جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق

- تصور مقترح مطبق في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فرع غرداية

من إعداد الطالبتين:

- رحمة كادي
- شيماء بن خليفة

تحت إشراف الأستاذ:

د. شرع مريم

د. بيشي إسماعيل

السنة الجامعية: 2023/2022

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق

- تصور مقترح مطبق في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فرع غرداية

من إعداد الطالبتين:

- **رحمة كادي**
- **شيماء بن خليفة**

تحت إشراف الأستاذ:

د. شرع مريم

د. بيشي إسماعيل

السنة الجامعية: 2023/2022

إهداء

سلام وقبلة على جبين حلمي الذي وقف قارعة الطريق منتظرا، ها نحن الأن نلتقي

في العمر أيام يزينها السرور وسرورها هذا هدف الذي كان حلم مرحبا ايها الحلم وطموح السامي والسعادة بعد طول الجهد وإنتظار الحمد لله الذي انعم وأكرم واتم والحمد الله بفضل أبي بل قدوتي بل قوتي بل مسندي وإذا ذكرت خصاله من أي فضل أبتدئ جمع من الحنان كغيمة في قلبه العذب الندي من جاد لي من دون حد من بداية مولدي حسبي نعيما في حياتي إن هذا ولدي كل شكر لك يا ابي غالي

جل شكري وامتناني الأمي العظيمة ذات الدعوات السخية فما كنت لأفعل لولا انكي معي شددتي عزمي ومكنتني وكنتي كل العون لي

الحمد الله ألف شكر كل عائلتي وأخواتي وشكرا اصدقاء

ولا أنسي نجوم صغيرة للبيت (إستبرق) و(إسلام وسيم)

ولا أنسي رحم الله روحاً امتلأت طهراً وغادرت، صديقاتي جدع عفاف وهبال هجيرة رحمكما الله واسكنكما فسيح جناته

واخيرا وليس اخرا إلى نفسي التي تمنحني القوة لمواجهة الحياة

رحمة

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

الصلاة والسلام على من بلغ الرسالة وأدى الأمانة سيدنا محمد صلي الله عليه وسلم، الحمد لله الذي علم بالقلم، علم الانسان مالم يعلم

إلى بؤرة الضوء التي عبرت بي نحو الأمل إلى من علمني أن نعيش من أجل الحق والعلم إلى والدي الحبيب كان إرضاءاك جزء من طموحي حتى ترى طيبة غرسك إلى من أحمل اسمه بكل فخر بن خليفة عبد القادر مناع أطال الله في عمرك يا أغلى ما أمللك

إلى التي تمتهن الحب وتخزن الأمل في قلبي عصفوراً يرفرف فوق ناصية الأحلام أمي العزيزة طالما كانت دعواتها عنوان دربي لكي يا والدتي الحبيبة يا سيدة القلب والحياة

إلى جدتي الغالية ومن ربتني منذ أن أشرقت شمسي حتى غربت شمسها رحمك الله يا محفزتي لعموري مباركة جدتي الغالية

إلى صديقتي جدع عفاف والزميلة هبال هجيرة عربون محبة لروحكما الطاهرة نجاحنا من نجاحكم لن ننساكم

إلى من حبهم يجري...

شيماء

شكروعرفان

المضائق في طياتها فرج والشدائد تهوى ثم تزول وإن مع العسر يسرا تم بفضل الله وكرمه وتوفيقه لنا أريد أن أقدم هذا الشكر الى:

شكرا أستاذة "شرع مريم "شكرا أنك صنعتني لأجل أن أكون غدا ثمرة التي كنتي أنتي من سقاها شكرا لأني أجدك إلا مبتسمة شكرا لكلماتك التي تسعد قلبي وتزيد تحفيزي من أجل العمل واجتهاد كل هذا من أجل روح العلم معرفة أنتي صانعة أجيل وانت رسول العلم لذلك اود ان اخبرك بمدى حبي وتقديري لك

وأشكر أستاذ "زوبير محمد" كل كلمات شكر تخجل منك إلى من أعطى بدون مقابل إلى من سقانا بعلمه فلم يبخل علينا بشيء لا بعلم ولا نصيحة فوجب علينا تقديرك كل ثناء وتقدير لك

شكر الفاضل أستاذ "بيشي إسماعيل" أناس يقدرون معنى نجاح ولإبداع وأناس يحصدونه لذا نقدر جهودك المضينة فأنت أهل للشكر والتقدير فوجب علينا تقديرك

وأيضا شكرا مؤسسة سونلغاز ولاية غرداية التي لم تبخل علينا بأي معلومات

أشكر كل من كلية علوم إقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وكل أستاد لم أذكر اسمه واصدقاء لكم مني كل شكرا

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مخاطر التدقيق وتحديد مستوى جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية، حيث تمحورت إشكالية دراستنا حول ما أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق، ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية قمنا بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي، بإستعمال أداة الدراسة والمتمثلة في تحليل وثائق حيث طبقناه على ميزانيات وجدول حساب النتائج للفترة 2019-2021 للمؤسسة سونلغاز لولاية غرداية وخلصت إلى النتائج التالية:

- ✓ **بواسطة عملية التقييم التي قمنا بها لنظام الرقابة وجدنا مجموع من المخاطر الرقابية التي تم الوقوع فيها في بعض عناصر الميزانية كالأصول الثابتة وأيضا في بعض من المعلات كمعدل الدوران؛**
- ✓ **تساهم الأخطاء التي يحدثها المدقق في تأثير سلبا على عملية التدقيق؛**
- ✓ **توجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق ومصداقية عملية التدقيق فكلما وقع المدقق في الأخطاء كلما تحصلنا على معلومات غير صادقة؛**

الكلمات المفتاحية: مخاطر تدقيق، مصداقية، جودة، عملية تدقيق، رقابة

Abstract:

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
إهداء	I-II
شكر وعرفان	III
الملخص	V
الفهرس	VI-VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
المقدمة	أ–ز
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمخاطر التدقيق وجودة ومصداقية عملية التدقيق	9–39
تمهيد	9
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمخاطر التدقيق وجودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق	10–29
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول مخاطر التدقيق	10–18
أولا: مفهوم مخاطر التدقيق	10–12
ثانيا: مكونات مخاطر التدقيق	13–15
ثالثا: تقييم مخاطر التدقيق	15–17
رابعا: نموذج مخاطر التدقيق	17–18
المطلب الثاني: أساسيات حول جودة ومصداقية عملية التدقيق	18–25
أولا: مفهوم جودة ومصداقية عملية التدقيق	19–21
ثانيا: العوامل المؤثرة على مصداقية وجودة التدقيق	21–24
ثالثا: أهمية مصداقية وجودة التدقيق	24–25
رابعا: أهداف مصداقية وجودة التدقيق	25
المطلب الثالث: مخاطر التدقيق وأثرها على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق	26–29
أولا: أثر تقليل مخاطر التدقيق على جودة التدقيق	26
ثانيا: أثر مخاطر التدقيق على مصداقية نتائج عملية التدقيق	26–27

ثالثا: العلاقة بين مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات ومصداقية وجودة التدقيق	28-27
رابعا: أهمية مخاطر التدقيق في تحقيق جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق	29-28
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية	38-30
المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية	33-30
المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	36-34
المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة	38-37
خلاصة الفصل	39
الفصل الثاني: دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية	64-41
تمهيد	41
المبحث الأول: منهجية الدراسة في جمع البيانات	51-42
المطلب الأول: طريقة جمع البيانات	50-42
أولا: مجتمع الدراسة	50-42
ثانيا: مصادر جمع البيانات	50
المطلب الثاني: أسلوب الدراسة	51-50
المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات	51
المبحث الثاني: مخاطر التدقيق وجودة ومصداقية عملية التدقيق	63-52
المطلب الأول: تحليل جانب الأصول من ميزانية مؤسسة محل الدراسة	57-52
أولا: الأصول الثابتة	54-52
ثانيا: الأصول المتداولة	57-54
المطلب الثاني: تطبيق المعيار الدولي رقم 320 (الأهمية النسبية في التدقيق)	60-57
المطلب الثالث: مستويات الأهمية النسبية ونوع الرأي الذي يصدره المدقق	63-60
خلاصة الفصل	64
الخاتمة	67-66
قائمة المراجع	74-69
الملاحق	81-76

قائمة الجدول

والأشكال والملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
I–01	يوضح نقاط التشابه والإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	37–38
II–01	مقارنة معدل دوران الأصول الثابتة للسنوات (2019، 2020، 2021)	52–53
II–02	تحليل أرصدة الأصول الثابتة للسنوات (2019، 2020، 2021)	53
II–03	تحليل حساب المخزون للسنوات من 2019 إلى 2021	54
II–04	تحليل حساب النقديات للسنوات من 2019 إلى 2021	55
II–05	تحليل حساب المدينين للسنوات من 2019 إلى 2021	56
II–06	نسبة رصيد المدينين إلى المبيعات للسنوات من 2019 إلى 2021	57
II–07	الحدود الدنيا والعليا للأخطاء البنود لسنة 2019	58
II–08	الحدود الدنيا والعليا للأخطاء البنود لسنة 2020	59
II–09	الحدود الدنيا والعليا للأخطاء البنود لسنة 2021	59–60
II–10	مستوى الأهمية النسبية ونوع الرأي الذي يبديه	61
II–11	رصيد الحالات غير الإعتيادية المكتشف لسنة 2019	61–62
II–12	رصيد الحالات غير الإعتيادية المكتشف لسنة 2020	62
II–13	رصيد الحالات غير الإعتيادية المكتشف لسنة 2021	63

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
II-01	يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة	44

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	الميزانية المالية لسنة 2020	77–76
02	الميزانية المالية لسنة 2021	79–78
03	حسابات النتائج لسنة 2020	80
04	حسابات النتائج لسنة 2021	81

مقدمة

توطئة

أصبحت مخاطر التدقيق من أهم التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في الحاضر، وذلك لما لها من تأثير على جودة ومصداقية المعلومات الواردة في التقرير النهائي للمدقق، حيث أن عدم إهتمام المدقق لهذه المخاطر أثناء تخطيطه لعملية التدقيق قد يؤدي به إلى نتائج خاطئة، الأمر الذي يترتب عليه مسؤولية مهنية وقانونية يتعرض لها المدقق، بالإضافة إلى فقدان ثقة الأطراف المستخدمة لنتائج تقاريره كونها تؤدي بهم إلى إتخاذ قرارات تضر بمصالحهم، وقد زاد الإهتمام بهذه المخاطر بعد الأزمة المالية العالمية لسنة 2008م، التي تسببت في زعزعة ثقة الأطراف المستفيدة من تقارير التدقيق في مدى قدرة المدققين ومكاتب التدقيق على إعطاء نتائج ذات جودة ومصداقية عالية، كما تم التشكيك في درجة الإعتماد على التقارير التي يصدرونها، وفي حكمهم على عدالة وجودة ومصداقية القوائم المالية للشركات محل التدقيق، الأمر الذي أدى بالهيئات القائمة بمهنة التدقيق إلى تعديل وإصدار معايير التدقيق تتناسب مع مخاطر التدقيق الجديدة التي يوجهها المدقق أثناء ممارسته لمهنته، بالإضافة إلى تطوير المعايير المتعلقة بالجودة والمصداقية نتائج التدقيق، بهدف تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية التدقيق واكتشاف وتدنية مخاطر التدقيق مما يرفع الكفاءة المهنية للمدقق من خلال الإرتقاء بالرأي الذي يصدره بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية.

وقد تم وضع مجموعة من المعايير المتعلقة بعملية التدقيق التي يجب على المدقق إتباعها لضمان سلامة وصحة نتائج تقريره النهائي، وبالرغم من هذه المعايير إلا أن عملية التدقيق تعترضها العديد من المخاطر التي تهدد نتائج التقرير النهائي للمدقق، حيث يتم أثناء التخطيط لعملية التدقيق تقدير نوع المخاطر ودرجتها، واتخاذ كل الإجراءات التي من شأنها تخفيض حدة هذه المخاطر إلى مستوى مقبول، بحيث لا تؤثر على نتائج القوائم المالية والتقارير المالية، مما يزيد من جودة ومصداقية هذه النتائج التي تساهم في تلبية متطلبات

الأطراف المستفيدة منها، وتجنب المدقق المسؤولية اتجاه أي انتهاك لحقوقهم، حيث أن هذه النتائج تعد الأساس الذي يعتمد عليه هؤلاء الأطراف في إتخاذ قراراتهم.

أ. إشكالية البحث:

أصبحت مخاطر التدقيق من أهم ما يواجهه المدققين في المؤسسات الجزائرية خلال السنوات الأخيرة، حيث أن جودة ومصداقية المعلومات الواردة في التقرير النهائي للمدقق، أضحت تعتمد على مدى قدرة المدقق على تحديد المخاطر التي تواجه عملية التدقيق، والتي تختلف من مؤسسة إلى أخرى، ومن مدقق لأخر، حيث أن العوامل والظروف المحيطة ببيئة المؤسسة بصفة عامة والظروف المحيطة بيئة المدقق بصفة خاصة، وقد حاولت المؤسسات الجزائرية إلى السعي من تحسين جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق من خلال العمل على تقدير وتقييم مخاطرها، بهدف تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية التدقيق واكتشاف وتدنية مخاطر التدقيق مما يرفع الكفاءة المهنية للمدقق من خلال الإرتقاء بالرأي الذي يصدره بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية.

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

فيما تتمثل مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية ؟

ب. التساؤلات الفرعية:

بناء على الإشكالية المطروحة يمكن طرح الأسئلة التالية:

- ✓ هل يتم الأخذ مخاطر التدقيق بعين الإعتبار أثناء عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية ؟
- ✓ ما هي مراحل التي يتبعها المدقق أثناء تقييمه لعملية مخاطر التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية ؟
- ✓ فيما تتجلى أهمية مخاطر التدقيق في تحسين جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية؟

ت. فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة يمكن وضع الفرضيات التالية:

- ✓ يتم الأخذ مخاطر التدقيق بعين الإعتبار أثناء عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية.
- ✓ يتبع المدقق مجموعة من مراحل أثناء تقييمه لعملية مخاطر التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية.
- ✓ تتمثل أهمية مخاطر التدقيق في تحسين جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية في الكشف عن الحالات غير الإعتيادية.

ث. أهداف الدراسة:

تمثلت الأهداف التي سعت الدراسة إلى تحقيقها فيما يلي:

- ✓ التعرف على مخاطر التدقيق بعين الإعتبار أثناء عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية.
- ✓ تحديد مراحل عملية مخاطر التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية.
- ✓ معرفة أهمية مخاطر التدقيق في تحسين جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية.

ج. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ تعالج أحد الموضوعات الجوهرية والتي باتت تمثل أحد التحديات الهامة التي تواجه مهنة التدقيق في وقتنا الحاضر، خاصة مع التطور المستمر في مهنة التدقيق.
- ✓ إظهار أهمية مخاطر التدقيق التي يوجهها المدقق أثناء مزاولته لمهنته في المؤسسات الجزائرية، وتحديد أهم أنواعها.
- ✓ ضرورة تبني مفهوم جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق في المؤسسات الجزائرية.

✓ ربط بين أهم موضوعين في مهنة التدقيق وهما مخاطر التدقيق وجودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق اللذان شغلا الساحة المحلية والعالمية خاصة بعد الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، التي تسببت أضرار للأطراف المستفيدة من عملية التدقيق التي تتم من قبل المدققين ومكاتب التدقيق.

ح. أسباب إختيار الموضوع:

إن إختيار هذا موضوع للدراسة يرتبط بعدة أسباب ذاتية وأخرى موضوعية، ويمكن توضيح الأسباب التي دفعتنا إلى إختيار هذا الموضوع فيما يلي:

أ. الأسباب الذاتية:

تتمثل أهم أسباب إختيار هذا الموضوع الذاتية فيما يلي:

✓ أن موضوع الدراسة يندرج ضمن تخصص دراستنا، مما يجعله دافعا قويا إلى التعمق والبحث في الموضوع لزيادة المعرفة العلمية في مجال التخصص.

✓ الإطلاع على مختلف الجوانب النظرية والتطبيقية حول موضوع الدراسة.

✓ محاولة إثراء المكتبة الجامعية بدراسات حديثة حول موضوع الدراسة.

✓ الميول والرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع باعتباره من المواضيع الحديثة.

✓ محاولة إسقاط الجانب النظري لموضوع الدراسة على الجانب التطبيقي.

ب. الأسباب الموضوعية:

الأسباب الموضوعية تتمثل في:

✓ يعد موضوع الدراسة من أهم المواضيع المطروحة على الساحة المحلية والعالمية في الآونة الأخيرة.

✓ حاجة المؤسسات الجزائرية المرتبطة بعملية التدقيق إلى معرفة أهم التطورات والتغيرات التي يشهدها العالم في مجال التدقيق.

✓ الكشف عن واقع مخاطر التدقيق التي يوجهها المدقق أثناء مزاولته لمهنته في المؤسسات الجزائرية.

✓ التعرف على واقع جودة ومصداقية نتائج التدقيق في المؤسسات الجزائرية.

✓ ضرورة إلمام الأفراد العاملين في مجال التدقيق على المفاهيم الحديثة في مجال التدقيق مثل مخاطر التدقيق، وجودة ومصداقية نتائج التدقيق وأثرها على عملية التدقيق، بالإضافة إلى استغلالها في عملية التدقيق من أجل الخروج برأي فني محايد سليم حول القوائم المالية للمؤسسة.

خ. حدود الدراسة:

تشمل حدود الدراسة ما يلي:

✓ الحدود الموضوعية: تتمثل في مخاطر التدقيق وجدوة ومصداقية عملية التدقيق.

✓ الحدود الزمانية: تم تنفيذ الدراسة في الفترة الزمنية الممتدة من سنة 2019 وسنة 2020 وسنة 2021.

✓ الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية.

د. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بغية تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الأسئلة المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري، وفي الجانب التطبيقي من خلال تحليل مختلف النتائج المتوصل إليها، وقد تم إستخدام مجموعة من الأدوات في جمع البيانات والمعلومات الضرورية والمتمثلة فيما يلي:

✓ استخدام المراجع النظرية حول موضوع الدراسة في الجانب النظري من الكتب والمذكرات الجامعية والمجلات والملتقيات والمحاضرات الجامعية وغيرها.

✓ المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية.

ذ. تقسيم الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم موضوع الدراسة إلى ما يلي:

المقدمة والتي اشتملت على عدة عناصر منها تمهيد وإشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية وفرضيات الدراسة وأهدافها وأهميتها وأسباب إختيار الموضوع، حدود الدراسة، منهج الدراسة وتقسيم الدراسة، وصعوبات الدراسة.

الفصل الأول تطرقنا فيه إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية لمخاطر التدقيق وجودة ومصداقية عملية التدقيق، ويضم مبحثين وهما المبحث الأول الذي يتناول الأدبيات النظرية لمخاطر التدقيق وجودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق، أما في المبحث الثاني تم تطرق إلى الأدبيات التطبيقية، وانتهى الفصل بخلاصة.

أما الفصل الثاني تم تطرق فيه إلى دراسة ميدانية حول المؤسسة محل الدراسة، حيث يتناول المبحث الأول منهجية الدراسة، أما المبحث الثاني تم تطرق فيه إلى عرض وتحليل نتائج الدراسة، وانتهى هذا الفصل بخلاصة.

وفي الأخير انتهت الدراسة بالخاتمة تضمنت تلخيص عام لمختلف النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى بعض الاقتراحات، وآفاق الدراسة.

ر. صعوبات الدراسة:

تمثلت أهم الصعوبات التي وجهتنا في هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ قلة المراجع التي تتناول الجانب التطبيقي لموضوع الدراسة.
- ✓ صعوبة الحصول على الوثائق من المؤسسة.
- ✓ ضيق الوقت.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمخاطر التدقيق وجودة ومصداقية

تمهيد:

تعتبر مخاطر التدقيق مجموعة من الحالات التي يوجهها المدقق أثناء مزاولته لعملية التدقيق، والتي تشكل تهديدا على نتائج التدقيق، وعادة ما تكون أخطاء أو صعوبات تؤدي إلى إعطاء رأي غير المناسب حول البيانات المالية وغير المالية للمؤسسة، مما يضر بعملية التدقيق التي تسعى إلى فحص وبحث وتقييم العمليات والأنشطة المرتبطة بنشاط المؤسسة بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي حول مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية، حيث أن نتائج عملية التدقيق تكون ذات أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف المستفيدة منها كالمسيرين والمستثمرين والجهات الحكومية والبنوك، وغيرها من الأطراف الأخرى، الذين يعتمدون على هذه النتائج في إتخاذ قراراتهم، ولذلك بغية حصول القائمين بعملية التدقيق على ثقة هؤلاء الأطراف لابد من أن تكون نتائج التدقيق ذات جودة ومصداقية، أي أن المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق تكون دقيقة وصحيحة وسليمة تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمخاطر التدقيق وجودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق

إن تطور مهنة التدقيق أدى إلى زيادة مخاطرها، حيث أصبحت هذه المخاطر تشكل عائقا للمدقق أثناء ممارسة مهامه، مما يؤدي إلى تأثير وتهديد جودة ومصداقية نتائج عمل المدقق، لذا عملت الهيئات المختصة في مجال التدقيق على دراسة هذه المخاطر، واستغلالها من أجل رفع من جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول مخاطر التدقيق

تعد مخاطر التدقيق عبارة عن مجموعة من الأخطاء والصعوبات المتوقع حدوثها عند تنفيذ عملية التدقيق، والتي يجب على المدقق أخذها بعين الإعتبار عند تخطيطه وتنفيذه لإجراءات التدقيق.

أولا: مفهوم مخاطر التدقيق

اهتم المختصين والقائمين بعملية التدقيق بتحديد مفهوم مخاطر التدقيق، حيث تباينت تعاريفها ومفاهيمها بين الباحثين والمختصين في مجال التدقيق كل من وجهة نظره الخاصة.

1. تعريف مخاطر التدقيق:

يمكن تلخيص أهم تعاريف مخاطر التدقيق فيما يلي:

✓ مخاطر التدقيق تعني أن على المدقق قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ عملية التدقيق، حيث يعلم المدقق مثلا أن هناك عدم تأكد بخصوص صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم تدقيقها تتسم بالعدالة، فالمدقق الجيد يعلم أن المخاطر موجودة وأن عليه التعامل معها

على نحو ملائم، ويصعب قياس معظم المخاطر التي يوجهها المدققون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للاستجابة على نحو ملائم. [1]

✓ مخاطر التدقيق تعني مخاطر المعلومات الخاطئة التي تحدث في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات التي يمكن 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. [2]

✓ مخاطر التدقيق هي فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية، ومن ثم الحكم الخاطئ عليها فيذكر أنها سليمة على غير الحقيقة، وقد يرفضها وهي سليمة إذا إعتقد على نحو خاطئ أنها مشوهة. [3]

✓ مخاطر التدقيق هي قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرفة ماديا، أي أن يقوم المدقق بإصدار رأي غير ملائم حول القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وهذا نظرا لفشله في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة في المعلومات التي تظهرها القوائم المالية، أو لإصداره لرأي متحفظ حول قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية. [4]

✓ مخاطر التدقيق تعبر عن قيام المدقق بإعطاء رأي غير مناسب على بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة، ومن الأمثلة على ذلك، إعطاء المدقق رأيا غير متحفظ على بيانات مالية لا يدرك أنها المحرفة بدرجة جسيمة. [5]

---

[1] امين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 179.

[2] ستار جابر خلاوي الحجامي، مخاطر التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 31، جامعة واسط، العراق، 2015، ص 193.

[3] بختي زوليخة، محاضرات في مقياس التدقيق المالي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2020/2019، ص ص 47-48.

[4] عميرش إيمان، مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والإستجابة لها (دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا)، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 05، العدد 01، جامعة فرحات عباس، سطيف، مارس 2021، ص 136.

[5] سهيل أبو ميالةـــ سعيد زباينة، دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 31، الجزء 2، فلسطين، تشرين الأول، 2013، ص 287.

يستنتج من خلال هذه التعاريف أن مخاطر التدقيق هي إمكانية إبداء المدقق رأي غير مناسب حول البيانات المالية للقوائم المالية محرفة بدرجة جسيمة التي تمت مراجعتها، أو فشله في إكتشاف الأخطاء التي تحتويها، أو إصداره لرأي غير الواقع، فالمدقق الجيد يعلم أن المخاطر موجودة وأن عليه التعامل معها على نحو ملائم.

2. تطور مخاطر التدقيق: ارتبط مفهوم خطر التدقيق تاريخيا باستخدام المعاينة الإحصائية التي يقوم بها المدقق، وقد كان هذا المفهوم غير واضح وغير محدد في بداية ظهوره، وقد أوضح (Tringer) أن هناك مجموعة من العوامل في العينة الإحصائية تتطلب استخدام الحكم الشخصي لمدقق الحسابات منها مستوى الثقة الذي يعتبر متمما لخطر التدقيق، أما أكثر الأعمال المفاهيمية التي تناولت خطر التدقيق بدأت في الظهور عند قيام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار قائمة إجراءات المراجعة رقم 54 (SAS 54) عام 1972 م، وقد ركزت القائمة المذكورة على مفهوم الإعتمادية وربطت بين أنواع عديدة من مستويات الإعتماد والثقة، وعليه ينبغي على المدقق أن يجعل مستوى الإعتمادية المرغوب فيه، بالنسبة لفئة العمليات أو الحسابات منخفضا بدرجة كافية إلى الحد الذي يجعل مستوى الإعتمادية لأعمال التدقيق ككل يتساوى معه أو يتجاوزه. [1]

3. مصدر مخاطر التدقيق:

لعل كافة الفئات التي تقرأ تقرير المدقق وتتخذ قرارات بناء عليه تمثل مصدر خطر التدقيق، وبالرغم من أن ارتباط المدقق يتم مع الشخصية المعنوية الخاضعة للتدقيق ممثلة بإداراتها العليا، وهي التي تدفع أتعاب المدقق، إلا أن ثمة فئات مختلفة أخرى ذات علاقة بتقرير المدقق، وقد تمثل خطرا عليه أكثر من إدارة الشخصية

[1] بلال شيخي، سامية فقير، مخاطر التدقيق المحاسبي، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 03، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، جوان 2020، ص ص 374-375.

المعنوية الخاضعة للتدقيق، ولعل أهم تلك الفئات المستثمرون من مساهمين حاليين ومستقبليين، والدائنون وأهمهم البنوك.

نجد أن المستثمرين من مساهمين ودائنين هم الفئة الأساسية صاحبة المصلحة بجودة التدقيق، وهي الفئة التي تمثل مصدر الخطر على المدقق إذا كان هذا الأخير سببا في تعريض مصلحتها للخطر.[1]

ثانيا: مكونات مخاطر التدقيق

تتمثل أهم مكونات مخاطر التدقيق فيما يلي:

1. المخاطر الملازمة: هي قابلية رصيد الحسابات المعين أو النوع المعين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية تتعلق به، ولابد على المدقق من تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية، ويوجد العديد من العوامل التي تؤثر بصفة عامة على المخاطر الملازمة مثل:

- ✓ خبرة الإدارة والضغوط التي تتعرض لها.
- ✓ طبيعة عمل المؤسسة.
- ✓ المركز المالي للعميل والضغوط التشغيلية والتنظيمية التي تعرض لها.

ويمكن تقسيم المخاطر الملازمة طبقا لمصدر المخاطر، واستنادا على رؤية الإدارة الإستراتيجية المبنية على المخاطر إلى مخاطر الإئتمان، ومخاطر السوق، ومخاطر السيولة، ومخاطر معدل الفائدة، ومخاطر معدل سعر الصرف. [2]

2. المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية:

[1] عصام تركي الشاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015، ص ص 26-27.

[2] سعاد شدري معمر، كهينة رشام، أحمد جميل، مداخلة بعنوان: تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وأثرها على جودة التدقيق، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، يومي 11-12 أفريل 2018، ص 90.

هي تلك المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات، والذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى، أو في نوع آخر من العمليات، إذ لا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ويرجع وقوع هذه الأخطاء إلى الآتي:

- ✓ درجة متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- ✓ عدم الإلتزام بإجراءات هذا النظام.
- ✓ فشل إجراءات هذا النظام في الكشف عن الأخطاء.
- ✓ فشل العنصر البشري في الإيفاء بإلتزاماته الرقابية.
- ✓ ضعف مقومات النظام في المؤسسة.
- ✓ عدم التوافق بين الإجراءات والواقع الفعلي له. [1]

3. مخاطر الإكتشاف:

هي ألا يكتشف المدقق وجود غش أو أخطاء مهمة في أحد التأكيدات، وترتبط مخاطر الإكتشاف إرتباطا مباشرا بفاعلية إجراء من إجراءات التدقيق، وبأسلوب تطبيقه من قبل المدقق، وتنشأ هذه المخاطر جزئيا من عناصر عدم التأكد الناشئة من عدم قيام المراجع بفحص **100** من رصيد أحد الحسابات أو نوع من العمليات، ومن عناصر عدم التأكد الأخرى الموجودة حتى لو قام المراجع بفحص **100** من رصيد أحد الحسابات، أو نوع من العمليات، وتنشأ عناصر عدم التأكد الأخرى من قيام المدقق بإختيار إجراء تدقيق غير ملائم، أو لسوء تطبيق إجراء ملائم، أو لسوء تفسير نتائج التدقيق، ويمكن تخفيض عناصر عدم التأكد

[1] رشيد بوكساني، حمزة العرابي، مداخلة بعنوان: المراجعة المالية بين التنظير والجمعيات المهنية الإقليمية والدولية، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، يومي 11-12 أفريل 2018، ص 24.

الأخرى إلى مستوى ضئيل يمكن إهماله عن طريق التخطيط الكاف، وتنفيذ أعمال التدقيق وفقا لمعايير رقابة نوعية ملائمة [1]، وتتألف مخاطر الإكتشاف من نوعين رئيسين هما: [2]

✓ خطر الفحص التحليلي: وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين، أو مجموعة من العمليات، والتي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل.

✓ خطر إختبار التفاصيل: وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل إختبارات التفاصيل في إكتشاف الاخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين، أو مجموعة من العمليات، والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية إكتشافها.

4. مخاطر التدقيق المقبولة:

تعني احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية، وعدم تمكن المدقق من اكتشافه على الرغم من بذل العناية المهنية المعقولة، أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الإنتهاء من إجراءات التدقيق، وقد يرجع سبب ذلك إلى طبيعة عملية التدقيق.

لتقييم مخاطر التدقيق المقبولة بشكل دقيق يجب على المدقق تقييم العوامل المؤثرة في هذا الخطر، حيث أن مخاطر التدقيق المقبولة تتأثر قيمتها بالزيادة أو النقصان بثلاثة عوامل رئيسية وهي: درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية، واحتمالية أن يواجه العميل صعوبات مالية، ومدى أمانة إدارة العميل. [3]

ثالثا: تقييم مخاطر التدقيق:

يشمل تقييم مخاطر التدقيق ما يلي:

---

[1] بلال شيخي، سامية فقير، المرجع السابق، ص 378.

[2] بختي زوليخة، المرجع السابق، ص ص 48-49.

[3] بن قطيب علي، قاسمي السعيد، أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية: محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق، مجلة أبعاد إقتصادية، المجلد 06، العدد 02، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016، ص ص 614-615.

1. تقييم المخاطر الملازمة:

تقضي عملية تقييم المخاطر الموروثة، معرفة العوامل المؤثرة لهذا النوع من المخاطر بصورة فاعلة بغرض الوصول إلى مستوى تقديري لدرجة هذه المخاطر، ولهذا فإن هناك العديد من العوامل الرئيسية يتوجب على المدقق أخذها بنظر الإعتبار عند تقييم المخاطر الموروثة هي:

✓ طبيعة الصناعة أو النشاط: تختلف المخاطر الموروثة وفقا لفقرات القوائم المالية من نشاط لآخر، وتعد المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء تكوين المعرفة بشأن نشاط الوحدة الإقتصادية التي تعمل فيها مفيدة في تقدير أثر هذا العامل في المخاطر الموروثة.

✓ نزاهة الإدارة ومعدل دوران الإدارة: وجود إدارة تفتقر للإستقامة أو مشكوك في نزاهتها، يدفع المدقق لأن يحدد مستوى منخفض للمخاطر الموروثة في التدقيق والعكس صحيح.

✓ نتائج التدقيق السابقة: التحريفات والأخطاء المكتشفة من عمليات التدقيق في السنوات السابقة قد تتاح أمامها الفرصة للحدوث ثانية في السنة الحالية موضع التدقيق. [1]

2. تقييم المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية:

تتوقف الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية على تعبير عناصر القوائم المالية الختامية للمنشأة عن الواقع الفعلي لها، لذا بغية تحقيق ذلك ينبغي أن يتم تشغيل النظام المحاسبي بشكل سليم فضلا عن تبني نظام ملائم للرقابة الداخلية في المنشأة من خلال اعتماد مقوماته والإلتزام بإجراءاته، فالخلل في أي من الإثنين يؤدي

[1] ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 01، العدد 01، جامعة القادسية، العراق، 2011، ص 119.

إلى تضمين هذه العناصر أخطار ترتبط بنظام الرقابة الداخلية، من أجل تقييم هذه الأخطار يعتمد المدقق على مدخلين أساسيين هما:[1]

- ✓ مدخل الإعتماد على اختبارات التحقيق بصورة أساسية: فالمدقق في هذا العنصر يقدر مخاطر نظام الرقابة الداخلية عند حدودها العليا، أي بتلاقي تقييم هذا النظام، ويستخدم أدلة الإثبات المختلفة.
- ✓ مدخل مخاطر نظام الرقابة الداخلية: يعتمد المدقق على تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقدير خطر الرقابة الداخلية بمستويات نوعية كما يلي: (مرتفع، متوسط، منخفض).

3. تقدير مخاطر الإكتشاف:

هي مقياس مدى قبول المدقق الخارجي وجود خطأ مادي بالقوائم المالية، وذلك بعد إتمام عملية التدقيق وإبداء الرأي الموضوعي حول القوائم المالية، حيث أن إدارة المؤسسة هي التي تتحمل مسؤولية المخاطر الملازمة ومخاطر نظم الرقابة الداخلية، أما المدقق الخارجي يمكنه أن يقوم بإجراءات التدقيق الإضافية أو توسيع حجم العينة الإحصائية للحصول على أدلة الإثبات الكافية، وللوصول إلى مستوى مقبول للمخاطر في الكشف عن الأخطاء، وذلك يقلل من مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول ومنخفض.

إن مستوى مخاطر الإكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات التدقيق الجوهري، ويؤثر تقدير المدقق لمخاطر الرقابة مع تقديره للمخاطر الملازمة على طبيعة وتوقيت/ ومدى الإجراءات الجوهرية التي يتم القيام بها لتقليل مخاطر الإكتشاف، وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، وهناك دائما وجود لبعض مخاطر الإكتشاف حتى ولو قام المدقق بفحص عدد كبير من المعاملات بنسبة 100% بسبب أن معظم أدلة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة مثلا.[2]

---

[1] أحمد دبيش، مروة بوقدوم، مداخلة بعنوان: الإطار النظري لمخاطر التدقيق ودور مراجع الحسابات في تقييمها، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، يومي 11-12 أفريل 2018، ص ص 281-282.

[2] سعاد شدري معمر، كهينة رشام، أحمد جميل، المرجع السابق، ص 95.

رابعا: نموذج مخاطر التدقيق

يحتوي نموذج مخاطر التدقيق على:

1. خطر التدقيق المقبول:

هي المخاطر المقبولة لدى المدقق الناتجة عن إستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الإنتهاء من إجراءات التدقيق، ويقوم المدقق بتحديد مخاطر التدقيق المقبولة حسب الحكم المهني ودرجة الإستعداد لتحمل المخاطرة، وعادة يستخدم المدققين نسبة 5 % كمعدل للمخاطر الممكن قبولها، ويعتمد المدققين في تحديد وقبول هذه النسبة على مجموعة العوامل المؤثرة هي: [1]

- ✓ **درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية، حيث يتوقع المدقق أنه كلما أعطى القوائم المالية للعميل اهتماما كبيرا فإن مخاطر التدقيق المقبولة منخفضة.**
- ✓ **مدى مواجهة العميل لصعوبات مالية بعد إصدار القوائم المالية، حيث أن هناك ميل طبيعي من قبل الذين يتعرضون للإفلاس بأن يقوموا بمقاضاة المدقق.**
- ✓ **تقييم نزاهة واستقامة الإدارة، فإذا كانت الإدارة مشكوك في نزاهتها، فإن المدقق قد يقوم بتقييم المخاطر الممكن قبولها بشكل منخفض والعكس.**

2. خطر التدقيق الحتمي:

هو الخطر الذي يرجع إلى طبيعة أعمال المؤسسة، وطبيعة العنصر محل التدقيق، حيث ينشأ هذا النوع من الخطر نتيجة لحساسية رصيد حساب ما، أو نوع المعاملات، وذلك بافتراض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية ذات علاقة، ومما قد يؤثر على تقدير الخطر الحتمي عناصر عدة من أهمها:

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 146.

✓ طبيعة أعمال العميل: يختلف الخطر الحتمي من مؤسسة لأخرى، مثل الإختلاف في الأصول والمعدات والممتلكات، وبالتالي فإنه سيؤثر على النقدية، وأوراق الدفع وغيرها.

✓ نتائج عمليات التدقيق السابقة: يؤدي التعرف على بيانات كاذبة في عمليات التدقيق السابقة إلى تكوين فكرة عما قد تكون عليه البيانات الحالية، خاصة إذا كانت متعمدة ومكررة في السنوات السابقة.

✓ التعامل الأول مع المؤسسة العميل مقارنة بتكرار التعامل مع مدقق محدد: في حالة التعامل لأول مرة مع مؤسسة العميل، فإنه يرتفع مستوى المخاطر نظرا لعدم وجود خلفية مسبقة عن المؤسسة. [1]

المطلب الثاني: أساسيات حول جودة ومصداقية عملية التدقيق

تعتبر جودة ومصداقية عملية التدقيق من أهم الوظائف التي تحظى بإهتمام مختلف المدقق وأيضا المحاسبين لأنها تعد جوهرة الذي يسعى المدقق للحصول عليه، فبفضل هذه العملية نحصل على تقرير يوضح لنا وضعية المؤسسة ومدى التزامها بالشروط والقوانين المحاسبية.

أولا: مفهوم جودة ومصداقية عملية التدقيق

1. تعريف جودة التدقيق:

يمكن إيجاز أهم هذه تعاريفها فيما يلي:

✓ جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة. [2]

✓ الجودة في التدقيق هي القيام بالتأكد من تحقق الهدف المنشود وذلك تبعا لمعايير محددة تعتمد على رقابة الجودة.[1]

[1] عامر عائشة، قياس مخاطر التدقيق في البنوك الجزائرية باستخدام تحليل مغلف البيانات: دراسة عينة من مديريات التدقيق في البنوك التجارية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017، ص 12.

[2] أحمد محمد نور، دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 8.

✓ جودة التدقيق هي ما تتمتع به معلومات التدقيق من مصداقية والمنفعة التي تحققها للمستخدمين، وألا تشتمل على أي نوع من التحريف أو التضليل، وأن تعد طبقا لمجموعة من المعايير القانونية والفنية والرقابية، بما يسهل تحقيق الغرض من استخدامها. [2]

✓ جودة التدقيق هي أداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير والأحكام المهنية مع الإستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق. [3]

يستنتج مما سبق أن جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير المهنية للتدقيق وضوابط رقابة الجودة، وألا تشتمل على أي نوع من التحريف أو التضليل، وأن تعد طبقا لمجموعة من المعايير القانونية والفنية والرقابية، بما يسهل تحقيق الغرض من استخدامها والمتمثلة في تقديم نتائج دقيقة التي تحقق أقصى منفعة للمستخدمين لها.

2. تعريف مصداقية التدقيق:

يمكن تلخيص أهم تعاريفها فيما يلي:

✓ مصداقية التدقيق هي التأكيد بأن معلومات عملية التدقيق خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، أي أنها تتعلق بأمانة معلومات المدقق وإمكانية الإعتماد عليها. [4]

---

[1] ميسر منيزل الجبول، مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الأردن، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 40، جامعة الطائف، المملكة العربية السعودية، 2022، ص 883.

[2] بعلاش عصام، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2019/2018، ص 84.

[3] مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، أدرار، 2018، ص 199.

[4] بن رزوق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي: دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، باتنة، 2017/2016، ص 38.

✓ مصداقية التدقيق تعبر عن درجة ثقة واعتماد على المعلومات الواردة في تقرير المدقق من طرف الأطراف المستفيدة منه، ومدى تمثيل هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للمؤسسة. [1]

✓ مصداقية التدقيق هي تعبر عن صدق ودقة المعلومات الواردة في تقرير المدقق التي يبني عليها الأطراف المستفيدة منه أحكامهم الشخصية في إدارة أعمالهم، أي تماثل واتفاق بين المعلومات الواردة في تقرير المدقق وبين الأحداث التي تم التعبير عنها.

يستنتج مما سبق أن مصداقية التدقيق هي أن المعلومات الناتجة عن عملية التدقيق تتميز بخلوها من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، بالإضافة إلى تمثيلها صادق ما تزعم تمثيله وتتمتع بالأمانة المهنية للمدقق، أي أن نتائج عملية التدقيق تحظى بدرجة عالية من الثقة والإعتماد من طرف الأطراف المستفيدة منه.

3. خصائص جودة ومصداقية عملية التدقيق

تتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

✓ التمثيل الصادق: أي أن تمثل المعلومة بصدق العمليات والأحداث المتعلقة بالمؤسسة، وأن تعبر عنها بشكل معقول وصريح، فالمعلومات بحد ذاتها معرضة لمخاطر التمثيل الصادق المفروض حدوثه بسبب الصعوبات الكامنة في التعرف على طريقة الحصول عليها، والأحداث التي لها علاقة بها أو في وسائل القياس أو العرض المستعملة في إيصالها.

✓ المضمون: يقصد بها أن المعلومة يجب أن تقدم طبقا لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس فقط شكلها القانوني، ليتوفر التمثيل الصادق للأحداث والعمليات الواقعية المتعلقة بها، فجوهر العملية يجب أن يتطابق مع الشكل القانوني للعملية.

✓ الحيادية: يجب أن تكون المعلومة محايدة وخالية من التحيز لكي تكون موثوقية. [1]

[1] آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017، ص 108.

✓ الحذر: يجب على المدقق أن يحاول التقليل قدر المستطاع من حالة عدم التأكد الملازمة للأحداث والظروف، فيجب الإفصاح عن طبيعتها، ومداها عند إعداد تقريره، ويعني الحذر أخذ الحيطة والإحتراس في اتخاذ أحكام التدقيق المهمة المتعلقة بالتقديرات تحت ظروف عدم التأكد.

✓ الإكتمال: يشترط أن تكون المعلومة كاملة في حدود التكلفة المادية، أي أن نقص أي معلومة يمكن أن يجعلها مضللة أو خاطئة وبالتالي تصبح وغير ملائمة وغير موثوقية. [2]

ثانيا: العوامل المؤثرة على مصداقية وجودة التدقيق:

تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

1. العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق:

أ. حجم المؤسسة محل التدقيق وقوتها المالية: يمكن أن يكون لحجم العميل الأثر السلبي على مستوى جودة أداء المدققين، فالمؤسسة ذات الحجم الكبير قد تشكل جزءا هاما من إيرادات مكتب التدقيق، وبالتالي فإن ذلك يؤثر سلبا على استقلالية المدقق مما ينعكس سلبا على جودة التدقيق، وقد يصل الأمر إلى ممارسة ضغوط من قبل العميل تصل إلى حد التهديد بتغيير المدقق.

ب. تعقد مهام التدقيق: إن مهمة التدقيق ليست بالمهمة السهلة، لأنها تتطلب الإحاطة بمجموعة من الإجراءات وضبط ميكانيزمات العمل من حيث المحاسبة، والإدراك بتفاصيلها واستيعاب المعايير الدولية للتدقيق بكل أبعادها حتى يتسنى للمدقق القيام بمهمته بالشكل المتقن مما ينعكس إيجابا على الجودة. [3]

2. العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق:

---

[1] أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص ص 92-93.

[2] آسيا هيري، المرجع السابق، ص 109.

[3] يخلف صفية، سايح جبور علي، متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات، مجلة بحوث الإدارة والإقتصاد، المجلد 01، العدد 02، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، جوان 2019، ص 92.

أ. حجم مكتب التدقيق: يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد خصائص جانب العرض الذي يؤثر في جودة خدمة التدقيق، حيث يتم الإعتماد عليه كمقياس غير مباشر لجودة التدقيق خاصة، وأنه مؤشر يمكن ملاحظته وإدراكه بسهولة في سوق التدقيق، ويمكن قياس حجم مكتب التدقيق وفقا لعدة معايير كعدد العاملين بالمكتب، عدد العملاء، إجمالي أصول أو مبيعات العملاء، حجم أتعاب التدقيق.

ب. سمعة مكتب التدقيق: يمكن اعتبار سمعة مكتب التدقيق أحد الأصول المعنوية الخاصة به، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويمكن ملاحظة وجود أثار إقتصادية مباشرة كنتيجة للحصول على خدمات مكاتب تدقيق ذات سمعة عالية، والتي عادة ما تكون من مكاتب التدقيق الكبرى، مما يؤكد وجود ارتباط بين سمعة المكتب وجودة التدقيق.

ت. تنظيم مكتب التدقيق: إن مكاتب التدقيق هي منظمات مكونة من العديد من المدققين الذين لديهم أوضاع تراتبية، ودوافع مختلفة تجاه هدف تحسين جودة التدقيق، وبالتالي فإن جودة الخدمة المقدمة من مكتب التدقيق تتوقف على التنظيم الداخلي، وعلى مستوى الجهود المبذولة من المدققين. [1]

ث. فريق التدقيق: نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق العمل، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة التدقيق، فإن انتقاء المدققين للعمل بمنشأة التدقيق يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق، ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمنشأة التدقيق، فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بتعيين المدققين من اختيار مدققين أكفاء، وذلك من خلال تخطيط الإحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى اداري في منشأة التدقيق.[2]

3. العوامل المتعلقة بالمدقق:

[1] طارق تليلي، هواري سويسي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر: دراسة ميدانية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019، ص ص 374-375.

[2] سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين: دراسة ميدانية، رسالة الماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2018، ص 44.

أ. أتعاب المدقق: عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الأتعاب التي يراها مناسبة، وحقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعابا أقل من أخر لا يعتبر بحد ذاته عمال لا أخلاقيا، ومع ذلك فقد تؤثر مستوى الأتعاب المعروضة على الإلتزام بالمبادئ الأساسية على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية، بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر. [1]

ب. كفاءة المدقق: وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق يجب على المدققين أن يمتلكوا المهارات اللازمة لتنفيذ مسؤولياتهم المهنية بفعالية، وتمتعهم بالمعرفة الكافية التي تمكنهم من اكتشاف مخاطر الاحتيال، وكذا مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها مع توخي العناية المهنية اللازمة.

ت. استقلالية وموضوعية المدقق: استقلالية المدقق هي عدم التأثير على أداء وعمل وأراء المدققين، فمن أجل تحقيق الدرجة اللازمة من الاستقلالية وتنفيذ مسؤوليات التدقيق بفعالية يحق لرئيس التدقيق الإبلاغ عن نتائج عمله، ويجب عليه تقديم تقاريره إلى أعلى مستويات الإدارة حتى تكون له السلطة الكافية للوفاء بمسؤولياته. [2]

ث. الصفات السلوكية للمدقق: وهي أن يتمتع المدقق بدرجة عالية من الأمانة والإستقلالية، وأن يكون متعاونا ومتكاتفا مع أعضاء فريق التدقيق، وأن يكون صاحب مقدرة ذهنية عالية ومتفتحة وأن يحرص مع الإدارة على توفير عوامل الجودة في عمل التدقيق.

[1] نفس المرجع السابق، ص 42.

[2] شدري معمر سعاد، رشام كهينة، أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 12، العدد 1، جامعة البويرة، البويرة، 2022، ص ص 50-51.

ج. الصفات الشخصية للمدقق: كأن يكون ذا خبرة عملية، وأن لديه من التحصيل العلمي ما يؤهله على ممارسة المهنة كأن يكون لديه شهادة على الأقل في المحاسبة، وأن يكون المدقق حريصا على مشاركته في الدورات التدريبية الخاصة بمهنة التدقيق. [1]

ثالثا: أهمية مصداقية وجودة التدقيق:

تكمن أهميته فيما يلي:

- ✓ تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة حتى يضفي أعلى درجات المصداقية على تقريره.
- ✓ تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة.
- ✓ تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ تمثل مقياسا لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب. [2]
- ✓ إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق.
- ✓ تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات، وذلك من خلال اتباعها للإرشادات والمعايير الصادرة عن الجمعيات عن الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.
- ✓ ارتفاع مستوى المصداقية في التدقيق يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة التدقيق.
- ✓ اعتماد المصارف ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات المصرفية، ومما لا شك فيه أن جودة التدقيق سوف تؤثر إيجابيا على جودة قراراتهم. [1]

---

[1] معمري أسامة، مفتاح حمزة، عمورة جمال، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد 02، جامعة البليدة 2، البليدة، 2020، ص 43.

[2] يخلف صفية، سايح جبور علي، المرجع السابق، ص 91.

رابعا: أهداف مصداقية وجودة التدقيق

تسعى مصداقية وجودة التدقيق إلى مجموعة من الأهداف من بينها: [2]

- ✓ **توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الإلتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق.**
- ✓ **توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المدقق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة، والإلتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.**
- ✓ **كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.**
- ✓ **تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق الحسابات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام.**
- ✓ **زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المدققة وترفع من روحهم المعنوية.**
- ✓ **بناء ارضية مشتركة تكون منهج يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.**

المطلب الثالث: مخاطر التدقيق وأثرها على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق

قامت المنظمات الدولية القائمة على إصدار معايير التدقيق وتحديثها، على استغلال مخاطر التدقيق من أجل تحسين منهجية عملية التدقيق وإجراءاتها بما يتناسب مع طبيعة مخاطرها، من أجل رفع من جودة نتائج عملية التدقيق واعطاء مصداقية لها.

---

[1] عصام تركي الشاهين، المرجع السابق، ص ص **60-61**.

[2] بن نعجة كمال، رقراقي مروان، جودة التدقيق المحاسبي وأثرها على طبيعة القرار وتنافسية المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، **2018/2017**، ص **14**.

أولا: أثر تقليل مخاطر التدقيق على جودة التدقيق

تعرف جودة التدقيق من خلال مخاطر التدقيق على أنها تدنية المدقق لخطر الإكتشاف الذي يؤدي إلى تدنية خطر التدقيق النهائي، وأن المدققين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، حيث أن المدقق إذا ما قام بتخطيط عملية التدقيق على أساس دراسة العوامل المؤثرة في الخطر، وحدد مناطق الخطر وأخذها في الإعتبار عند القيام بكل إجراء من إجراءات التدقيق، ثم استخدم الإجراء الذي يتناسب مع طبيعة العنصر ومستوى الخطر المعرض له، فإن ذلك يدعم رأي المدقق في القوائم المالية، ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية التدقيق، ويترتب عليه اكتشاف وتدنية المخاطر إلى الحد الأدنى والذي يمكن قبوله، ولا شك أن القيام بعملية التدقيق على هذا النحو من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية للمدقق، ويؤدي إلى زيادة جودة التدقيق نفسها من خلال تحسين الرأي الذي يبديه المدقق في القوائم المالية محل الفحص، والذي يعتمد عليه جهات عديدة كمدخلات لنماذج قراراتها. [1]

ثانيا: أثر مخاطر التدقيق على مصداقية نتائج عملية التدقيق

تؤثر مخاطر التدقيق على السجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لحدوث المعاملات المالية، لذلك فإن المدقق يكون لديه النقص الفعلي في المعلومات، مما ينتج عن هذا النقص الفعلي وصوله إلى حالة عدم التأكد، وبالتالي اتخاذ قرار خاطئ بخصوص رأيه أو استنتاجات مضللة، فالتقرير الخاطئ يؤدي إلى توجيه الإتهام للموظفين أو المسؤول المختص عنه وإجراء التحقيق معه، ولربما عزله عن أداء مهنته من جهة، ومن جهة أخرى زيادة الضرائب المستحقة أو خفضها من خلال التلاعب بالأرباح الخاضعة للضريبة، مما يؤدي إلى

[1] سعاد شدري معمر، كهينة رشام، أحمد جميل، المرجع السابق، ص 97.

إهتزاز المركز المالي للمؤسسة، وكذلك عدم ثقة الأطراف المستفيدة من تقريره، ومنه فمخاطر التدقيق لها تأثيرات متبادلة في مصداقية نتائج التدقيق وتقرير المدقق.[1]

ثالثا: العلاقة بين مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات ومصداقية وجودة التدقيق

يمكن تلخيص هذه العلاقة فيما يلي:

1. العلاقة بين مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات

توجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق ومدى أدلة الإثبات المخططة لتدعيم رأي المدقق عن القوائم المالية، بمعنى أنه كلما انخفض مستوى مخاطر التدقيق المقبولة التي يتم تخصيصها لتأكيد معين زاد مقدار أدلة الإثبات المخططة لتدعيم هذا التأكيد، وكلما انخفض المستوى المقبول لمخاطر الإكتشاف المحددة لتأكيد معين بواسطة المدقق زادت أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مخاطر الإكتشاف عند هذا المستوى، والعكس صحيح وعلى عكس ذلك توجد علاقة طردية بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وبين مقدار أدلة الإثبات.

أما الخطر الطبيعي يرتبط مع أدلة الإثبات بعلاقة طردية، فمثلا إذا كان الخطر الطبيعي لتقادم المخزون كبيرا جدا بسبب التطورات التكنولوجية السريعة سيخصص المدقق اختبارات مكثفة لمدى تقادم المخزون. [2]

كما توجد علاقة طردية بين خطر الرقابة وحجم أدلة الإثبات، بحيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال يكون تقييم المدقق لخطر الرقابة بمستوى منخفض، وبالتالي لا يحتاج هذا الأخير إلى حجم كبير من أدلة الإثبات، وإذا لم يعتمد المدقق على نظام الرقابة الداخلية عند إجراء عملية التدقيق سوف يتم تحديد خطر

[1] بورقعة مباركة، جلودي حنان، أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2019/2018، ص ص 28-29.

[2] ألفين أريتز، جيمس لوبك ، ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حجاج، مدخل متكامل ، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 334.

الرقابة بمستوى أقصى، وبالتالي استعمال حجم كبير من أدلة الإثبات وإجراء فحص شامل للكشف عن مواطن الخطر بشكل جيد. [1]

2. العلاقة بين مخاطر التدقيق ومصداقية وجودة التدقيق

إن الخطر القابل للإحتمال من قبل منشأة التدقيق هو معدل يمكن الدفاع عنه من قبل المجتمع المالي، وإن زيادة هذا الخطر يؤدي إلى إعتراض المجتمع المالي الذي يمثل سوق التدقيق أو المستثمرين من مساهمين ومقرضين وغيرهم، وإن مستوى جودة التدقيق يجب أن ترتبط بهذا المستوى المقبول، وهو المستوى الذي لا يعرض المدقق للخطر، وقد ركزت بعض المعايير المهنية للتدقيق على جودة التدقيق من حيث مدخلاتها، أو الإعتبارات الشكلية التي تقيدت بها كالمعايير التي بحثت بالسلوك الأخلاقي، أو الإستقلال أو التأهيل العلمي والعملي، وقد تخصصت معايير أخرى برقابة الجودة، ولو أنها بنيت على إنجاز كامل المعايير المهنية ككتلة واحدة، وكانت هذه المعايير بصورة عامة تركز على تقديم خدمة جيدة للتدقيق ترقى بالمهنة إلى المستوى المطلوب، لتتمكن من تقديم إطار من الثقة يضفي على القوائم المالية المزيد من المصداقية، لكن تلك الجودة بقيت في الحدود الوصفية العامة التي تجعل مسألة قياسها تخضع للأحكام المهنية وتضع المدقق أمام خطر المقاضاة. [2]

رابعا: أهمية مخاطر التدقيق في تحقيق جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق

تكمن أهميتها فيما يلي: [3]

- ✓ توجه مخاطر التدقيق عملية التدقيق نحو المراكز والأنشطة العالية المخاطر.

[1] مسعودي عمر، بن الدين أمحمد، تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الإقتصادية: دراسة لعينة من المؤسسات بولاية أدرار، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد 5، العدد 2، جامعة أدرار، الجزائر، 2017، ص 269.

[2] عصام تركي الشاهين، المرجع السابق، ص 44.

[3] بن رزوق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي: دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2017/2016، ص 38.

- ✓ تحقق مخاطر التدقيق جودة التدقيق من خلال اعتماد الكثير من مستخدمي القوائم المالية على مخرجات عملية التدقيق.
- ✓ تساعد مخاطر التدقيق في تحديد مواطن الضعف والقوة للعميل.
- ✓ تحقيق مخاطر التدقيق قيمة مضافة للعميل محل التدقيق.
- ✓ تضيف مخاطر التدقيق قيمة لعملية التدقيق من خلال تصور أوسع للمخاطر التي تهدد تحقيق المنشأة لأهدافها وتنفيذ استراتيجياتها.

أثناء عملية التدقيق يقوم المدقق بدراسة إمكانية الإعتماد على المعلومات التي يتم استخدمها كدليل إثبات تدقيق متضمنا دراسة ضوابط الرقابة الداخلية على إعدادها والحفاظ عليها عندما يكون ذلك ملائما، وإذا لم يكن لدى المدقق سبب للإعتقاد بالعكس، فإن المدقق يقبل عادة السجلات والمستندات على أنها صحيحة وحقيقية وصادقة، ومع ذلك فإذا جعلت ظروف محددة أثناء عملية تدقيق المدقق تجعله يعتقد أن المستند قد لا يكون صحيحا، أو أن المصطلحات في أحد تلك المستندات تم تعديلها، فإن على المدقق على يستمر في إجراء فحص إضافي، مما يحقق جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق. [1]

[1] عامر عائشة، المرجع السابق، ص ص 156-157.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

الأدبيات التطبيقية تعبر عن الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، حيث تم عرض بعض أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة ومتغيراتها، حيث تباينت هذه الدراسات في معالجة مواضيعها والوصول إلى النتائج المرجوة.

المطلب الأول الدراسات السابقة باللغة العربية

تتلخص أهم الدراسات السابقة باللغة العربية حول موضوع الدراسة فيما يلي:

1. دراسة علي ميري حسن، ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق وأثرها على رأي مراقب الحسابات ومصداقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها (دراسة تطبيقية في شركة الهلال الصناعية المساهمة)، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد **17**، العدد **01**، جامعة كربلاء، العراق، **2018**:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها ودراسة وتقييم وتحليل تلك المخاطر إزاء رأي مراقب الحسابات حول صحة وعدالة القوائم المالية، واستخدام الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها تخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية التعامل معها.

تمثلت إشكالية الدراسة في: هل يتبع مراقب الحسابات للمناهج العلمية والعملية في إنجاز مهمة التدقيق ستسهم في تحديد مخاطر التدقيق في القوائم المالية ؟

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، حيث استخدمت الوثائق المالية لشركة الهلال الصناعية المساهمة في العراق.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

✓ إن استخدم مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية يسهم في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق لأنها تساعد المراقب في تحديد الأخطاء والتحريفات في بنود القوائم المالية مما يسهم في تخفيض مخاطر الإكتشاف.

✓ إن تقدير مخاطر التدقيق يعتمد على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات ولا يمكن عمل تقدير محدد ودقيق لمخاطر التدقيق ومكوناتها لأنها تعتمد على قدرة مراقب الحسابات الذاتية وكفاءته المهنية في استنباط وتحليل المخاطر المحيطة ببيئة الوحدة الإقتصادية ونظام رقابتها الداخلية وفي تحليل المخاطر التي تحيط بعمله المهني.

2. دراسة عامر حاج دحو، بعنوان: التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية (دراسة على عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية معسكر)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017:[1]

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة علاقة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية بأداء المؤسسات الإقتصادية، وذلك من خلال الوقوف على مدى تطبيقه، ودرجة الإستفادة منه في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما مدى مساهمة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية بولاية معسكر؟

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث استخدمت أداة الإستبيان كأداة لجمع المعلومات، حيث بلغت العينة المستهدفة 95 عاملا في مجال التدقيق.

[1] عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية (دراسة على عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية معسكر)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، الجزائر، 2018/2017

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

✓ وجود ضعف في تطبيق مفاهيم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية بولاية معسكر.

✓ أن التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يساهم في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية بولاية معسكر.

3. دراسة بن زروق زكية، بعنوان: دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي (دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، باتنة، 2017/2016: [1]

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمفهوم التدقيق المبني على المخاطر ودوره الرئيسي في ضمان مصداقية تقارير المهنيين الخارجيين وذلك من وجهة نظر المتخصصين في المحاسبة والتدقيق.

تمثلت إشكالية الدراسة في: هل يؤدي تطبيق التدقيق القائم على مخاطر الأعمال دور في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي من وجهة نظر المهنيين؟

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، وقد تم استخدام الإستبيان كأداة لجمع المعلومات، حيث بلغت العينة المستهدفة 230 مفردة معنية، بالإضافة إلى بعض المقابلات الشخصية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

✓ تطبيق التدقيق التشغيلي له مخاطر كبيرة وان المقاربة المبنية على نظرية التدقيق المبني على المخاطر من شأنها ضمان حسن سير العمليات التشغيلية مما يعطي مصداقية التقارير الخارجية.

[1] بن زروق زكية، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي (دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2017/2016

✓ هذا النوع من التدقيق يضمن أيضا موثوقية أمن نظم المعلومات، ويقلل من جميع الأخطار التي تؤثر على مصداقية التقارير الخارجية.

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

4. دراسة عامر عائشة، بعنوان: قياس مخاطر التدقيق في البنوك الجزائرية بإستخدام تحليل مغلف البيانات (DEA) – دراسة عينة من مديريات التدقيق في البنوك الجزائرية –، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017: [1]

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية وجود إدارة التدقيق الداخلي ضمن هيكل البنوك التقليدية الإسلامية، ومدى ارتباط التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر ولجنة التدقيق، ومعرفة أهم المخاطر التي يتعرض لها المدقق أثناء قيامه بعمله، وربط مخاطر التدقيق بكل من أدلة الإثبات والأهمية النسبية للبيانات الواردة في القوائم المالية للبنوك الجزائرية.

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هي آلية استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات لقياس مخاطر التدقيق في البنوك الجزائرية؟

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج الإستقرائي والمنهج الإحصائي، وقد تم استخدام الإستبيان كأداة لجمع المعلومات، حيث بلغت العينة المستهدفة 60 مدقق داخلي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

✓ إدارة التدقيق الداخلي تعتبر الحلقة التي توفر التغذية العكسية لإدارة المخاطر في البنوك بحيث تسمح لها بإعادة تقييم المخاطر المصنفة وتحديد المخاطر الجديدة وتحليلها.

[1] عامر عائشة، قياس مخاطر التدقيق في البنوك الجزائرية بإستخدام تحليل مغلف البيانات (DEA) – دراسة عينة من مديريات التدقيق في البنوك الجزائرية –، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017

✓ يقدم المدقق الداخلي خلال خرجاته التدقيقية تدابير تصحيحية للأخطاء التي يلاحظها أو يكتشفها ويمنح مدة معينة للموظفين المعنيين بذلك الخطأ لتصحيحه وفي حالة عدم القيام بتصحيح الخطأ المرتكب فإن المدقق يقدم تقرير مفصل حول الوضعية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

تتلخص أهم الدراسات السابقة باللغة الأجنبية حول موضوع الدراسة فيما يلي:

1. Peter, G. Eze, and Ebimobowei, Appah, (2013), Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria, Research Journal of Finance and Accounting, Vol 4, No 1, FACULTY OF MANAGEMENT SCIENCES, NIGER DELTA UNIVERSITY, WILBERFORCE ISLAND, BAYEL SA STATE, NIGERIA: [1]

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين تقدير خطر التدقيق واكتشاف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية السنوية في نيجيريا، ودراسة إذا ما كان لعملية تقدير خطر التدقيق واستخدام مستوياته المقدرة كدليل لعملية التدقيق، أثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم استخدام الإستبيان كأداة لجمع المعلومات، حيث بلغت العينة المستهدفة **360** استبانة على **20** شركة تدقيق خارجي في ست مدن نيجيرية.

[1] Peter, G. Eze, and Ebimobowei, Appah, (2013), **Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria,** Research Journal of Finance and Accounting, Vol 4, No 1, FACULTY OF MANAGEMENT SCIENCES, NIGER DELTA UNIVERSITY, WILBERFORCE ISLAND, BAYEL SA STATE, NIGERIA

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

✓ أن تطبيق نموذج خطر التدقيق له دور هام في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية السنوية حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

✓ أن تطبيق نماذج مخاطر التدقيق إحصائياً ويؤثر بشكل كبير على كشف التحريف في البيانات المالية.

✓ نماذج مخاطر التدقيق تقلل مستوى الإبلاغ المالي الاحتيالي من خلال الكشف عن التحريفات في ممارسة التدقيق وذات الصلة.

2. Fukukawa, Hironori, and Mock, J. Theodore, (2011), Audit Risk Assessment Using Belief Versus Probability, Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol 30, No 1, Hitotsubashi University, Japan: [1]

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار فكرة أن قرارات المدقق الهامة حول اختيار العميل، والتخطيط لبرنامج التدقيق، وتقدير الخطر سوف تتأثر بالمدخل المستخدم في تقدير الخطر وتفسير الأدلة.

إعتمدت الدراسة على المنهج التجريبي، وقد تم استخدام الإستبيان كأداة لجمع المعلومات، حيث بلغت العينة المستهدفة **96** حالة تدقيق من شركات التدقيق الكبرى العاملة في اليابان.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

✓ أن كلا من المدخلين مدخل تقدير الخطر ومدخل يعتمد على الإعتقاد يؤثران في عملية تقدير الخطر وحجم الأدلة.

✓ أن المقياس الذي يستخدمه المدقق في قياس الخطر يشكل خيارا هاما في تأثيره على فعالية وكفاءة عملية التدقيق.

[1] Fukukawa, Hironori, and Mock, J. Theodore, (2011**), Audit Risk Assessment Using Belief Versus Probability,** Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol 30, No 1, Hitotsubashi University, Japan

3. Halil Paino, other, (2015), The Influence of External Auditor' s Working Style, Procedia Economics and Finance, No 28, Universiti Teknologi MARA, (Pahang) Malaysia: [1]

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف آثار أساليب عمل المدققين الخارجيين، وحواجز الاتصال المتصورة وتأثيرات معتدلة لإدارة مخاطر العميل على الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي.

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم استخدام الإستبيان كأداة لجمع المعلومات، حيث بلغت العينة المستهدفة 109 شركة مراجعة حسابات في ولاية بيرسيكوتوان بماليزيا.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

- ✓ **أن عاملين وهما أسلوب عمل التدقيق الخارجي وحواجز الاتصال، لهما علاقة كبيرة باعتماد التدقيق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي.**
- ✓ **أن العلاقة بين أسلوب عمل التدقيق الخارجي وحواجز الاتصال وأعمال التدقيق الداخلي قوية مع التأثير المعتدل لإدارة المخاطر المؤسسية للعملاء.**
- ✓ **تؤثر رتبة المدققين على حكم اعتماد التدقيق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي.**

4. Radu, Laura-Diana, (2008), Modeling Accounting Risk in Audit with Belief Function, Journal of Alexandru Ioan Cuza, University-Romania: [2]

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة بين طرق القياس النوعي، شبه الكمي، والكمي لتقييم مخاطر التدقيق، بالإضافة إلى التعرف على كيفية تطبيق تلك الطرق أثناء تدقيق البيانات المالية، وذلك في محاولة لإيجاد أفضل طريقة لتقييم مخاطر التدقيق تعكس الواقع العملي.

[1] Halil Paino, Fazlida Mohd Razali, Faizan Abd Jabar, (2015), **The Influence of External Auditor' s Working Style,** Procedia Economics and Finance, No 28, Universiti Teknologi MARA, (Pahang) Malaysia

[2] Radu, Laura-Diana, (2008), **Modeling Accounting Risk in Audit with Belief Function,** Journal of Alexandru Ioan Cuza, University-Romania

إعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي، من خلال البحث في الدراسات السابقة الخاصة بموضوع الدراسة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها:

- ✓ ولكل طريقة من الطرق الثلاث إيجابيات وسلبيات، كما أنه من غير الممكن تفضيل طريقة على أخرى.
- ✓ أن الطريقة المثلى تعتمد على كيفية تطبيقها بالطريقة الصحيحة، أي أن تكون الطريقة المستخدمة قادرة على أن تأخذ في الحسبان الظروف المحيطة بالخطر والهدف من عملية تقييم المخاطر ضمن المنشأة محل التدقيق.

المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات السابقة

يتجلى التعقيب على الدراسات السابقة في أوجه المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، بالإضافة إلى مجالات الإستفادة من الدراسات السابقة.

الجدول رقم I-01: يوضح نقاط التشابه والإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الدراسة	نقاط التشابه	نقاط الإختلاف

دراسة سامر هايل الصباغ	متغير الدراسة المستقل: مخاطر التدقيق منهج الدراسة: منهج الوصفي تحليلي نوع الدراسة المقدمة حيث تمثلت في مقال علمي في مجلة جامعة كربلاء	متغير الدراسة التابع: في دراسة تمثل في جودة نتائج التدقيق أما دراستنا فيعتبر متغير مستقل هو مختلف عن دراستنا ويتمثل في القياس الكمي الحدود الزمانية والمكانية
دراسة عامر حاج دحوا	متغير الدراسة المستقل: مخاطر التدقيق منهج الدراسة: منهج الوصفي تحليلي نوع الدراسة المقدمة حيث تمثلت في بحث جامعي مقدمة لنيل مرتبة جامعية	متغير الدراسة التابع: هذي دراسة تمثل في أداء المؤسسة الإقتصادية اما دراستنا جودة نتائج التدقيق. أداة الدراسة: هذه الدراسة كانت الأداة إستبيان اما دراستنا فهي تحليل وثائق الحدود الزمانية والمكانية
دراسة بن زروق زكية	متغير الدراسة التابع: مصداقية نتائج التدقيق منهج الدراسة: منهج الوصفي نوع الدراسة المقدمة حيث تمثلت في بحث جامعي مقدمة لنيل مرتبة جامعية	متغير الدراسة المستقل: هذي دراسة لتدقيق القائم على مخاطر الأعمال أما دراستنا فتمثل في مخاطر التدقيق الحدود الزمانية والمكانية أداة الدراسة: كانت هذه دراسة إستبيان اما دراستنا فاستعملنا أداة تحليل وثائق
دراسة عامر عائشة	متغير الدراسة المستقل: مخاطر التدقيق وفي دراستهم هو متغير التابع منهج الدراسة: منهج الوصفي تحليلي	متغير الدراسة التابع: في دراسة تمثل في تحليل مغلف البيانات أما دراستنا فيعتبر متغير مستقل هو مختلف عن

	نوع الدراسة المقدمة حيث تمثلت في بحث جامعي مقدمة لنيل مرتبة جامعية	دراستنا ويتمثل في القياس الكمي الحدود الزمانية والمكانية
دراسة **Peter, G. Eze, and Ebimobowei, Appah**	متغير الدراسة المستقل: مخاطر التدقيق وفي دراستهم هو متغير التابع منهج الدراسة: منهج الوصفي تحليلي	متغير الدراسة التابع: الحدود الزمانية والمكانية نوع الدراسة المقدمة حيث تمثلت في مقالة في محلة محكمة أما موضوعنا فهو دراسة جامعية لنيل مرتبة جامعي
دراسة **Fukukawa, Hironori, and Mock, J. Theodore**	متغير الدراسة المستقل: مخاطر التدقيق وفي دراستهم هو متغير التابع منهج الدراسة: منهج الوصفي تحليلي	متغير الدراسة التابع: الحدود الزمانية والمكانية نوع الدراسة المقدمة حيث تمثلت في مقالة في محلة محكمة أما موضوعنا فهو دراسة جامعية لنيل مرتبة جامعي
دراسة **Halil Paino, other**	متغير الدراسة المستقل: مخاطر التدقيق وفي دراستهم هو متغير التابع منهج الدراسة: منهج الوصفي تحليلي	متغير الدراسة التابع: الحدود الزمانية والمكانية نوع الدراسة المقدمة حيث تمثلت في مقالة في محلة محكمة أما موضوعنا فهو دراسة جامعية لنيل مرتبة جامعي
Radu, Laura-Diana	متغير الدراسة المستقل: مخاطر التدقيق وفي دراستهم هو متغير التابع منهج الدراسة: منهج الوصفي تحليلي	متغير الدراسة التابع: الحدود الزمانية والمكانية نوع الدراسة المقدمة حيث تمثلت في مقالة في محلة محكمة أما موضوعنا فهو دراسة جامعية لنيل مرتبة جامعي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات الموضحة في مطلبين السابقين

خلاصة الفصل:

يستنتج من خلال هذه التعاريف أن مخاطر التدقيق هي إعطاء المدقق رأي غير مناسب حول البيانات المالية للقوائم المالية محرفة بدرجة جسيمة التي تمت مراجعتها، أو فشله في إكتشاف الأخطاء التي تحتويها، أو إصداره لرأي غير الواقع، أما جودة التدقيق فهي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية مصداقية والمنفعة التي تحققها للمستخدمين، وفقا للمعايير المهنية للتدقيق وضوابط رقابة الجودة، وأن لا تشتمل على أي نوع من التحريف أو التضليل، بينما مصداقية التدقيق هي معلومات عملية التدقيق خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، أي أنها تتعلق بأمانة معلومات المدقق، وتعبر عن درجة ثقة واعتماد على المعلومات الواردة في تقرير المدقق من طرف الأطراف المستفيدة منه.

قمنا في هذا الفصل بالتطرق إلى الأدبيات النظرية حول موضوع الدراسة، حيث تم تناول مختلف جوانبه النظرية، بالإضافة إلى عرض بعض الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية، والتعقيب عليها من خلال مقارنتها بالدراسة الحالية، وذكر مجالات الإستفادة منها.

الفصل الثاني: دراسة حالة في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية

تمهيد:

بعد التطرق الى الجانب النظري وذلك من خلال عرض الادبيات النظرية لأثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق ،وعرض أهم الدراسات السابقة حول الموضوع، تم في هذا الفصل محاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ،حيث قمنا بدراسة تطبيقية حول مخاطر التدقيق وأثرها على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بغرداية ،حيث تناولنا في المبحث الاول منهجية الدراسة الميدانية ،أما في النبحث الثاني تم عرض دراسة حالة حول أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق بسونلغاز بولاية غرداية .

المبحث الأول: منهجية الدراسة في جمع البيانات

المبحث الثاني: دراسة مخاطر التدقيق وأثرها على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق

المبحث الأول: منهجية الدراسة في جمع البيانات

منهجية الدراسة تمثل الطريق الذي اتبعناه أثناء إنجازه لمذكرته، وفي هذا المبحث تم التطرق إلى التعريف بعينة الدراسة وأسلوب الدراسة وطريقة الدراسة بالإضافة إلى متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: طريقة جمع البيانات[1]

أولا: عينة الدراسة:

تتمثل مجتمع الدراسة في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية، ويمكن عرض تقديم حول هذه الهيئة فيما يلي:

عقب الحرب العالمية الثانية وبالتحديد في جوان من سنة **1947** قررت الحكومة الاستعمارية وأوكلت لهذه المؤسسة مهمة إنتاج **EGA** بالجزائر تنمية الاقتصادية بإنشاء مؤسسة لتوزيع الطاقة ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز، وفي سنة **1962** أعيد تشكيل الشبكة باعتماد أسلاك كهربائية طولها **2910** كلم لنقل الكهرباء ذات التوتر المتوسط، والتوتر المنخفض لتزويد مدن يصل مدها من **1210** إلى **7200** كلم فقدرت الطاقة الإنتاجية للكهرباء بـــــــ**461** ميغاواط، أما بخصوص الغاز الطبيعي فلم يتم استغلاله إلا في سنة **1961**م بالرغم من اكتشافه في سنة **1956**م في حاسي الرمل.

بالمرسوم التنفيذي رقم **6959** من يوم **26** جويلية **1969**م الصادر في الجريدة الرسمية في الأول من شهر أوت أنشأت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز محل كهرباء [2]وغاز الجزائر" حلت حسب نفس المرسوم، وقد حدد المرسوم لها مهمة رئيسية تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلد، إن احتكار إنتاج ونقل توزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة كما أن احتكار تسويق الغاز الطبيعي داخل التراب الوطني لجميع أصناف الزبائن تطلب منها إنجاز وتسيير قنوات النقل وشبكة التوزيع.

I–التعريف بالمديرية:

تنتمي المديرية لتوزيع الكهرباء والغاز بغرداية إلى شركة توزيع الوسط –البليدة –SDC التي تضم هذه الأخيرة ولايات الوسط التالية (ولاية البليدة، تيزي وزو، المدية، الأغواط، ورقلة، الجلفة، تمنراست، الوادي وبسكرة، إيليزي)

يقدر رأس مال المديرية بـــ 15 مليار دينار ويتلخص هدفها الأساسي في تزويد تراب الولاية بالطاقة الكهربائية والغاز.

II–مهام المديرية

– المساهمة في سير سياسة المديرية العامة للتوزيع وسط مجال: الخدمات المقدمة، تعظيم المبيعات، تحصيل الديون.

– تطبيق السياسة التجارية للشركة على أكمل وجه.

– توفير كل الشروط الملائمة للتكفل بطلبات الزبائن في المواعيد المحددة وبالتكاليف المحددة أيضا وإرشادهم وتوعيتهم.

– ضمان التسيير المحكم لشبكات الكهرباء والغاز وتطويرها ومختلف عمليات الصيانة بها.

– وضع برامج الأشغال وضمان تنفيذها.

– تسيير الموارد البشرية وتوفيرهم بكل الإمكانات المادية الضرورية لسير مهامهم.

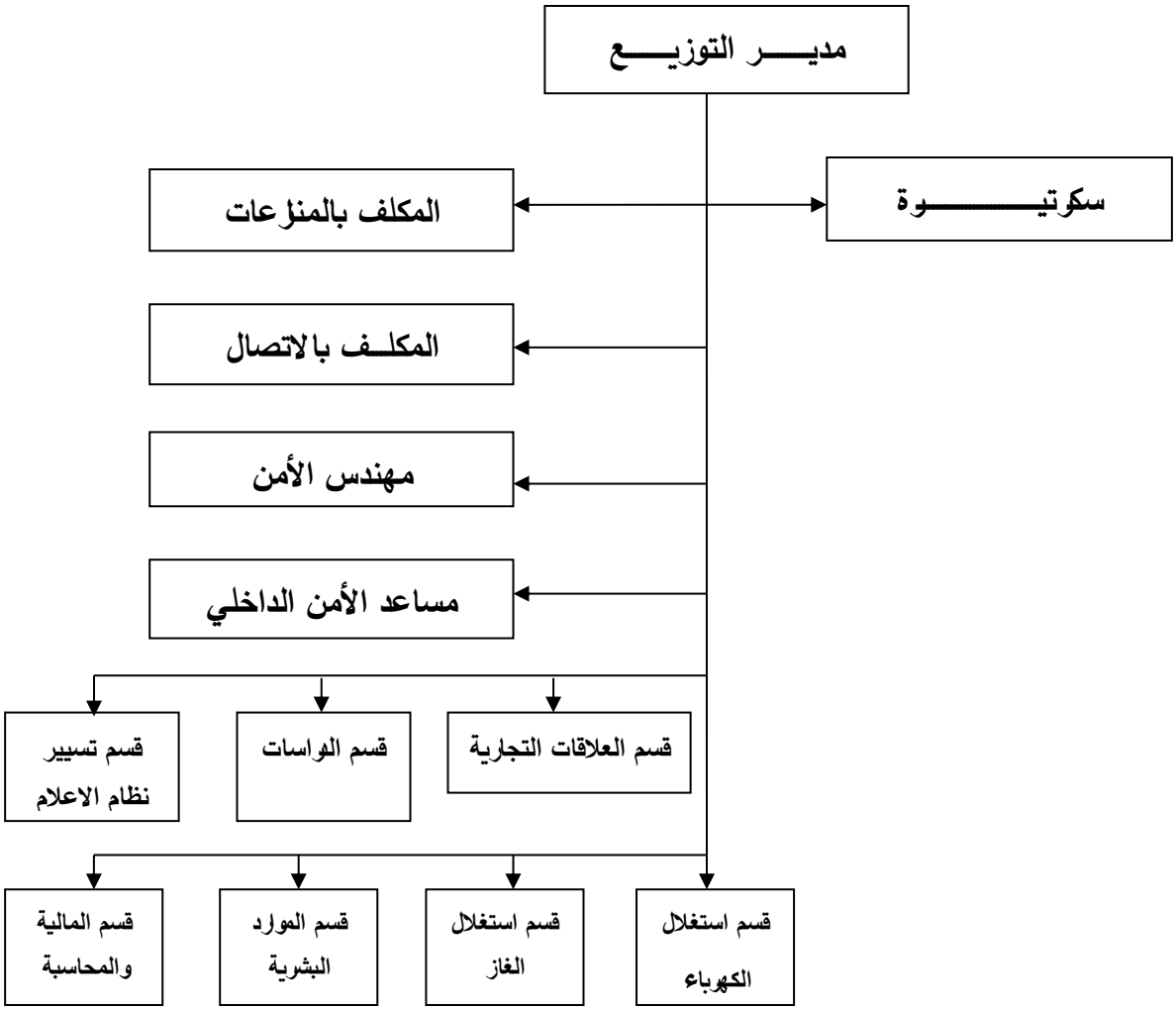
– ضمان أمن الأشخاص والممتلكات التي لها علاقة بالتوزيع وتوعية المواطنين بالقواعد الأمنية الضرورية.

– ضمان أحسن تمثيل للشركة على المستوى المحلي.

III– الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز بولاية غرداية

تأسست المديرية الجهوية للتوزيع بمقتضى القرار 478 ويمثل المديرية على المستوى المحلي السيد المدير وتضم المديرية ما يلي:

الشكل رقم II-1: يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من طرف رئيس تسيير الموارد البشرية

- دراسة مختلف الدوائر والأقسام

- مكتب المدير والمصالح والأعوان المتصلون مباشرة به وهم:

- سكرتيرة المديرية.

- القسم التقني للكهرباء.

- قسم الشؤون القانونية.

- الأمن الداخلي للمؤسسة.

- قسم الموارد البشرية.
- قسم الدراسات التنفيذية لأعمال الكهرباء والغاز.
- قسم التخطيط الكهرباء والغاز.
- قسم الاستغلال والأنظمة المعلوماتية.
- المكلف بالاتصال.
- القسم التقني للغاز.
- قسم العلاقات التجارية.
- قسم المالية والمحاسبة.
- خلية المراقبة والتفتيش.
- قسم الإدارة والصفقات.
- قسم الشؤون العامة.

➢ مختلف المصالح

- قسم استغلال الكهرباء.
- قسم استغلال الغاز.
- قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز.
- قسم العلاقات التجارية.
- قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي.
- قسم المالية والمحاسبة.
- قسم الموارد البشرية.

- شعبة الوسائل العامة.

1: قسم استغلال الكهرباء

وينقسم إلى عدة مصالح: المصلحة التقنية للكهرباء، مصلحة الصيانة، مصلحة المراقبة واستغلال الكهرباء، مصلحة تطوير الشبكة، مصلحة أشغال **sous tension**، مصلحة التحكم في الشبكة عن طريق وسائل الإتصال المختلفة (**télé conduite**)، ويهتم هذا القسم بما يلي:

- إعداد برامج ومقاسات التوتر المنخفض والمتوسط ومتابعتها.
- إعداد برامج صيانة الشبكة الكهربائية ومتابعتها.
- تحليل المعطيات الإحصائية وتحديث الخرائط الخاصة بالشبكة.
- ضمان تسيير المحولات.
- إعداد برنامج التجهيز السنوي وعلى المدى القصير.
- التدخل في حالة وجود عطب أو خطر في الشبكة وإصلاحه.
- متابعة المصالح التقنية للكهرباء التابعة لها مثل: غرداية، متليلي، بنورة، القرارة وبريان.
- تسيير العدادات وإصلاحها.
- استقبال تدخلات المواطنين في حالة وجود عطب ما واتخاذ الإجراءات اللازمة.

2: قسم استغلال الغاز:

ويتكون هذا القسم من عدة مصالح هي: المصلحة التقنية للغاز، مصلحة صيانة الغاز، مصلحة المراقبة واستغلال الغاز، مصلحة تطوير الشبكة، ويهتم هذا القسم بما يلي:

- ضمان تسيير الشبكة الغازية ومراقبتها وتطويرها وإعداد برامج الصيانة.

- متابعة المقاسات دوريا وتحليل الأخطار.

- تسيير العتاد الغازي على مستوى المديرية.

- إعداد وتحليل المعطيات الإحصائية اللازمة ووضع مخططات الحماية العامة وتحليل النتائج.

- إعداد مخططات قنوات الغاز وتحديثها.

- إعداد برنامج عملية البحث عن الأعطاب وتفعيلها.

- ضمان إصلاح كل الأعطاب سواء الناتجة عن عملية البحث أو إبلاغ المواطنين عنها.

- ضمان صيانة كل العدادات والعتاد خاصة عتاد البحث عن التسربات الغازية.

3: قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز:

يتكون هذا القسم من: مصلحة الدراسات وأشغال الغاز، تسير الاستثمارات، شعبة الصفقات، مصلحة الدراسات وأشغال الكهرباء، شعبة تسير برامج الدولة ويقوم هذا القسم بما يلي:

- وضع برنامج إنجاز الأشغال والتحكم فيها.

- دراسة طلبات الزبائن سواء ضمن برنامج توصيل الزبائن الجدد **RCN** أو الكهرباء الريفية أو التوزيع العمومي للغاز.

- جمع الملفات التقنية للأشغال المبرمجة للإنجاز.

- تنظيم فتح الورشات للمؤسسات المنجزة ومراقبتها من حيث النوعية والآجال طبقا لمخطط الإنجاز.

- المصادقة عل الكشوف الكمية وإنجاز تقارير الأشغال.

- تسيير الاعتمادات المالية الموجهة للمديرية من الجانب التقني.

- إستقبال وتقييد كل فواتير المؤسسات.

– وضع برامج الاستثمار على المدى القصير والمتوسط طبقا لتوجيهات المديرية المركزية وبالتنسيق مع المصالح التقنية.

– الحرص على استعمال التقنيات والعتاد الحديث في الإنجاز.

– الإعلان عن المناقصات والاتفاقيات وإنجازها.

– اقتراح إعتمادات مالية إضافي.

4: قسم العلاقات التجارية:

يتكون هذا القسم من: المصلحة التجارية، مصلحة المراقبة والتفتيش، مصلحة التقنيات التجارية، ويقوم هذا القسم بضمان مهام المجالات التالية:

– احترام إجراءات توصيل الزبائن الجدد وأشغال الخدمات المعوضة **TPR**بما في دلك عقود الأشغال وطلبات الزبائن إلى غاية وضعهم بالخدمة.

– إعداد عقود المشتركين من التوتر والضغط المتوسطين والمنخفضين ومطابقتهم.

– تسيير المشتركين دوي التوتر والضغط المنخفضين من خلال عملية التعداد والفوترة والتحصيل.

– تسيير حسابات الزبائن بما دلك الجرد.

– إعداد وتسيير الفوترة على أساس المذكرات **FSM**.

– فوترة مختلف الخدمات.

– القيام بتحريات حول الزبائن.

– اقتراح خدمات مقدمة جديدة للزبائن.

– إعداد فواتير الإيصالات الخاصة بتوصيل الزبائن الجدد.

- إعداد الميزانية النهائية.

- متابعة وتحليل ديون الزبائن حساب بحساب.

- التدخل في إعداد بعض دراسات الشبكات.

- احترام رزنامة التعداد ونوعية التعداد ومتابعته دوريا.

- القطع والوضع بالخدمة للعدادات.

- التدخل في حالة حدوث عطب خاص بالعداد.

5: قسم الموارد البشرية:

يتكون هذا القسم من: مصلحة الموارد البشرية، مصلحة التكوين، مصلحة الإدارة، ويقوم هذا القسم بما يلي:

- إعداد وتوجيه ومراقبة المديرية لمختلف خطط المستخدمين من حيث التوظيف والتكوين والترقية.

- ضمان وتنسيق وترقية النشاطات الإدارية وتسيير المستخدمين.

- إعداد ومتابعة الأجور.

- إعداد احتياجات المديرية فيما يخص تكوين العمال حسب برامج التكوين.

6: قسم تسيير برامج الإعلام الآلي:

يتكون القسم من: برامج التسيير **SGC – SIG – GDO** تسيير برامج الإعلام الآلي، ويهتم هذا القسم بما يلي:

- مكلفة بتسيير مركز المعالجة المعلوماتية وترقية البرامج على مستوى المديرية الجهوية.

- ضمان تسيير مركز معالجة المعلوماتية وصيانة البرامج.

- صيانة جميع عتاد الإعلام الآلي دوريا الموجه للمديرية الجهوية.

- تقدير ومراقبة اللوازم المستهلكة.

- ترقية وتطوير التطبيقات الخاصة بالإعلام الآلي للمديرية.

7: شعبة الوسائل العامة

يتكون هذا القسم من توثيق وأرشيف، موقف السيارات، التموين، الوسائل، تتمثل مهام المصلحة فيما يلي:

- ضمان سير الوسائل والأجهزة والأدوات والبنية التحتية للمديرية.

- متابعة برنامج الحراسة.

- إيصال وتوزيع طرود المؤسسة.

- ضمان تسيير الممتلكات المنقولة وغير المنقولة.

- تسيير الصندوق ومختلف المشتريات.

- تسيير الوقود والقيام بعمليات تصليح السيارات وحفظ المر آب.

- إدارة مكتبة المديرية وتنظيم الأرشيف.

ثانيا: مصادر جمع البيانات

تم اعتماد في هذه الدراسة على مصدرين في جمع البيانات والمعلومات فيما يلي:

أ. المصادر الثانوية:

تتمثل في جميع الدراسات السابقة والكتب والمجلات التي تم الإستفادة منها في إنجاز الجانب التطبيقي سواء من حيث خطة الجانب التطبيقي، تحديد أهم العناصر التي يجب تناولها في هذا الجانب، كما تم اعتماد هذه المصادر في الجانب النظري، الذي تناول موضوع أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق.

ب. المصادر الأولية:

تمثل المصادر الأولية جميع الوثائق التي تم تقديمها من قبل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بولاية غرداية، حيث تشمل الميزانية المالية وحسابات النتائج خلال السنوات الثلاث من **2018** إلى **2021**، بالإضافة إلى كل المعلومات التي قدمت وهي متعلقة بالجانب التطبيقي، وخاصة فيما يتعلق بحساب النسب والمبالغ في الجانب التطبيقي.

المطلب الثاني: أسلوب الدراسة

تم اعتماد على أسلوب دراسة الحالة في انجاز الجانب التطبيقي للدراسة، حيث يعد أسلوب أكثر انتشارا في البحوث العلمية الأكاديمية، حيث يتميز هذا الأسلوب بقدرة الطالب على جمع كمية كبيرة من المعلومات والبيانات التي تساعد في إنجاز المذكرة، إلا أنه يتطلب القيام بعدة زيارات للمؤسسة محل الدراسة من أجل الإطلاع والتعرف على موضوع الدراسة في هذه المؤسسة.

كما يساعد هذا الأسلوب في حصر وترتيب وتصنيف وتلخيص المعلومات والبيانات المتحصل عليها من طرف المؤسسة، وعادة ما يستخدم هذا الأسلوب في الدراسات والبحوث الجديدة، ويساعد الطالب في اختيار إحدى أدوات جمع البيانات والمتمثلة في المقابلة والإستبيان والملاحظة.

وقد تم الإعتماد أسلوب دراسة الحالة في إطار دراسة حالة التي تمت في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية حول أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق.

المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات

تتمثل أدوات جمع البيانات المستخدمة في الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات الموضوعة في المقدمة فيما يلي:

1. الملاحظة البسيطة:

تقوم الملاحظة على جمع البيانات والمعلومات بناءا على الملاحظة والمراقبة الدقيقة لسلوك أو ظاهرة أو حدث، وذلك من أجل تحليل هذا السلوك أو الحدث أو الظاهرة من أجل الوصول إلى نتائج حول موضوع المدروس.

تم استخدام الملاحظة البسيطة في التعرف على أهم الإجراءات التي يتم اعتمادها في حساب وتحليل مخاطر التدقيق في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بولاية غرداية، حيث ساعدت أداة الملاحظة البسيطة في الإجابة على فرضيات الدراسة المطروحة.

2. الوثائق:

تمثلت الوثائق المعتمدة في هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ الميزانيات السنوية: حيث تم الإعتماد على الميزانية المالية للسنوات 2019 و2020 و2021 في حساب النسب والمبالغ التي تكشف الحالات غير الإعتيادية.
- ✓ حسابات النتائج: حيث تم الإعتماد على حسابات النتائج للسنوات 2019 و2020 و2021 في حساب المؤشرات التي تساعد في الكشف عن مخاطر التدقيق.

المبحث الثاني: دراسة مخاطر التدقيق وأثرها على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق

يتم تطبيق الإجراءات التحليلية على مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية لمعرفة التحريفات ذات الأثر الجوهري على القوائم المالية التي يستند عليها محافظ الحسابات، وذلك من خلال تحليل القوائم المالية لكي يتم الحصول على الأدلة والقرائن التي تعزز رأي مراقب الحسابات في التقرير الذي يبديه، كما تساعد المراقب في تحديد الحالات غير الإعتيادية في البيانات المالية، وقد تم الإعتماد على سنة 2019 أساس عند المقارنة مع السنوات (2019، 2020، 2021) عند تحديد الحالات الإعتيادية وغير الإعتيادية في بنود القوائم المالية.

المطلب الأول: تحليل جانب الأصول من ميزانية مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية

أولا: الأصول الثابتة

تم القيام بمقارنة المالية للمعلومات فيما يخص الموجودات الثابتة وفق الآتي:

1. مقارنة معدل دوران الأصول الثابتة للسنوات (2019، 2020، 2021) مع سنة الأساس (2019):

قد كشف مدى إستغلال إدارة الإدارة في استغلال موجوداتها وما نتائج هذا الإستغلال على صافي المبيعات والأرباح، ويتم حساب نسبة التغير في كافة التحليلات وفق العلاقة التالية:

نسبة التغير = ((القيمة في سنة المقارنة – القيمة في سنة الأساس) / القيمة في سنة الأساس) x 100

يمكن توضيح نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم II–01: مقارنة معدل دوران الأصول الثابتة للسنوات (2019، 2020، 2021)

البيان	2019	2020	2021
صافي المبيعات	4.357.754.481	4.258.296.168	5.101.159.655
الأصول الثابتة بالقيمة الدفترية	16.239.621.566	16.731.128.315	17.428.323.170
مقدار التغير في المبيعات	0	–99.458.313	743.405.174
نسب التغير في المبيعات	0	–%2.28	%17.05
معدل دوران الأصول الثابتة	0.26	0.25	0.29

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الميزانيات المالية وجدول حسابات النتائج للسنوات (2019–2021)

من خلال الجدول أعلاه يتبين وجود تقلبات غير اعتيادية ومستمرة وضعيفة جدا في معدل دوران الأصول الثابتة، حيث بلغت على التوالي 0.26 و0.25 و0.29 للسنوات (2019 و2020 و2021) مع ملاحظة انخفاض كبير في صافي المبيعات خلال سنة 2020 حيث بلغت نسبته 2.28–%، أما في سنة 2021 شهدت ارتفاعا كبير مقارنة بسنة 2020 والذي قدر بـــ 17.05%، ويرجع سبب معدل الدوران ضعيف خلال السنوات (2019–2021) إلى التغيرات التي طرأت على صافي المبيعات والأصول الثابتة

بسبب العلاقة العكسية بينهم، وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة يتبين أنه لا يوجد تناسب في الأصول الثابتة مع المبيعات إذ كان الإرتفاع في الأصول الثابتة بشكل كبير أما صافي المبيعات فقد شهد تذبذبات (انخفاض وارتفاعا)، وهذا الإنخفاض يعطي مؤشرا المدقق عن وجود حالات غير اعتيادية مثل تحريفات في الأصول الثابتة، تحريفات أو أخطاء في تكاليف الإضافات والإستبعادات في الأصول، ولا يجب التحقق من السياسات المحاسبية المتبعة، حيث يتطلب هذا من المدقق متابعتها والوقوف على أسباب ذلك.

2. مقارنة التكلفة التاريخية للأصول الثابتة مع السنوات السابقة:

عند مقارنة تكلفة الأصول الثابتة مع ما يقابلها في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية.

الجدول رقم II-02: تحليل أرصدة الأصول الثابتة للسنوات (2019، 2020، 2021)

السنوات	الأصول الثابتة بالقيمة الدفترية	مبلغ التغير في الأصول الثابتة	نسب التغير في الأصول (%)
2019	16.239.621.566	0	0
2020	16.731.128.315	491.506.749	%3.02
2021	17.428.323.170	1.188.701.604	%7.31

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الميزانيات المالية للسنوات (2019-2021)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أنه يوجد ارتفاع بشكل بسيط في رصيد الأصول الثابتة بالمقارنة مع سنة الأساس، حيث قدرت نسبة الأصول الثابتة في سنة 2020 بـــ 3.02%، كما ارتفعت هذه النسبة في سنة 2021 إلى 7.31%، وهذا يعطي مؤشر عن وجود تغيرات حاصلة في قيمة الأصول الثابتة، لذا يتطلب متابعة التدقيق.

ثانيا: الأصول المتداولة

1. حساب المخزون:

عند مقارنة أرصدة المخزون مع مثيلاتها في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى البيانات المالية.

الجدول رقم II-03: تحليل حساب المخزون للسنوات من 2019 إلى 2021

السنوات	رصيد المخزون الإجمالي	مقدار التغير	نسب التغير (%)
2019	2.620.077	0	0
2020	12.194.395	9.574.318	%365
2021	1.219.589	-1.400.488	-%53.45

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الميزانيات المالية للسنوات (2019-2021)

عند مقارنة نسب المخزون مع سنة الأساس في الجدول أعلاه نلاحظ إرتفاع كبير في نسبة المخزون في سنة 2020 بلغت 365%، حيث نلاحظ الإرتفاع المفاجئ وبشكل كبير في رصيد المخزون في هذه السنة دون ارتفاع في المبيعات بل انخفضت المبيعات، وهذا يعطي مؤشرا لمدقق بوجود حالات غير اعتيادية تتطلب منه متابعة حساب المخزون والقيام بإجراءات تدقيقية إضافية ومتابعة القيود في عملية التسجيل المخزني ومطابقة الموجود المخزني الفعلي مع السجلات المخزنة، وكذا بطاقة المخازن مع قوائم الجرد ومع دفتر أستاذ المخازن، لذلك يجب اصدار رأي متحفظ بشأنه، ونفس الأمر متعلق بسنة 2021 التي شهدت انخفاضا حادا في رصيد الإجمالي للمخزون حيث قدر في سنة 2021 بـــ 1.219.589 دج بعد ما كانت بقدر في سنة 2020 بـــ 12.194.395 دج، لذا يجب إتخاذ إجراءات سابقة ذكر، والتحقيق أكثر في حساب المخزون.

2. حساب النقديات:

عند مقارنة أرصدة النقديات مع مثيلاتها في السنوات السابقة وبالرجوع إلى القوائم المالية.

الجدول رقم II-04: تحليل حساب النقديات للسنوات من 2019 إلى 2021

السنوات	رصيد النقود الإجمالي	مقدار التغير	نسب التغير (%)
2019	156.285.851	0	0

2020	446.695.839	290.409.988	%185
2021	95.933.329	-60.352.522	-%38.61

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الميزانيات المالية للسنوات (2019-2021)

عند مقارنة نسب التغير في النقدية من خلال الجدول أعلاه يلاحظ حصول ارتفاع كبير في رصيد النقود الإجمالي حيث قدر رصيد النقود الإجمالي في سنة 2020 بـــ 446.695.839 دج مقارنة بالسنة السابقة (2019) التي بلغ فيها رصيد النقود الإجمالي 156.285.851 دج، في حين أن في سنة 2021 شهدت انخفاضا كبيرا حيث وصلت قيمة هذا الرصيد 95.933.329 دج بعد أن كان يقدر في السنة السابقة (2020) بـــ 446.695.839 دج، وقد يرجع سبب هذه تقلبات في تغير في كمية الأسعار والمنتجات خلال السنوات (2019-2021)، بالإضافة إلى انخفاض الإنتاج الفعلي وارتفاع الرواتب والأجور، وهذا يدل على وجود حالات غير اعتيادية في رصيد النقدية، لذلك يتطلب منه متابعة رصيد النقدية والوقوف على حالات الإنخفاض والإرتفاع الكبير غير مبرر.

3. حساب المدينين:

عند مقارنة رصيد المدينين مع ما يقابلها من السنوات السابقة وعند الرجوع القوائم المالية.

الجدول رقم II-05: تحليل حساب المدينين للسنوات من 2019 إلى 2021

السنوات	رصيد المدينين الإجمالي	مقدار التغير	نسب التغير (%)
2019	1.339.106.964	0	0
2020	1.608.700.498	269.593.534	%20.13
2021	1.361.992.708	22.885.744	%1.70

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الميزانيات المالية للسنوات (2019-2021)

يلاحظ من خلال هذا الجدول أعلاه أن رصيد المدينين شهد تذبذبات خلال السنوات الثلاثة (2019-2021)، حيث أنه في سنة 2020 ارتفعت قيمة رصيد النقود الإجمالي إلى 1.608.700.498 دج مقارنة مع السنة السابقة التي بلغ هذا الرصيد 1.339.106.964 دج، أما في سنة 2021 قدرت قيمة هذا الرصيد بـــ 1.361.992.708 دج بعد ما كان قيمته في سنة 2021: 1.608.700.498 دج، وهذا ما انعكس على نسب تغيرها موجبة التي تبين أن قيمة رصيد النقود الإجمالي للسنة أكبر من قيمة رصيد النقود الإجمالي للسنة المقارنة، وهذا يدل على تسديد بعض المدينين للمبالغ التي بذمتهم للمؤسسة، ومن خلال التحليلات اتضح عدم استخدام مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بسبب أن حساب العملاء يتضمن عدة أمور مثل اختلاف الأسعار بين المخطط والفعلي واختلاف قراءات العدادات بين المؤسسة والعملاء والمبيعات الآجلة، وهذا يثير شكوك المدقق حول وجود حالات غير اعتيادية تتطلب منه بذل إضافية للوقوف على أسباب ذلك.

4. مقارنة نسبة رصيد المدينين إلى المبيعات:

عند مقارنة نسبة رصيد المدينين إلى المبيعات وعند الرجوع إلى القوائم المالية تم اعداد الجدول التالي:

الجدول رقم II-06: نسبة رصيد المدينين إلى المبيعات للسنوات من 2019 إلى 2021

السنوات	رصيد المدينين الإجمالي	رصيد المبيعات	نسب التغير (%)
2019	1.339.106.964	4.357.754.481	%30.72
2020	1.608.700.498	4.258.296.168	%37.77
2021	1.361.992.708	5.101.159.655	%26.69

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الميزانيات المالية للسنوات (2019-2021)

يلاحظ من خلال هذا الجدول أعلاه أن رصيد المدينين شهد تذبذبات خلال السنوات الثلاثة (2019-2021)، حيث أنه في سنة 2020 ارتفعت نسبة رصيد المدينين إلى المبيعات إلى 37.77% مقارنة بالسنة السابقة (2019) التي بلغت فيها هذه النسبة 30.72%، في حين أنه في سنة 2021 انخفضت هذه النسبة إلى 26.69%، مما يولد للمدقق وجود حالات غير اعتيادية في هذه التقلبات، قد تعود إلى وجود أرصدة مدينة ومخالفة لطبيعتها المحاسبية.

المطلب الثاني: تطبيق المعيار الدولي رقم 320 (الأهمية النسبية في التدقيق)

من خلال تحديد الحالات غير الإعتيادية في بنود القوائم المالية يتم تطبيق المعيار الدولي رقم 320 من أجل تحديد الحالات الهامة من عدمه في بنود الميزانية العمومية باعتبار أن معظم التحريفات التي تقع في قائمة كشف الدخل لها نفس التأثير على قائمة الميزانية العمومية بسبب طبيعة نظام التسجيل الخاص بالقيد المزدوج، بالإضافة إلى ذلك غالبا ما تكون حسابات الميزانية أقل عددا من حسابات قائمة الدخل وأن أغلب المراقبين يخضعون الميزانية العمومية إلى إجراءات تدقيقية بشكل موسع، لذلك تعد القوانين والأنظمة والقواعد ذات تأثير كبير على الحكم الشخصي للمدقق، فكلما كانت القوانين صارمة فإنها تؤدي إلى تقليل الحكم الشخصي للمدقق وتقليل الأخطاء المرتكبة، وقد تكون تلك الأخطاء من قبل معدي القوائم المالية في حالة ضعف أنظمتها الداخلية والرقابية، لذلك لا وجود لأساس محدد وثابت في قياس مادية الخطر من عدمه، ولكن توجد إرشادات محددة من قبل شركات التدقيق العالمية بهدف توجه دقة عملية التدقيق ومن هذه الأسس المستخدمة في تحديد مدى الأهمية النسبية (صافي المبيعات، صافي الربح قبل الضريبة، الإجمالي الأصول)، أما حدود الأهمية فمنهم من يضع (5-10) و(3-8) و(2.7-10)، لذلك نعتمد في تحديد الأهمية النسبة للحد الأدنى على (5%) والحد الأعلى (10%) وذلك لتحقيق قناعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، علما أنه لا

تتحقق العدالة المطلقة إلا إذا قام المدقق بتدقيق كامل (100%) وهذا يحتاج إلى تكلفة عالية ووقت طويل وجهد أكبر.

تحديد الحدود الدنيا والعليا للأخطاء خلال المعادلتين الآتيتين.

الحد الأدنى للأخطاء = رصيد البند x نسبة الحد الأدنى (5%)

الحد الأعلى للأخطاء = رصيد البند x نسبة الحد الأعلى (10%)

الجدول رقم II–07: الحدود الدنيا والعليا للأخطاء البنود لسنة 2019

اسم الحساب	الحدود الدنيا للأخطاء	الحد العليا للأخطاء
رصيد الأصول الثابتة	811.981.078	1.623.962.157
رصيد الأصول المتداولة	195.213.706	390.427.413
اجمالي الأصول	1.007.194.784	2.014.389.569
الخصوم طويلة الأجل	162.143.225	324.286.450
الخصوم المتداولة	217.839.559	435.679.118
إجمالي الخصوم	1.007.194.784	2.014.389.569
صافي المبيعات	217.887.724	435.775.448

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الميزانيات المالية للسنوات (2019–2021)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المدقق يحسب الحدود الدنيا والعليا للأخطاء لكل الحسابات التي يشتبه فيها من أجل تحديد درجة مخاطر التدقيق لهذه الحسابات، والكشف عن وجود التلاعبات في هذه الحسابات.

الجدول رقم II–08: الحدود الدنيا والعليا للأخطاء البنود لسنة 2020

اسم الحساب	الحدود الدنيا للأخطاء	الحد العليا للأخطاء
رصيد الأصول الثابتة	836.556.416	1.673.112.832

رصيد الأصول المتداولة	222.966.151	445.992.302
اجمالي الأصول	1.059.552.566	2.119.105.133
الخصوم طويلة الأجل	162.201.014	324.402.028
الخصوم المتداولة	264.934.579	529.869.158
إجمالي الخصوم	1.059.552.566	2.119.105.133
صافي المبيعات	212.914.808	425.829.617

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الميزانيات المالية للسنوات (2019-2021)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المدقق يحسب الحدود الدنيا والعليا للأخطاء لكل الحسابات التي يشتبه فيها من أجل تحديد درجة مخاطر التدقيق لهذه الحسابات، والكشف عن وجود التلاعبات في هذه الحسابات.

الجدول رقم II-09: الحدود الدنيا والعليا للأخطاء البنود لسنة 2021

اسم الحساب	الحدود الدنيا للأخطاء	الحد العليا للأخطاء
رصيد الأصول الثابتة	871.416.158	1.742.832.317
رصيد الأصول المتداولة	245.799.884	491.599.768
اجمالي الأصول	1.117.216.042	2.234.432.085
الخصوم طويلة الأجل	169.170.898	338.341.796
الخصوم المتداولة	340.386.054	680.772.109
إجمالي الخصوم	1.117.216.042	2.234.432.085
صافي المبيعات	255.057.983	510.115.965

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الميزانيات المالية للسنوات (2019-2021)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المدقق يحسب الحدود الدنيا والعليا للأخطاء لكل الحسابات التي يشتبه فيها من أجل تحديد درجة مخاطر التدقيق لهذه الحسابات، والكشف عن وجود التلاعبات في هذه الحسابات.

يستنتج من خلال الجداول السابقة أعلاه أن حسابات الأصول والخصوم خلال السنوات (2019-2021) هي أكثر الحسابات اشتباه وتعرضا للتلاعبات، حيث تشكل الأصول الثابتة والخصوم الثابتة الجزء الأكبر منها، وهذا ما بينته الحدود الدنيا والعليا للأصول والخصوم هي أعلى مقارنة بباقي الحسابات الأخرى.

المطلب الثالث: مستويات الأهمية النسبية ونوع الرأي الذي يصدره المدقق

إن الأهمية النسبية في التدقيق تعني الأهمية النسبية المخالفة التي تؤثر على قرار المستخدم للقوائم المالية، وتعد الأهمية النسبية لعناصر الميزانية وكشف الدخل من الأمور المهمة التي تأخذ بنظر الإعتبار عند تحديد نوع الرأي يصدره المدقق لكل حالة من حالات الأخطاء التي يتم اكتشافها ويتم الإفصاح عنها في تقريره، وللحكم على أهمية التحريف من عدمه فإذا كان التحريف ذا أهمية نسبية منخفضة فهذا التحريف غير جوهري ولا يتسم بالأهمية النسبية أما إذا كان التحريف ذا أهمية نسبية عالية فيعد جوهريا وعلى المدقق تقدير هذا التحريف ومن ثم إبداء الرأي، لذلك يصدر المدقق الرأي الآتي كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم II-10: مستوى الأهمية النسبية ونوع الرأي الذي يبديه

المخالفة	مستوى الأهمية	رأي المدقق
مخالفة لا تتسم بالأهمية النسبية	غير هام	نظيف
المخالفة ذات أهمية نسبية ولكن لا تؤثر على عدالة القوائم المالية	هام	مقيد
المخالفة تؤثر على عدالة القوائم المالية	هام جدا	رأي سلبي

لا يتمكن المدقق من الإقتناع بعدالة القوائم المالية	هام جدا	الإمتناع عن إبداء الرأي

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق من المؤسسة

يوضح من الجدول أعلاه أن هذا الجدول يعتمد عليه المدقق في تحديد الأهمية النسبية للمخاطر التي اكتشفها، من أجل إبداء رأيه حولها بأحد الآراء التالية: (رأي نظيف، رأي مقيد، رأي سلبي، الإمتناع عن إبداء الرأي).

ولتطبيق مستويات الأهمية النسبية وعلاقتها بنوع الرأي الذي يصدره المدقق على الحالات غير الإعتيادية والحالات الإعتيادية المكتشفة تعد الجدول الآتي:

الجدول رقم II–11: رصيد الحالات غير الإعتيادية المكتشف لسنة 2019

اسم البند	رصيد البند	الأهمية النسبية	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الأدنى
رصيد الأصول الثابتة	0	غير هام	نظيف
المخزون	0	غير هام	نظيف
المدينين	0	غير هام	نظيف
النقديات	0	غير هام	نظيف
الدائنين	0	غير هام	نظيف
صافي المبيعات	0	غير هام	نظيف

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق من المؤسسة

يلاحظ من خلال هذا الجدول أعلاه أن في سنة 2019 لم يتم تحديد أي مخاطر في الحسابات المعروضة في الجدول، وقد قام المدقق بإعطاء رأي نظيف حول هذه الحسابات.

الجدول رقم II-12: رصيد الحالات غير الإعتيادية المكتشف لسنة 2020

اسم البند	رصيد البند	الأهمية النسبية	الإجراء المتخذ من قبل المدقق
رصيد الأصول الثابتة	491.506.749	هام	تقدير شامل للمخاطر
المخزون	9.574.318	هام	تقدير شامل للمخاطر
المدينين	269.593.534	هام	تقدير شامل للمخاطر
النقديات	290.409.988	هام	تقدير شامل للمخاطر
صافي المبيعات	99.458.313	هام	تقدير شامل للمخاطر

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق من المؤسسة

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن كل من حسابات الأصول الثابتة وحسابات المخزون وحسابات المدينين وحسابات النقود وحسابات صافي المبيعات تتضمن قيمة مخاطر عالية، لذا قام المدقق بتحديدها على أنها ذات أهمية نسبية، وقد اتخذ إجراء هام وهو إعادة تقدير الشامل لهذه المخاطر.

الجدول رقم II-13: رصيد الحالات غير الإعتيادية المكتشف لسنة 2021

اسم البند	رصيد البند	الأهمية النسبية	الإجراء المتخذ من قبل المدقق
رصيد الأصول الثابتة	1.188.701.604	هام	تقدير شامل للمخاطر

المخزون	1.400.488	هام	تقدير شامل للمخاطر
المدينين	22.885.744	هام	تقدير شامل للمخاطر
النقديات	60.352.522	هام	تقدير شامل للمخاطر
صافي المبيعات	743.405.174	هام	تقدير شامل للمخاطر

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق من المؤسسة

من خلال تحليل للقوائم المالية للسنوات الثلاث 2019 و2020 و2021 تم اكتشاف وجود مجموعة من الحالات غير الإعتيادية التي أدت إلى تذبذبات في بعض عناصر القوائم، سواء كانت ارتفاعا مفاجئ أو انخفاض مفاجئ دون وجود ما يبرره مما يفتح مجال أمام محافظ الحسابات في إجراء تقدير شامل للعناصر التي تضمنت الحالات غير الإعتيادية من أجل معرفة الخلل أو الخطأ وتصحيحه، بالإضافة إلى معرفه أسبابه.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا الميدانية تم التوصل إلى بعض النتائج وهي:

- ✓ وجود عدة تذبذبات خلال السنوات 2019 و2020 و2021 في بعض العناصر الميزانية مثل الأصول الثابتة.
- ✓ وجود عدة الحالات غير الإعتيادية تستدعي من محافظ الحسابات تدقيقها بشكل شاملا.
- ✓ يتم اتباع مجموعة من المراحل عند تقدير مخاطر التدقيق لمؤسسة سونلغاز بولاية غرداية.
- ✓ تصنيف الأهمية النسبية للعناصر المدققة يكون على أساس قيمة المبالغ المتعلقة بالحالات غير الإعتيادية.

الخاتمة

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

1. إختبار الفرضيات

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

✓ اختبار الفرضية الأولى: يستنتج من خلال القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية، أن المدقق في مؤسسة سونلغاز يأخذ مخاطر التدقيق بعين الإعتبار أثناء عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية، وهذا يؤكد صحة هذه الفرضية.

✓ اختبار الفرضية الثانية: يستنتج من خلال القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية، أن المدقق في مؤسسة سونلغاز يتبع مجموعة من مراحل أثناء تقييمه لعملية مخاطر التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية،ـــ وهذا يؤكد صحة هذه الفرضية.

✓ اختبار الفرضية الثالثة: يستنتج من خلال القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية، أن أهمية مخاطر التدقيق في تحسين جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق في مؤسسة سونلغاز بولاية غرداية في الكشف عن الحالات غير الإعتيادية، وهذا يؤكد صحة هذه الفرضية.

2. نتائج العامة للدراسة:

وتتمثل النتائج العامة التي توصلنا لها في دراستنا إلى:

✓ بواسطة عملية التقييم التي قمنا بها لنظام الرقابة وجدنا مجموع من المخاطر الرقابية التي تم الوقوع فيها في بعض عناصر الميزانية كالأصول الثابتة وأيضا في بعض من المعلات كمعدل الدوران؛

✓ كلما انخفض مستوى مخاطر التدقيق زادت أدلة الإثبات؛

✓ تساهم الأخطاء التي يحدثها المدقق في التأثير سلب على عملية التدقيق؛

✓ توجد علاقة طردية بين مخاطر التدقيق ومصداقية عملية التدقيق فكلما وقع المدقق في الأخطاء كلما تحصلنا على معلومات غير صادقة؛

✓ بفضل وضيفة المدقق المالي الذي يقدم تقارير صادقة وصحيحة إنخفض معدل الاختلاس والاحتيال المالي؛

✓ يساهم التدقيق القائم على عدم وجود مخاطر واخطاء في تحسين أداء للمؤسسات الإقتصادية؛

✓ يعتمد تقدير مختلف مخاطر التدقيق على الحكم الشخصي الذي يصدره المدقق المسؤول عن الحسابات.

3. الإقتراحات

يمكن تقديم بعض الإقتراحات بناءا على النتائج التي تم التوصل إليها

- ✓ **إستخدام البرامج الإلكترونية في تقدير مخاطر التدقيق.**
- ✓ **رفع كفاءة المراقبين والمدققين في مؤسسة سونلغاز.**
- ✓ **تخفيف من إجراءات تقدير وتقييم مخاطر التدقيق.**

4. آفاق الدراسة:

يمكن إقتراح بعض المواضيع المستقبلية من خلال نتائج الدراسة فيما يلي:

- ✓ **دور كفاءة المدقق في تجنب مخاطر التدقيق.**
- ✓ **دور معايير التدقيق في تأكيد سلامة القوائم المالية.**
- ✓ **أثر استقلالية المدقق في الحصول على المعلومات المالية والمحاسبية ذات موثوقية.**

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، الريادية في المحاسبة والتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

2. أحمد محمد نور، دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

3. ألفين أريتز، جيمس لوبك، مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.

4. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

5. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

أطروحات دكتوراه:

6. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017.

7. زكية بن رزوق، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي: دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، باتنة، 2017/2016.

8. سامر هايل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2016.

9. عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية (دراسة على عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية معسكر)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017.

10. عائشة عامر، قياس مخاطر التدقيق في البنوك الجزائرية باستخدام تحليل مغلف البيانات: دراسة عينة من مديريات التدقيق في البنوك التجارية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017

11. عصام بعلاش، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2019/2018.

12. عصام تركي الشاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.

13. عمر مسعودي، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، أدرار، 2018.

رسالات ماجستير:

14. سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين: دراسة ميدانية، رسالة الماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2018.

مذكرات ماستر:

15. كمال بن نعجة، مروان رقراقي، جودة التدقيق المحاسبي وأثرها على طبيعة القرار وتنافسية المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017.

16. مباركة بورقعة، حنان جلودي، أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2019/2018.

المجلات العلمية:

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

18. إيمان عميرش، مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والإستجابة لها (دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا)، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 05، العدد 01، جامعة فرحات عباس، سطيف، مارس 2021.

19. بلال شيخي، سامية فقير، مخاطر التدقيق المحاسبي، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 03، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، جوان 2020.

20. ستار جابر خلاوي الحجامي، مخاطر التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 31، جامعة واسط، العراق، 2015.

21. سعاد شدري معمر، كهينة رشام، أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 12، العدد 1، جامعة البويرة، البويرة، جانفي 2022.

22. سهيل أبو ميالةـــ سعيد زباينة، دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا لمعيار التدقيق الدولي 520، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 31، الجزء 2، تشرين الأول، 2013.

23. صفية يخلف، سايح جبور علي، متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات، مجلة بحوث الإدارة والإقتصاد، المجلد 01، العدد 02، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، جوان 2019.

24. طارق تليلي، هواري سويسي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر: دراسة ميدانية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019.

25. علي بن قطيب، السعيد قاسمي، أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية: محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق، مجلة أبعاد إقتصادية، المجلد 06، العدد 02، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016.

26. علي ميري حسن، ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق وأثرها على رأي مراقب الحسابات ومصداقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها (دراسة تطبيقية في شركة الهلال الصناعية المساهمة)، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد 17، العدد 01، جامعة كربلاء، العراق، 2018.

27. عمر مسعودي، أمحمد بن الدين، تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الإقتصادية: دراسة لعينة من المؤسسات بولاية أدرار، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد 5، العدد 2، جامعة أدرار، أدرار، 2017.

28. ميسر منيزل الجبول، مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الأردن، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 40، جامعة الطائف، المملكة العربية السعودية، 2022.

29. ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 01، العدد 01، جامعة القادسية، العراق، 2011.

المحاضرات الجامعية:

30. زوليخة بختي، محاضرات في مقياس التدقيق المالي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2020/2019.

الملتقيات العلمية:

31. سعاد شدري معمر، كهينة رشام، أحمد جميل، مداخلة بعنوان: تقدير المدقق لمخاطر التدقيق وأثرها على جودة التدقيق، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، يومي 11-12 أفريل 2018.

32. رشيد بوكساني، حمزة العرابي، مداخلة بعنوان: المراجعة المالية بين التنظير والجمعيات المهنية الإقليمية والدولية، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، يومي 11-12 أفريل 2018.

33. أحمد دبيش، مروة بوقدوم، مداخلة بعنوان: الإطار النظري لمخاطر التدقيق ودور مراجع الحسابات في تقييمها، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، يومي **11–12** أفريل **2018**.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

34. Peter, G. Eze, and Ebimobowei, Appah, (2013), **Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria,** Research Journal of Finance and Accounting, Vol 4, No 1, FACULTY OF MANAGEMENT SCIENCES, NIGER DELTA UNIVERSITY, WILBERFORCE ISLAND, BAYEL SA STATE, NIGERIA.

35. Fukukawa, Hironori, and Mock, J. Theodore, (2011**), Audit Risk Assessment Using Belief Versus Probability,** Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol 30, No 1, Hitotsubashi University, Japan.

36. Halil Paino, Fazlida Mohd Razali, Faizan Abd Jabar, (2015), **The Influence of External Auditor' s Working Style,** Procedia Economics and Finance, No 28, Universiti Teknologi MARA, (Pahang) Malaysia.

37. Radu, Laura-Diana, (2008), **Modeling Accounting Risk in Audit with Belief Function,** Journal of Alexandru Ioan Cuza, University-Romania

الملاحق

الملحق رقم (01): الميزانية المالية لسنة 2020

SOCIETE SONELGAZ-Distribution — EXERCICE 2020

CENTRE DD GHARDAIA — DATE 28/02/2023 14.53.28

BILAN ACTIF

Definitif

ACTIF	note	brut 2020	amort 2020	2020	2019
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		4 272 557,25		4 272 557,25	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		3 305 560,03		3 305 560,03	3 305 560,03
Agencements et aménagements de terrains		16 496 140,52	8 316 688,55	8 179 451,97	8 541 134,55
Constructions (Batiments et ouvrages		591 117 659,15	219 923 909,53	371 191 749,62	357 647 412,22
Installations techniques, matériel et outillage		21 944 056 493,45	9 547 563 532,34	12 396 494 961,11	11 554 752 694,41
Autres immobilisations corporelles		2 513 853 337,10	1 108 742 019,47	1 404 911 317,63	1 424 332 211,20
Immobilisations en cours		2 542 769 417,23		2 542 769 417,23	2 521 039 533,47
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		27 619 676 465,43	10 884 545 150,12	16 731 128 315,34	16 229 621 568,01
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		12 194 328,17		12 194 328,17	2 620 077,71
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 197 663 733,53	949 189 587,27	2 248 473 546,46	2 294 570 241,43
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		1 611 208 115,76	2 908 616,91	1 608 700 498,85	1 339 106 984,16
Impôts		143 888 427,51		143 888 427,51	111 390 992,83
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		453 460 886,55	6 765 019,49	446 695 539,36	156 265 531,73
TOTAL ACTIF COURANT		5 418 383 541,15	958 463 223,67	4 459 920 017,35	3 904 274 127,85
TOTAL GENERAL ACTIF		33 034 060 006,58	11 843 008 873,79	21 191 051 332,69	20 143 895 695,81

SOCIETE SONELGAZ-Distribution EXERCICE 2020

CENTRE DD GHARDAIA DATE 28/02/2023 14.53.35

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2020	2019
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		160 198 203,19	160 198 203,19
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		14 184 219,78	14 184 219,78
compte de liaison**		12 478 957 045,45	12 369 857 580,66
TOTAL CAPITAUX PROPRES		12 653 339 468,42	12 544 240 003,63
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		37 651 368,33	36 097 299,11
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 206 368 917,49	3 206 767 202,33
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3 244 020 285,82	3 242 864 501,44
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 103 740 277,87	1 108 357 625,86
Impôts		184 010 334,99	79 270 737,45
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		4 005 940 965,52	3 169 162 825,23
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		5 293 691 578,38	4 356 791 188,54
TOTAL GENERAL PASSIF		21 191 051 332,62	20 143 895 693,61

الملحق رقم (02): الميزانية المالية لسنة 2021

SOCIETE SONELGAZ-Distribution — EXERCICE 2021

CENTRE DD GHARDAIA — DATE 28/02/2023 14.53.21

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		4 272 857,29	2 848 571,50	1 424 285,79	4 272 857,29
Immobilisations corporelles					
Terrains		3 308 560,03		3 308 560,03	3 308 560,03
Agencements et aménagements de terrains		16 496 140,52	8 678 392,07	7 817 748,45	8 179 451,67
Constructions (Batiments et ouvrages		599 562 899,35	236 920 211,80	362 642 687,55	371 191 749,62
Installations techniques, matériel et outillage		23 532 642 288,33	10 324 221 651,33	13 208 420 637,00	12 396 494 961,11
Autres immobilisations corporelles		2 612 591 328,25	1 210 085 390,43	1 402 505 937,82	1 404 911 317,63
Immobilisations en cours		2 441 903 314,32		2 441 903 314,32	2 542 769 417,93
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		300 000,00		300 000,00	0,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		29 211 077 388,05	11 782 754 217,13	17 428 323 170,92	16 731 128 315,24
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 255 270,76	35 681,24	1 219 589,52	12 194 395,17
Créances et emplois assimilés					
Clients		4 766 736 230,78	1 379 351 446,11	3 387 384 784,67	2 248 473 846,46
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		1 369 630 046,59	7 637 337,96	1 361 992 708,63	1 608 700 498,85
Impôts		69 467 264,67		69 467 264,67	143 858 437,51
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		101 885 963,64	5 952 634,51	95 933 329,13	446 695 839,39
TOTAL ACTIF COURANT		6 308 974 776,44	1 392 977 099,82	4 915 997 676,62	4 459 923 017,38
TOTAL GENERAL ACTIF		35 520 052 164,49	13 175 731 316,95	22 344 320 847,54	21 191 051 332,62

SOCIETE SONELGAZ-Distribution EXERCICE 2021

CENTRE DD GHARDAIA DATE 28/02/2023 14.53.23

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		160 198 203,19	160 198 203,19
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		14 184 219,78	14 184 219,78
compte de liaison**		11 978 799 381,42	12 478 957 045,45
TOTAL CAPITAUX PROPRES		12 153 181 804,39	12 653 339 468,42
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		40 858 799,45	37 651 368,33
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 342 559 156,65	3 206 368 917,49
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3 383 417 956,10	3 244 020 285,82
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 005 293 801,61	1 103 740 277,87
Impôts		206 361 362,01	184 010 334,99
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		5 596 065 923,43	4 005 940 965,52
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		6 807 721 087,05	5 293 691 578,38
TOTAL GENERAL PASSIF		22 344 320 847,54	21 191 051 332,62

الملحق رقم (03): حسابات النتائج لسنة 2020

SOCIETE SONELGAZ-Distribution EXERCICE 2020

CENTRE DD GHARDAIA DATE 28/02/2023 14.51.58

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE Définitif

	note	2020	2019
Ventes et produits annexes		4 258 296 168,81	4 357 754 481,53
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		4 258 296 168,81	4 357 754 481,53
Achats consommés		- 99 827 807,97	- 91 813 535,51
Services extérieures et autres consommations		- 327 790 628,05	- 404 628 919,37
II - Consommation de l'exercice		- 5 331 452 709,23	- 7 916 650 241,06
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 1 073 156 540,42	- 3 558 895 759,53
Charges de personnel		- 974 266 969,34	- 912 517 739,58
Impôts, taxes et versements assimilés		- 88 203 267,92	- 84 467 010,32
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 2 135 626 777,68	- 4 555 880 509,43
Autres produits opérationnels		176 829 778,19	183 324 792,61
Autres charges opérationnelles		- 8 615 396,74	- 6 124 800,67
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 952 682 078,04	- 944 778 487,44
Reprise sur pertes de valeur et provisions		85 827 178,03	89 126 618,66
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 3 834 267 296,24	- 5 234 332 386,27
Produits financiers		0,00	0,00
Charges financières		0,00	- 0,01
VI - RESULTAT FINANCIER		0,00	- 0,01
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 3 834 267 296,24	- 5 234 332 386,28
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 521 343 352,68	4 630 205 892,80
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 8 355 610 648,92	- 9 864 538 279,08
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 3 834 267 296,24	- 5 234 332 386,28
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 3 834 267 296,24	- 5 234 332 386,28

الملحق رقم (04): حسابات النتائج لسنة 2021

SOCIETE SONELGAZ-Distribution EXERCICE 2021

CENTRE DD GHARDAIA DATE 28/02/2023 14.52.04

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE Définitif

	note	2021	2020
Ventes et produits annexes		5 101 159 655,59	4 258 296 168,81
Production immobilisée		2 169 809,40	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		5 103 329 464,99	4 258 296 168,81
Achats consommés		- 87 172 292,09	- 99 827 807,97
Services extérieures et autres consommations		- 379 817 576,88	- 327 790 628,05
II - Consommation de l'exercice		- 7 602 415 249,67	- 5 331 452 709,23
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		- 2 499 085 784,68	- 1 073 156 540,42
Charges de personnel		- 1 136 849 643,03	- 974 266 969,34
Impôts, taxes et versements assimilés		- 102 713 416,18	- 88 203 267,92
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 3 738 648 843,89	- 2 135 626 777,68
Autres produits opérationnels		197 462 048,55	176 829 778,19
Autres charges opérationnelles		- 15 157 256,81	- 8 615 396,74
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 645 199 346,58	- 1 952 682 078,04
Reprise sur pertes de valeur et provisions		100 758 027,27	85 827 178,03
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 5 100 785 371,46	- 3 834 267 296,24
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 5 100 785 371,46	- 3 834 267 296,24
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 501 993 085,52	4 521 343 352,68
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 10 602 778 456,98	- 8 355 610 648,92
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 5 100 785 371,46	- 3 834 267 296,24
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 5 100 785 371,46	- 3 834 267 296,24