسات المتبعة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.					
12.	يراعي مدقق الحسابات السياسات المتبعة في التعيين والتوجيه والتدريب.					
13.	يراعي مدقق الحسابات صلاحيات لجنة الرقابة والتدقيق في مجلس الإدارة					
14.	يراعي مدقق الحسابات التحقق من الفصل بين المهام الوظيفية.					
15.	يراعي مدقق الحسابات التحقق من صلة القرابة والعلاقات الاجتماعية بين العاملين في المهام المترابطة و المتداخلة					
16.	يراعي مدقق الحسابات الرقابة الخاصة لحماية الموجودات.					
17.	يراعي مدقق الحسابات الرقابة الخاصة بحماية الإلكترونية.					
18.	يراعي مدقق الحسابات حدود الصرف المسموح بها للمسؤولين عن عملية الصرف.					
19.	يراعي مدقق الحسابات الإجراءات الخاصة بالجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والبضاعة.					

مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية

20.	يحدد مدقق الحسابات المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية (مخاطر متأصلة، أم مخاطر رقابية، أم مخاطر اكتشاف).				
21.	يحصل مدقق الحسابات من الإدارة على خطاب تمثيل يحدد مسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية المناسبة لمنع واكتشاف الأخطاء الجوهرية.				
22.	يطبق مدقق الحسابات إجراءات تدقيق مفصلة لقيود التسويات المحاسبية التي تتم في المنشأة قبيل نهاية الفترة المالية.				
23.	يجري مدقق الحسابات اختبارات اللازمة لفحص مدى وصحة عينة مناسبة من المعاملات المحوسبة.				
24.	يستخدم مدقق الحسابات إجراءات المراجعة التحليلية مثل مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات الفعلية بتلك التي كان قد توقعها المدقق.				
25.	يتحقق مدقق الحسابات من شروط عقود معينة للتأكد من عدم وجود اتفاقيات جانبية لدى العملاء والموردين				
26.	يراجع ويفحص مدقق الحسابات المصروفات الكبيرة وغير العادية				
27.	يراجع مدقق الحسابات التفويض والقيم الدفترية لقروض الإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة				

مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية

28.	يحرص مدقق الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات الخارجية ومن جهات مستقلة ما أمكن ذلك.				
29.	يحرص مدقق الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات المباشرة بدلاً من غير المباشرة.				
30.	يحرص مدقق الحسابات على أدلة المكتوبة أو المسجلة إلكترونياً بدلاً من أدلة الإثبات الشفهية.				
31.	يستخدم مدقق الحسابات الاستقصاءات المناسبة ومن الموظفين المعنيين بالعمليات التي يقوم بفحصها.				
32.	يطبق مدقق الحسابات أساليب التحقق الفعلي من وجود الأصول بدلاً من الاعتماد على أرصدها الدفترية فقط				
33.	يحرص مدقق الحسابات على المشاركة في عملية الجرد الفعلي للمخزون.				
34.	يحرص مدقق الحسابات على أن يتوفر في أدلة الإثبات الداخلية عنصراً الدقة واكتمال المعلومات.				
35.	يحرص مدقق الحسابات على الموازنة بين تكلفة الحصول على				

					أدلة الإثبات والفائدة المعلوماتية المحققة منها.	
					يراعي مدقق الحسابات الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.	36.
					يتحقق مدقق الحسابات من صلة القرابة والعلاقات الاجتماعية بين العاملين في المهام المترابطة والمتداخلة	37.
					النقدية تختلف عن الأصول الثابتة	38.
					يمارس مدقق الحسابات الشك المهني في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.	39.
مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية						
					يستخدم مدقق الحسابات أوراق عمل كاملة ومفصلة لتوثيق عملية التدقيق والنتائج التي يتوصلون إليها.	40.
					يوثق مدققي الحسابات اتصالاتهم مع الإدارة بشأن معالجة الأخطاء الجوهرية التي يكتشفونها.	41.
					يوثق مدقق الحسابات مراسلاته مع الأطراف الخارجية.	42.
					يوثق مدقق الحسابات المعلومات التي تتعارض مع الاستنتاج النهائي لآرائهم حول عملية التدقيق.	43.
					يوثق مدقق الحسابات أية عمليات تحدث في المنشأة بعد تاريخ تقرير التدقيق.	44.
					يحتفظ مدقق الحسابات بنسخ من الأوراق المهمة لبيان أنهم بذلوا العناية المهنية اللازمة أمام القضاء.	45.
					يحرص مدقق الحسابات على تضمين الملف النهائي في فهم المنشأة وبيئتها وبصفة خاصة مخاطر الأخطاء الجوهرية.	46.
					يحرص مدقق الحسابات على تجميع النتائج النهائية لعملية التدقيق في ملف نهائي بعد كتابة التقرير.	47.
					يعمل مدقق الحسابات على حفظ وثائق التدقيق في المكان المناسب وللمدة المناسبة	48.
					يوثق مدقق الحسابات على الحفاظ على سرية المعلومات.	49.

رأي المدقق									
الرقم	الفقرات				بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة منخفضة	بدرجة منخفضة جداً
مسؤولية الإدارة عن البيانات									
50.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات								
51.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن العرض العادل للبيانات								
52.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن الرقابة الداخلية								
53.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة								
54.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة اكتشاف وتصحيح الأخطاء								
مسؤوليات وواجبات المدقق									
55.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات								
56.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق بصورة مطلقة لدقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء								
57.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق								
58.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن وضوح السياسات المحاسبية المتبعة								
59.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن خلو التقارير من التحريفات الجوهرية								
60.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن معقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة								
61.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن تقييم العرض الشامل للبيانات المالية								
62.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق جمع الأدلة الكافية والمناسبة لتوفر أساساً لإبداء رأيه								
63.	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن تقييم المخاطر								
64.	يشير تقرير المدقق إلى عدم مسؤولية المدقق عن حماية الأصول								

مع الشكر الجزيل على جهودكم وتعاونكم

ملحق (3) أسماء المحكمين

الرقم	المحكم	مكان العمل
1.	د. كامل أبو كويك	جامعة القدس
2.	د. أكرم رجال	جامعة القدس
3.	د. إبراهيم عتيق	جامعة القدس
4.	د. مروان أبو هلال	جامعة القدس المفتوحة
5.	د. محمد تلالوة	جامعة القدس المفتوحة

ملحق (4): معاملات الثبات لمجالات الدراسة

المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية.	10	0.88
مدى مراعاة مدققي الحسابات لفهم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من المخاطر المادية	9	0.89
مدى مراعاة مدققي الحسابات مخاطر الاحتيال المادي للتقليل من المخاطر المادية	8	0.86
مدى مراعاة مدققي الحسابات كفاية ومناسبة أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية	12	0.89
مدى مراعاة مدققي الحسابات توثيق أدلة الإثبات للتقليل من المخاطر المادية	10	0.89
الدرجة الكلية العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية	49	0.96
مسؤولية الإدارة عن البيانات.	5	0.80
مسؤوليات وواجبات المدقق.	10	0.82
الدرجة الكلية لرأي المدقق	15	0.83
الدرجة الكلية	64	0.96

ملحق رقم (5): معاملات الارتباط بيرسون بين الفقرات والدرجة الكلية.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة المعنوية
العوامل المؤثرة على إجراءات تقييم المخاطر المادية			
1.	يراعي مدقق الحسابات طبيعة النشاط الاقتصادي للمنشأة	0.54	0.00
2.	يراعي مدقق الحسابات السياسات المحاسبية التي تتبناها إدارة المنشأة.	0.60	0.00
3.	يراعي مدقق الحسابات المنافسة السوقية في القطاع الذي تعمل فيه المنشأة.	0.39	0.00
4.	يراعي مدقق الحسابات أهداف واستراتيجيات المنشأة.	0.51	0.00
5.	يراعي مدقق الحسابات السياسات الحكومية التي تؤثر في نشاط المنشأة.	0.57	0.00
6.	يراعي مدقق الحسابات البيئة القانونية للمنشأة.	0.57	0.00
7.	يراعي مدقق الحسابات المصادر الرئيسية لإيرادات المنشأة	0.47	0.00
8.	يراعي مدقق الحسابات العملاء والموردون الرئيسيون	0.49	0.00
9.	يراعي مدقق الحسابات المعاملات مع أطراف ذات صلة أو علاقة	0.69	0.00
10.	يراعي مدقق الحسابات التقنيات الإنتاجية المستخدمة في المنشأة.	0.45	0.00
11.	يراعي مدقق الحسابات السياسات المتبعة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.	0.63	0.00
12.	يراعي مدقق الحسابات السياسات المتبعة في التعيين والتوجيه والتدريب.	0.56	0.00
13.	يراعي مدقق الحسابات صلاحيات لجنة الرقابة والتدقيق في مجلس الإدارة	0.67	0.00
14.	يراعي مدقق الحسابات التحقق من الفصل بين المهام الوظيفية.	0.71	0.00
15.	يراعي مدقق الحسابات التحقق من صلة القرابة والعلاقات الاجتماعية بين العاملين في المهام المترابطة و المتداخلة	0.66	0.00
16.	يراعي مدقق الحسابات الرقابة الخاصة لحماية الموجودات.	0.70	0.00
17.	يراعي مدقق الحسابات الرقابة الخاصة بحماية الإلكترونية.	0.71	0.00
18.	يراعي مدقق الحسابات حدود الصرف المسموح بها للمسؤولين عن عملية الصرف.	0.61	0.00
19.	يراعي مدقق الحسابات الإجراءات الخاصة بالجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والبضاعة.	0.66	0.00
20.	يحدد مدقق الحسابات المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية (مخاطر متأصلة، أم مخاطر رقابة، أم مخاطر اكتشاف).	0.72	0.00
21.	يحصل مدقق الحسابات من الإدارة على خطاب تمثيل يحدد مسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية المناسبة لمنع واكتشاف الأخطاء الجوهرية.	0.69	0.00

0.00	0.45	يطبق مدقق الحسابات إجراءات تدقيق مفصلة لقيود التسويات المحاسبية التي تتم في المنشأة قبيل نهاية الفترة المالية.	22.
0.00	0.63	يجري مدقق الحسابات اختبارات اللازمة لفحص مدى صحة عينة مناسبة من المعاملات المحوسبة.	23.
0.00	0.56	يستخدم مدقق الحسابات إجراءات المراجعة التحليلية مثل مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات الفعلية بتلك التي كان قد توقعها المدقق.	24.
0.00	0.89	يتحقق مدقق الحسابات من شروط عقود معينة للتأكد من عدم وجود اتفاقيات جانبية لدى العملاء والموردين	25.
0.00	0.78	يراجع ويفحص مدقق الحسابات المصروفات الكبيرة وغير العادية	26.
0.00	0.78	يراجع مدقق الحسابات التفويض والقيم الدفترية لقروض الإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة	27.
0.00	0.86	يحرص مدقق الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات الخارجية ومن جهات مستقلة ما أمكن ذلك.	28.
0.00	0.89	يحرص مدقق الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات المباشرة بدلاً من غير المباشرة.	29.
0.00	0.88	يحرص مدقق الحسابات على أدلة المكتوبة أو المسجلة إلكترونياً بدلاً من أدلة الإثبات الشفهية.	30.
0.00	0.74	يستخدم مدقق الحسابات الاستقصاءات المناسبة ومن الموظفين المعنيين بالعمليات التي يقوم بفحصها.	31.
0.00	0.74	يطبق مدقق الحسابات أساليب التحقق الفعلي من وجود الأصول بدلاً من الاعتماد على أرصدها الدفترية فقط	32.
0.00	0.79	يحرص مدقق الحسابات على المشاركة في عملية الجرد الفعلي للمخزون.	33.
0.00	0.75	يحرص مدقق الحسابات على أن يتوفر في أدلة الإثبات الداخلية عنصراً الدقة واكتمال المعلومات.	34.
0.00	0.73	يحرص مدقق الحسابات على الموازنة بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات والفائدة المعلوماتية المحققة منها.	35.
0.00	0.80	يراعي مدقق الحسابات الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.	36.
0.00	0.76	يتحقق مدقق الحسابات من صلة القرابة والعلاقات الاجتماعية بين العاملين في المهام المترابطة والمتداخلة	37.
0.00	0.70	النقدية تختلف عن الأصول الثابتة	38.
0.00	0.77	يمارس مدقق الحسابات الشك المهني في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.	39.
0.00	0.73	يستخدم مدقق الحسابات أوراق عمل كاملة ومفصلة لتوثيق عملية التدقيق	40.

		والنتائج التي يتوصلون إليها.	
0.00	0.85	يوثق مدققي الحسابات اتصالاتهم مع الإدارة بشأن معالجة الأخطاء الجوهرية التي يكتشفونها.	41.
0.00	0.86	يوثق مدقق الحسابات مراسلاته مع الأطراف الخارجية.	42.
0.00	0.83	يوثق مدقق الحسابات المعلومات التي تتعارض مع الاستنتاج النهائي لآرائهم حول عملية التدقيق.	43.
0.00	0.75	يوثق مدقق الحسابات أية عمليات تحدث في المنشأة بعد تاريخ تقرير التدقيق.	44.
0.00	0.78	يحتفظ مدقق الحسابات بنسخ من الأوراق المهمة لبيان أنهم بذلوا العناية المهنية اللازمة أمام القضاء.	45.
0.00	0.86	يحرص مدقق الحسابات على تضمين الملف النهائي في فهم المنشأة وبيئتها وبصفة خاصة مخاطر الأخطاء الجوهرية.	46.
0.00	0.90	يحرص مدقق الحسابات على تجميع النتائج النهائية لعملية التدقيق في ملف نهائي بعد كتابة التقرير.	47.
0.00	0.86	يعمل مدقق الحسابات على حفظ وثائق التدقيق في المكان المناسب ولمدة المناسبة	48.
0.00	0.89	يوثق مدقق الحسابات على الحفاظ على سرية المعلومات.	49.
رأي المدقق			
0.00	0.48	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات	50.
0.00	0.58	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن العرض العادل للبيانات	51.
0.00	0.54	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن الرقابة الداخلية	52.
0.00	0.60	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة عن تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة	53.
0.00	0.65	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية الإدارة اكتشاف وتصحيح الأخطاء	54.
0.00	0.35	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات	55.
0.00	0.47	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق بصورة مطلقة لدقة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء	56.
0.00	0.52	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	57.
0.00	0.67	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن وضوح السياسات المحاسبية المتبعة	58.
0.00	0.54	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن خلو التقارير من التحريفات الجوهرية	59.
0.00	0.63	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن معقولة التقديرات المحاسبية	60.

		المعدة من قبل الإدارة	
0.00	0.63	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن تقييم العرض الشامل للبيانات المالية	.61
0.00	0.47	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق جمع الأدلة الكافية والمناسبة لتوفر أساساً لإبداء رأيه	.62
0.00	0.55	يشير تقرير المدقق إلى مسؤولية المدقق عن تقييم المخاطر	.63
0.00	0.65	يشير تقرير المدقق إلى عدم مسؤولية المدقق عن حماية الأصول	.64

المحتويات

أ	إقرار	.....
ب	شكر وتقدير	.....
ج	مصطلحات الدراسة	.....
د	الملخص	.....
هـ	Abstract	.....
7	الفصل الأول	.....
7	الإطار العام للدراسة	.....
7	1.1 المقدمة	.....
9	2.1 مشكلة الدراسة	.....
9	3.1 أهمية الدراسة:	.....
10	4.1 أهداف الدراسة	.....
11	5.1 أسئلة الدراسة	.....
12	6.1 فرضيات الدراسة:	.....
14	7.1 متغيرات الدراسة:	.....
15	8.1 نموذج الدراسة:	.....
15	9.1 حدود الدراسة:	.....
17	الفصل الثاني	.....
17	الإطار النظري والدراسات السابقة	.....
17	1.2 الإطار النظري	.....
17	1.1.2 المقدمة	.....
18	2.1.2 تعريف مدقق الحسابات:	.....
20	3.1.2 رأي المدقق الحسابات:	.....
22	4.1.2 أهمية تقرير مدقق الحسابات:	.....
23	5.1.2 معيار التدقيق الدولي رقم (701) ومعيار (700):	.....
26	6.1.2 أنواع تقارير المدقق:	.....
27	7.1.2 مدى مسؤولية مدقق الحسابات عن عدم اكتشاف الأخطاء والغش بعد صدور تقريره	.....
28	8.1.2 المهام التي يؤديها مدقق الحسابات:	.....

29.....	9.1.2 أقسام التدقيق:
32.....	10.1.2 مبادئ التدقيق
33.....	11.1.2 أهداف التدقيق:
34.....	12.1.2 أهمية التدقيق:
35.....	13.1.2 المقومات الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات :
62.....	الفصل الثالث ..
62.....	الإجراءات المنهجية للدراسة.
62.....	1.3 مقدمة.
62.....	2.3 منهج الدراسة.
62.....	3.3 مجتمع الدراسة.
63.....	4.3 عينة الدراسة.
63.....	5.3 أداة الدراسة.
65.....	6.3 ثبات الأداة.
65.....	7.3 صدق الأداة.
66.....	8.3 خطوات تطبيق الدراسة:
66.....	9.3 المعالجة الإحصائية.
67.....	10.3 مفتاح التصحيح.
68.....	الفصل الرابع ..
68.....	تحليل نتائج الدراسة.
68.....	1.4 تحليل النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة.
82.....	2.4 تحليل النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:
93.....	الفصل الخامس ..
93.....	الاستنتاجات والتوصيات
93.....	2.5 الاستنتاجات
97.....	3.5 التوصيات
98.....	المراجع:
105.....	الملاحق