



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

The extent of the auditor's compliance with the requirements of International Auditing Standard No. (240) and its reflection in detecting manipulation of the financial statements an exploratory study of the opinions of a sample of academics and professionals in Erbil Governorate

HAZHIN DHERAR AHMED

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2024



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية و المحاسبة

مدى ألتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) وإنعكاسه في كشف التلاعب في
البيانات المالية دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة أربيل

هزين ضرار احمد

رسالة ماجستير

The extent of the auditor's compliance with the requirements of International Auditing Standard No. (240) and its reflection in detecting manipulation of the financial statements an exploratory study of the opinions of a sample of academics and professionals in Erbil Governorate

HAZHIN DHERAR AHMED

NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

MASTER'S THESIS

SUPERVISOR

ASSIST. PROF. DR. RAMYAR REZGAR AHMED

NICOSIA
2024

مدى ألتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) وإنعكاسه في كشف التلاعب في
البيانات المالية دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة أربيل

هزين ضرار احمد

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية و المحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف

الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزكار احمد

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the “The extent of the auditor’s compliance with the requirements of International Auditing Standard No. (240) and its reflection in detecting manipulation of the financial statements an exploratory study of the opinions of a sample of academics and professionals in Erbil Governorate” prepared by “Hazhin Dherar Ahmed” defended on 22 /02/ 2024 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS



.....
Assist. Prof. Dr. Ramyar Rezgar Ahmed (Supervisor)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



.....
Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali (Head of Jury)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



.....
Assist. Prof. Dr. Dildar Haydar Ahmed
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Economics Department

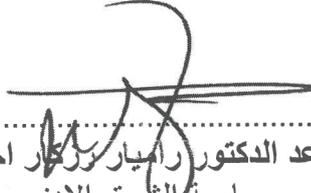


.....
Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Institute of Graduate Studies
Director

قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير هزين ضرار احمد في رسالته الموسومة بـ " مدى ألتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) وإنعكاسه في كشف التلاعب في البيانات المالية دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة أربيل" نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2022/02/22، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

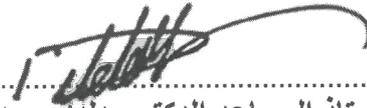
أعضاء لجنة المناقشة



.....
الاستاذ المساعد الدكتور رامي ارزكار احمد (المشرف)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية والمحاسبة



.....
الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال



.....
الاستاذ المساعد الدكتور دندار حيدر احمد
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم الاقتصاد



.....
الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير
معهد الدراسات العليا
المدير



DECLARATION

I'm **Hazhin Dherar Ahmed**; hereby declare that this dissertation entitled "**The extent of the auditor's compliance with the requirements of International Auditing Standard No. (240) and its reflection in detecting manipulation of the financial statements an exploratory study of the opinions of a sample of academics and professionals in Erbil Governorate**", been prepared myself under the guidance and supervision of **Assist. Prof. Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- The full extent of my thesis can be accesible from anywhere.
- My thesis can only be accesible from the Near East University.
- My thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my thesis will be accesible from anywhere.

Date: 22 /02/ 2024

Signature

Hazhin Dherar Ahmed

الاعلان

أنى هزين ضرار احمد ، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان “ مدى ألتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) وإنعكاسه في كشف التلاعب في البيانات المالية دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة أربيل” كانت تحت إشراف وتوجيهات الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزكار احمد، ولقد أعددتها بنفسى تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتمامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى.

هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ: 22 /02/ 2024

التوقيع

هزين ضرار احمد

ACKNOWLEDGEMENTS

Abundant giving has a pure effect, and whoever does not thank people is not thanked by God. The completion of this message would not have been possible without the support, encouragement and love of many individuals...

I would like to express my deep appreciation to my advisor, Dr. Ramyar Rizgar Ahmed, for his support and support for me. I have learned many things from him in terms of academic knowledge and professional development. May Allah reward you with all the best.

All gratitude and gratitude to the respected professors, members of the discussion committee.

I would also like to express my thanks and appreciation to the faculty and staff at Near East University and everyone who helped me.

شكر وتقدير

العطاء الزاخر له الأثر الطاهر ومن لا يشكر الناس لا يشكره الله , لم يكن إكمال هذه الرسالة ممكناً بدون دعم وتشجيع وحب العديد من الأفراد...

أود أن أعبر عن تقديري العميق لمستشاري الدكتور الفاضل راميار رزكار احمد على دعمه ومساندته لي , لقد تعلمت الكثير من الأشياء منه فيما يتعلق بالمعرفة الأكاديمية والتطور المهني جزاك الله عن كل خير .

كل الامتنان والعرفان الى الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة .
أود أيضاً أن أعرب عن شكري وتقديري الى أعضاء التدريس و الموظفين في جامعة الشرق الادنى وكل من مد لي يد العون.

ABSTRACT

The extent of the auditor's compliance with the requirements of International Auditing Standard No. (240) and its reflection in detecting manipulation of the financial statements an exploratory study of the opinions of a sample of academics and professionals in Erbil Governorate

This study focuses on evaluating the extent of auditors' compliance with the requirements of International Auditing Standard No. (240) and its reflection in detecting manipulation of financial statements, by surveying the opinions of a sample of academics and professionals in Erbil Governorate. It consists of a research problem. The research problem revolves around the major challenges faced by contemporary institutions as a result of financial and accounting complexities, and the urgent need to ensure accuracy and transparency in financial statements. There is a need to understand the effectiveness of International Standard on Auditing No. (240) in achieving these objectives and how auditors comply with these requirements. The study highlights the importance of auditing in expressing a neutral technical opinion and its crucial role in maintaining the integrity of financial statements amid the increasing financial and accounting complexities facing contemporary institutions. The study includes an analysis of the impact of accounting errors on the credibility of financial statements, the degree of auditors' commitment to the procedures and tests necessary to evaluate errors, and the conditions that must be imposed. Availability of internal auditors to improve audit effectiveness. The study also explores hypotheses related to the impact of training, use of advanced tools and techniques, industry experience, organizational culture, and external pressures on auditors' ability to adhere to the requirements of the standard and detect fraud.

The results of the study indicate that there is significant agreement among participants regarding compliance with International Standard on Auditing No. (240) and its effectiveness in detecting manipulation of financial statements. The results also confirm the importance of exercising professional skepticism by the auditor and show a direct relationship between compliance with the requirements of the standard and the effectiveness of detecting manipulation in the financial statements. Based on these results, the study recommends strengthening the principle of multiple auditors to prevent duplication and improve the quality of the audit process, stressing the importance of specialized training, Using advanced technologies and promoting an organizational culture that supports transparency and integrity to improve auditors' ability to adhere to standards and effectively detect fraud.

Keywords: The concept of auditing, objectives of auditing, types of auditing, characteristics of the auditor, types of auditors..

ÖZ

Denetçinin (240) sayılı Uluslararası Denetim Standardı gerekliliklerine uygunluğu ve bunun mali tablolardaki manipülasyonun tespitine yansımaları Erbil Valiliği'ndeki akademisyen ve profesyonellerden oluşan bir örneklemin görüşlerinin araştırıcı bir çalışması

Bu çalışma, Erbil Valiliği'ndeki akademisyen ve profesyonellerden oluşan bir örneklemin görüşlerini inceleyerek, denetçilerin (240) sayılı Uluslararası Denetim Standardı gerekliliklerine ne ölçüde uyum sağladığının ve bunun mali tablolardaki manipülasyonun tespitine yansımalarının değerlendirilmesine odaklanmaktadır. Bir araştırma problemi oluşmaktadır. Araştırma problemi, mali ve muhasebesel karmaşıklıkların bir sonucu olarak çağdaş kurumların karşılaştığı büyük zorluklar ve mali tablolarda doğruluk ve şeffaflığın sağlanmasına yönelik acil ihtiyaç etrafında dönmektedir. Bu hedeflere ulaşmada Uluslararası Denetim Standardı (240)'ın etkinliğinin ve denetçilerin bu gerekliliklere nasıl uyduklarının anlaşılmasına ihtiyaç vardır. Çalışma, tarafsız bir teknik görüşün ifade edilmesinde denetimin önemini ve çağdaş kurumların karşı karşıya olduğu artan mali ve muhasebe karmaşıklıkları ortasında mali tabloların bütünlüğünü korumadaki önemli rolünü vurgulamaktadır. Çalışma, muhasebe hatalarının muhasebe hatalarının güvenilirliği üzerindeki etkisinin bir analizini içermektedir. mali tablolar, denetçilerin hataları değerlendirmek için gerekli prosedürlere ve testlere bağlılık derecesi ve denetimin etkinliğini artırmak için iç denetçilerin bulunması gereken koşullar. Çalışma aynı zamanda eğitimin, gelişmiş araç ve tekniklerin kullanımının, sektör deneyiminin, organizasyon kültürünün ve denetçilerin standardın gerekliliklerine uyma ve sahtekarlığı tespit etme becerisi üzerindeki dış baskıların etkisine ilişkin hipotezleri de araştırıyor.

Araştırmanın sonuçları, katılımcılar arasında (240 Sayılı) Uluslararası Denetim Standardına uygunluk ve bu standardın mali tablo manipülasyonlarının tespitindeki etkinliği konusunda önemli bir fikir birliğinin bulunduğunu göstermektedir. Sonuçlar aynı zamanda denetçinin mesleki şüpheli davranmasının önemini doğruluyor ve standardın gerekliliklerine uyum ile mali tablolardaki manipülasyonun tespit edilmesinin etkinliği arasında doğrudan bir ilişki olduğunu gösteriyor. Bu sonuçlara dayanarak çalışma, çoklu ilkesinin güçlendirilmesini öneriyor. mükerrerliği önlemek ve denetim sürecinin kalitesini artırmak, uzmanlık eğitiminin önemini vurgulamak, İleri teknolojileri kullanmak ve denetçilerin standartlara uyma ve sahtekarlığı etkili bir şekilde tespit etme yeteneğini geliştirmek için şeffaflığı ve bütünlüğü destekleyen bir organizasyon kültürünü teşvik etmek.

Anahtar Kelimeler: Denetim kavramı, denetimin amaçları, denetim türleri, denetçinin özellikleri, denetçi türleri.

ملخص

مدى ألتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) وإنعكاسه في كشف التلاعب في البيانات المالية دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة أربيل

تركز هذه الدراسة على تقييم مدى التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) وانعكاس ذلك في كشف التلاعب في البيانات المالية، من خلال استطلاع آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة أربيل. يتكون مشكلة بحث تتمحور مشكلة البحث حول التحديات الكبيرة التي تواجهها المؤسسات المعاصرة نتيجة للتعقيدات المالية والمحاسبية، والحاجة الملحة للتأكد من الدقة والشفافية في القوائم المالية. تبرز الحاجة إلى فهم مدى فعالية المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) في تحقيق هذه الأهداف وكيفية التزام المراقبين بتلك المتطلبات. تبرز الدراسة أهمية التدقيق في إبداء رأي فني محايد ودوره الحاسم في الحفاظ على سلامة البيانات المالية وسط التعقيدات المالية والمحاسبية المتزايدة التي تواجه المؤسسات المعاصرة. تتضمن الدراسة تحليل تأثير الأخطاء المحاسبية على مصداقية البيانات المالية، درجة التزام مدققي الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم الأخطاء، والشروط الواجب توفرها في المدققين الداخليين لتحسين فعالية التدقيق. كما تستكشف الدراسة فرضيات متعلقة بتأثير التدريب، استخدام الأدوات والتقنيات المتقدمة، الخبرة الصناعية، الثقافة التنظيمية، والضغوط الخارجية على قدرة مراقبي الحسابات في الالتزام بمتطلبات المعيار وكشف التلاعب.

نتائج الدراسة تشير إلى وجود اتفاق كبير بين المشاركين حول الالتزام بالمعيار الدولي للمراجعة رقم (240) وفعاليته في كشف التلاعب بالبيانات المالية. كما تؤكد النتائج على أهمية ممارسة الشك المهني من قبل مراقب الحسابات وتظهر علاقة طردية بين الالتزام بمتطلبات المعيار وفعالية كشف التلاعب في البيانات المالية. استناداً إلى هذه النتائج، توصي الدراسة بتعزيز مبدأ تعدد المدققين لمنع الأزواجية وتحسين جودة العملية التدقيقية، مؤكدةً على أهمية التدريب المتخصص، استخدام التقنيات المتقدمة، وتعزيز ثقافة تنظيمية تدعم الشفافية والنزاهة لتحسين قدرة المدققين على الالتزام بالمعايير وكشف التلاعب بفعالية.

الكلمات المفتاحية: مفهوم التدقيق، أهداف التدقيق، أنواع التدقيق، صفات المدقق، أنواع مدققي الحسابات.

قائمة المحتويات

.....	قرار لجنة المناقشة
iv	شكر وتقدير
v	ABSTRACT
vi	ÖZ
vii	ملخص
viii	قائمة المحتويات
x	قائمة الجداول
xi	قائمة الاشكال
1	المقدمة
3	الفصل الاول
3	الإطار المنهجي للدراسة
3	1-1: منهجية الدراسة:
3	1-1-1: مشكله الدراسة:
3	2-1-1 : اهمية الدراسة:
4	3-1-1 : أهداف الدراسة:
4	4-1-1: فرضية الدراسة:
5	5-1-1 : منهج الدراسة:
5	6-1-1 : أنموذج الدراسة:
6	2-1 : الدراسات السابقة:
10	الفصل الثاني
10	الإطار النظري للدراسة
10	1-2: التدقيق : مفهومه – أهدافه – مراحل – أنواعه:
10	1-1-2 : التدقيق:
10	2-1-2 : مفهوم التدقيق :
12	4-1-2 : أنواع التدقيق:

17	5-1-2 : مراحل عملية التدقيق:
25	2-2 : خبرة مدقق الحسابات وصفاته وأنواع مدققي الحسابات:
25	1-2-2 : خبرة مدقق الحسابات:
26	2-2-2 : صفات المدقق: (Eichenseher , Shields , 2003 :23):
27	3-2-2 : أنواع مدققي الحسابات:
32	3-2 : معيار التدقيق الدولي رقم (240) المتعلق بأكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية:
66	الفصل الثالث
66	نتائج التحليل والمناقشة
66	1-3 : وصف مجتمع وعينة الدراسة:
81	3-3 : اختبار الفرضيات:
88	الخاتمة:
91	قائمة المصادر:
103	تقرير الانتحال

قائمة الجداول

- جدول 1: توزيع استمارات الاستبانة على الأفراد 66
- جدول 2: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس 67
- جدول 3: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر 68
- جدول 4: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي 69
- جدول 5: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص 70
- جدول 6: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة 71
- جدول 7: نتائج معامل الثبات ((Cronbach's Alpha) 72
- جدول 8: نتائج اختبار (Kolmogorov -Smirnov) للمحاور الرئيسية للاستبانة 73
- جدول 9: نتائج مقياس (KMO) لكفاية العينة للمحاور الرئيسية للاستبانة 74
- جدول 10: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 74
- جدول 11: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد كشف الغش والاعتقال 76
- جدول 12: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد استخدام الشك المهني 77
- جدول 13: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش 78
- جدول 14: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد إجراءات الإبلاغ عن الغش 79
- جدول 15: الأهمية الترتيبية حسب أبعاد متغيري الدراسة 81
- جدول 16: تحليل الارتباط بين الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 وكشف التلاعب 82
- جدول 17: تحليل الارتباط بين الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 وأبعاد كشف التلاعب 83
- جدول 18: تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في كشف التلاعب 84
- جدول 19: تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في كشف الغش والاحتيال 85
- جدول 20: تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في استخدام الشك المهني 86
- جدول 21: تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش 86
- جدول 22: تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في إجراءات الإبلاغ عن الغش 87

قائمة الاشكال

- الشكل توضيحي 1: أنواع التدقيق حسب الهدف من إجراءه 17
- الشكل توضيحي 2: توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس 67
- الشكل توضيحي 3: توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر 68
- الشكل توضيحي 4: توزيع افراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي 69
- الشكل توضيحي 5: توزيع افراد عينة الدراسة حسب التخصص 70
- الشكل توضيحي 6: توزيع افراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة 72

المقدمة

إن أهمية التدقيق تكمن في إبداء رأي فني محايد دون تحيز في عدالة القوائم المالية ومدى توافرها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. لذا فإن أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها، هو وضع نظام الرقابة الداخلي يمتاز بكفاءة وفاعلية، ويتم تطبيقه من قبل أفراد المؤسسة والإدارة، أن الهدف من إدارة المخاطر هو التأكد من أن أنشطة المؤسسة وعملياتها لا تتعرض لخسائر غير مقبولة، وأيضاً مراقبة الأخطاء ومتابعتها بهدف الكشف المبكر عن أية انحرافات وتجاوز الأخطاء المحددة من قبل الإدارة العليا، وتقليل أخطاء المؤسسة إلى أدنى مستوى ممكن، ولإكتشاف مصدر الخطأ والاحتيايل في القوائم المالية من قبل المنشأة وضعت معايير المراجعة لإرشاد المراجعين وتمكينهم في إبداء رأي عادل غير متحيز، وفيما يتعلق بالخطأ والاحتيايل فقد تناول معيار مسؤولية المدقق في تدقيق البيانات المالية رقم (240) التميز بين مصطلح الخطأ والاحتيايل حيث أن المقصود من الخطأ هي الأعمال غير المتعمدة والناجمة عن الجهل أو السهو في الأمور المحاسبية والرقابية، بينما المقصود من الاحتيايل هي أخطاء متكررة ومقصودة ومتعمدة في القوائم المالية من قبل شخص أو مجموعة أشخاص عاملين في الشركة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003).

وأيضاً يعرف التدقيق بأنه بحث دقيق للأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات وحسابات السجلات والبيانات الخاصة بالمشروع تحت المراجعة بحثاً منظماً انتقادياً بشكل يساعد المدقق في تقديم تقريره الذي يضمن رأيه الفني المستقل المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية فترة زمنية محددة والى أي مدى تستطيع ان تبين هذه القوائم نتائج اعمال الشركة من الربح والخسارة عن تلك الفترة. (عبدالله، 2000، ص18)

وعرفت الجمعية الأمريكية AA A التدقيق بأنها "عملية منظمة لتقييم وتجميع الأدلة المرتبطة بنتائج الاعمال والاحداث الاقتصادية للمشروع تعتمد على الموضوعية وذلك للتأكد من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية والمقبولة قبولاً كاملاً وايصال هذه النتائج للأطراف المعنية. (محمد القيومي، عوض لبيب، 1998، ص11).

وللوصول الى هذا الهدف على المدقق مراعاة مخاطر التدقيق المتعلقة بعمله والتي تتمثل في احتمال ان يبدي المراجع برأي غير سليم بخصوص القوائم المالية لسبب عدم قدرته في كشف الاخطاء في تلك القوائم، او يمكن ان يبدي المدقق برأي سليم في القوائم المالية تتضمن تعريفات مهمة وجوهرية. فالآن دور المدقق يختلف عن السابق حيث ان دوره لا يقتصر فقط على ابداء رأيه في القوائم المالية المعدة من قبل

ادارة الشركة، بل يتعدى الى نصيحة ادارة الشركة في اتخاذ القرارات الصائبة والمناسبة، وهذا عن طريق الخدمات المتنوعة والمختلفة التي يقدمها للشركة التي تتولى تدقيق حساباتها.

الفصل الاول

الإطار المنهجي للدراسة

1-1: منهجية الدراسة:

1-1-1: مشكله الدراسة:

في ظل تزايد التعقيدات المالية والمحاسبية التي تواجه المؤسسات المعاصرة، تبرز أهمية تقييم مخاطر المراجعة والتدقيق كعنصر حاسم في الحفاظ على سلامة ومصداقية البيانات المالية. تنبع الحاجة الماسة للدقة والشفافية في القوائم المالية من دورها الرئيسي في توجيه القرارات الاستراتيجية للمؤسسات وثقة المستثمرين والأطراف المعنية. في هذا الإطار، يأتي المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) ليضع مجموعة من المتطلبات المحورية التي يجب على مراقبي الحسابات الالتزام بها لكشف الاحتيال والأخطاء في البيانات المالية.

تسعى هذه الدراسة لاستطلاع آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة أربيل حول مدى التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات هذا المعيار وتأثير هذا الالتزام على كشف التلاعب في البيانات المالية. وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

1. كيف تؤثر أساليب الأخطاء المحاسبية على مصداقية بيانات القوائم المالية للمؤسسة؟
2. هل يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمعيار الدولي رقم (240) بهدف اكتشاف الاحتيال والخطأ؟
3. ما مدى التزام مدقق الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة عند تدقيق البيانات المالية لتقييم ما إذا كانت أدلة الإثبات كافية ومناسبة لتقييم الأخطاء المادية؟
4. ما هي الشروط الواجب توفرها في المدقق الداخلي للحد من الآثار المترتبة على تقليل أخطاء التدقيق المحاسبي؟

1-1-2 : أهمية الدراسة:

أهمية هذه الدراسة تعود الى مسؤولية مراجع الحسابات في اعطاء رأي فني محايد دون تحيز الى طرف معين فيما يتعلق بعدالة وصدق عرض القوائم المالية، وليقوم بهذا العمل على أكمل وجه على المدقق أن يكون جدي في الكشف عن الأخطاء والاحتيال الذي يتضمنها القوائم المالية والذي يؤثر بشكل جوهري على صدق وعدالة البيانات لذا فإن القوائم المالية تكون أكثر موضوعية عندما مدقق الحسابات يكون ملتزماً بتطبيق إجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية.

3-1-1 : أهداف الدراسة:

من خلال هذه الدراسة نسعى الى تحقيق الاهداف الأساسية والرئيسية الآتية:

استنادًا إلى العنوان والأسئلة البحثية المطروحة سابقًا، يمكن صياغة مجموعة من الأهداف الرئيسية للدراسة كالتالي:

1- تقييم مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة رقم: (240) الهدف من هذا الجانب هو فحص كيفية التزام مدققي الحسابات بالمعايير الدولية المحددة لكشف التلاعب والأخطاء في البيانات المالية، وذلك من خلال دراسة استطلاعية تستهدف الأكاديميين والمهنيين في محافظة أربيل.

2- تحليل تأثير الأخطاء المحاسبية على مصداقية القوائم المالية: تسعى الدراسة لفهم كيفية تأثير الأخطاء المحاسبية والتلاعبات في البيانات المالية على مصداقية ودقة القوائم المالية للمؤسسات.

3- استكشاف الإجراءات والاختبارات المطبقة من قبل مدققي الحسابات: تحديد وتحليل الإجراءات والتقنيات التي يستخدمها مدققو الحسابات لضمان الحصول على أدلة كافية ومناسبة تساعد في تقييم الأخطاء المادية في البيانات المالية.

4- توضيح الشروط اللازمة للمدققين الداخليين لتعزيز فعالية التدقيق: تعريف الشروط والمؤهلات الضرورية التي يجب أن يتحلى بها المدققون الداخليون لتقليل الأخطاء في التدقيق المحاسبي وتقليل آثارها المترتبة.

5- تقديم توصيات لتحسين ممارسات التدقيق والرقابة المالية: بناءً على نتائج الدراسة، تقديم مجموعة من التوصيات الموجهة للمؤسسات والمدققين بشأن كيفية تحسين الالتزام بالمعايير الدولية وتعزيز شفافية ودقة البيانات المالية.

4-1-1: فرضية الدراسة:

من خلال مشكلة الدراسة والاسئلة التي طرحناها تم صياغة الفرضيات الاساسية التالية:

1- فرضية مدى تأثير التدريب على الالتزام: "مدى تأثير التدريب المتخصص على معيار المراجعة الدولي رقم 240 على قدرة مراقبي الحسابات في الالتزام بمتطلبات هذا المعيار وكشف التلاعب في البيانات المالية يختلف بشكل كبير مقارنة بالمراقبين الذين لم يخضعوا لمثل هذا التدريب."

2- **فرضية مدى فعالية الأدوات والتقنيات**: مدى فعالية استخدام أدوات وتقنيات المراجعة المتقدمة يرتبط بشكل مباشر بزيادة قدرة مراقب الحسابات على الالتزام بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240 وفي كشف التلاعب في البيانات المالية.

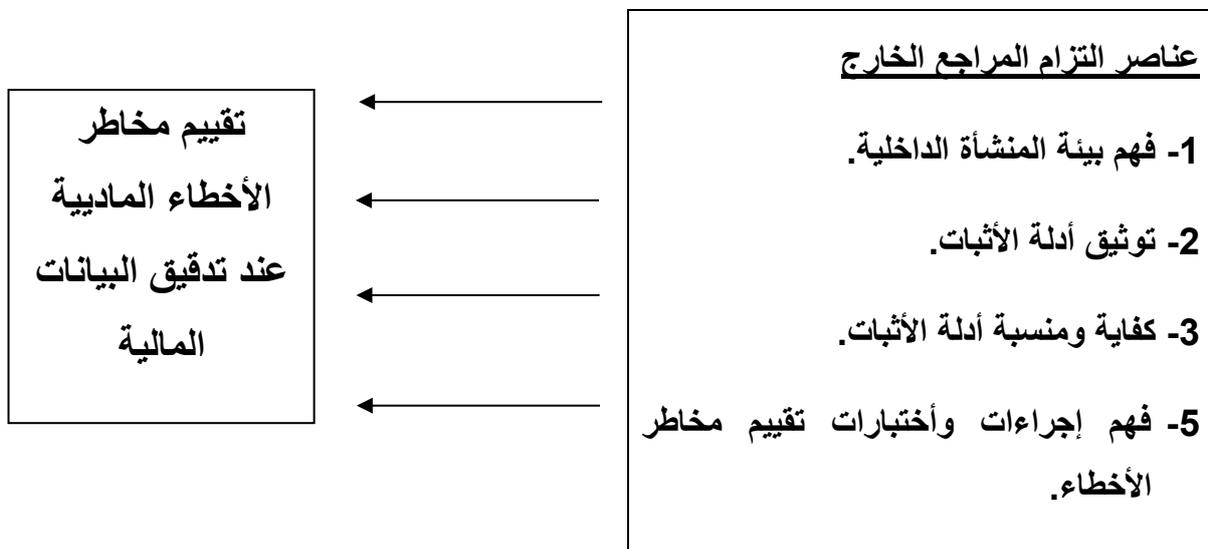
3- **فرضية مدى تأثير الثقافة التنظيمية**: مدى الالتزام بثقافة تنظيمية تعزز الشفافية والنزاهة يلعب دوراً حاسماً في قدرة مراقبي الحسابات على الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 وكشف التلاعب في البيانات المالية.

4- **فرضية مدى تأثير الضغوط الخارجية**: مدى تأثير الضغوط الخارجية، مثل الضغوط لتحقيق توقعات السوق، يؤثر سلباً على قدرة مراقب الحسابات على الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 ويقلل من فعاليتهم في كشف التلاعب في البيانات المالية.

5-1-1 : منهج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة حاولنا قياس مدى التزام مراعي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال والخطأ واختبار فرضيات الدراسة وتحقيق أهدافها تم الاعتماد على منهج الاستنباطي والحصول على البيانات المتعلقة بالإطار النظري المتاحة في الكتب والرسائل الجامعية وإرشادات المنظمات المهنية والدوريات لبناء الإطار النظري للبحث، وتم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على تقييم استبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بالبحث التي تضمنت عوامل الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال والخطأ وذلك بالرجوع الى الإطار النظري الدراسات السابقة.

6-1-1 : أنموذج الدراسة:



2-1 : الدراسات السابقة:

1- دراسة (أرزاق أيوب محمد كرسوع ، 2007-2008) بعنوان "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة - دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة-فلسطين":

تركز هذه الدراسة في بيان أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة المراجع الخارجي و دوره في تقليل الانواع المختلفة لمخاطر المراجعة وايضاً اهتمت الباحثة بالانواع المختلفة لمخاطر المراجعة وتقليل هذه المخاطر الى أدنى حد ممكن بأستخدام الأساليب العلمية، وخلصت الدراسة الى ان عندما يقوم المراجع الخارجي بأكتشاف العجز والتقصير في نظام الرقابة الداخلية وتقديم تقرير لإدارة المنشأة تؤدي الى تقليل مخاطر المراجعة على القوائم المالية، كما ان دراسة المراجع الخارجي لمكونات مخاطر المراجعة على مستوى البيانات المالية تؤدي الى تقليل أثر مخاطر المراجعة على القوائم المالية.

2- دراسة (براج بلال، 2014-2015) بعنوان "تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية":

هدفت هذه الدراسة الى تعريف العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، ومن خلال النتائج توصلت الدراسة الى ان المراجعة الداخلية هي إحدى أدوات الرقابة الداخلية من خلالها يقوم المراجع بأختبار وتقييم النظام الذي تسيير عليه المنشأة الى اي مدى تتماشى مع متطلبات الادارة والعمل على تحسينه من خلال التوصيات التي يقدمها لها والخدمات الاستشارية.

3- دراسة (حماد، 1996) بعنوان "تطوير نماذج تقدير مخاطر المراجعة كمياً لضمان فعالية المراجعة":

هدفت هذه الدراسة الى تقدير النماذج المختلفة المستخدمة في تقدير مخاطر المراجعة وتحليلها، عن طريق عرض نموذج يساعد في تحديد تلك المخاطر. وقد اجريت هذه الدراسة في مصر وتم اتباع المنهج التحليلي لتحديد مخاطر المراجعة ثم تحليل تحليل النماذج المتبعة منها نموذج كيني عام (1984) ونموذج المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عام (1983) ونموذج شبانو عام (1990) ومن ثم عرض نموذج خاص بها وهو اتباع اسلوب المحادثة في تقدير خطر المراجعة. وقد توصلت الدراسة الى ان النموذج الذي قام بعرضه المبني على اتباع اسلوب المحادثة في تقدير خطر المراجعة مقارنةً بالنماذج السابقة يعد اكثر تكاملاً.

4- دراسة (الوشلي،2010) بعنوان "مدى استجابة خطط المراجعة لمخاطر احتيال الادارة العالية في ضوء المتطلبات المتجددة لمعايير المراجعة":

هدفت هذه الدراسة ان الى اي مدى تخضع خطط المراجعة لمخاطر احتيال الادارة العالية حسب احتياجات معايير المراجعة، وتحقيق هدفه عن طريق قياس مدى معرفة مراجعي الحسابات لمسؤولية تقدير وكشف احتيال الادارة، وثم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف الدراسة حيث تم توزيع استبانة على جزء من مراجعي الحسابات التي تتكون من (200) مراجع.

وقد تبين في نتائج الدراسة وجود خلل في بيئة المراجعة اليمينية بين ما يتبعه المراجعون من مقدمات وطرق -رار من ناحية، وما يعتقدونه المراجعون حول فعالية ودقة هذه المقدمات والطرق من ناحية اخرى. وفي ظل التحول المستمر في معايير المراجعة تزداد ايضاً حاجة المراجعين الى التدريب المستمر وتزويدهم بالخبرة الكافية وابتعثيات المعروضة في معايير المراجعة وبالاخص المعيار الدولي (IAS,).

NO,240

5- دراسة (المومني والبدور،2008) بعنوان "مدى التزام مراجعي الحسابات في الاردن بتطبيق معايير المراجعة الدولي رقم(240) والخاص بمسؤولية المراجع عن كشف الاحتيال ومنعة":

يهدف الدراسة الى بيان مدى اتباع مراجعي الحسابات الاردنيين للاجراءات اللازمة لاكتشاف الاحتيال، بما يتناسب مع معيار المراجعة الدولي رقم(240) المتعلقة بالاجراءات التي يجب اتخاذها لاكتشاف الاحتيال. فقد وزع الباحث استبانة على جزء من مراجعي الحسابات الاردنيين المزاولين للمهنة في العاصمة عمان في مكاتب المراجعة يعمل فيها اكثر من مراجع حسابات واحد. وقد تبين في نتائج الباحثين ان مراجعي الحسابات الاردنيين ملتزمين بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم(240) من خلال التزامهم بالاجراءات اللازمة التي تنص عليها المعيار لاكتشاف حالات الاحتيال والالتزام بالاجراءات اللازمة عند وجود دليل لو مجموعة دلائل تدل على وجود الاحتيال والخطأ. وايضاً الابلاغ عن الاحتيال والخطأ للادارة، والجهات التضامنية والجهات المستفيدة.

6- دراسة (Lou,2011) بعنوان "هل تستجيب برامج المراجعة لخطر المراجعة":

هدف الدراسة هو ان الى اي مدى يظيف مراجعي الحسابات للمعايير المهنية عند قيامهم بممارسة مهنة المراجعة حيث يركز على مدى اتباع المراجعين لنموذج خطر المراجعة واجريت هذه الدراسة في الصين، عن طريق جمع بيانات ارشيفية لعشرة شركات صينية حول(113) عميل لديها، حيث اختبرت

الدراسة عاملين هما حجم العميل (كبير أو صغير) و تقدير خطر المراجعة (عالٍ او ضعيف)وقد أخذت هذه البيانات المالية الخاصة بالعملاء عن الفترة(2007).

7- دراسة (Peter et al.,2013) بعنوان "تقدير خطر المراجعة واكتشاف الأخطاء في التقارير السنوية بالتطبيق على نيجيريا":

هدفت هذه الدراسة الى اختبار العلاقة بين اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقدير خطر المراجعة في التقارير المالية السنوية في نيجيريا، ودراسة دور عملية تقدير خطر المراجعة واتباع مستوياته المقدره كدليل لعملية المراجعة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، ثم توزيع (360) استبانة على (20) مؤسسة مراجعة خارجية في (6) مدن نيجيرية وهذا للوصول الى هدف الدراسة ومن ثم اختبار الفروض وتحليل الاستجابات بالاعتماد على اسلوب تحليل الانحدار المتعدد. وتوصلت الدراسة الى ان لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في التقارير السنوية المالية تطبيق نموذج خطر المراجعة له دور كبير حسب وجهة نظر عينة الدراسة وقد جاء هذا الدور ايجابيا وذلك بان اعتماد نموذج خطر المراجعة يقل من احتمال كون التقارير المالية تتضمن اخطاء جوهرية.

8- دراسة (Marczewski and Akres,2005) بعنوان "مدى ادراك مراجعي الحسابات القانونيين لتأثير معيار المراجعة الامريكي المتعلق بالاحتيايل SAS 99 بعد صدوره":

هدفت هذه الدراسة الى تقدير مدى معرفة مراجعي الحسابات القانونيين لفاعلية معيار المراجعة الامريكي المرتبط بالاحتيايل ي المرتبط بالاحتيايل ي المرتبط بالاحتيايل ASA 99 بعد صدوره، كما قامت الدراسة بمقارنة هذا المعيار بمعيار المراجعة SAS 82، لبيان اوجه الاختلاف بينهما بالايخص فيما يتعلق بتدابير اكتشاف الاحتيايل والحد منه، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف الدراسة، حيث تم توزيع استبانة على جزء عشوائي من المحاسبين القانونيين في ولاية ويسكونسن في الولايات المتحدة الامريكية الذي كان عددهم (300) عضو والتي احتوت (150) من شركاء ومدراء مؤسسة ويسكونسن، وقد اظهرت نتائج دراستهما الى ان شركاء المراجعين المعنيين في عينة الدراسة يتمتعون بأدراك كاف بنسبة اعلى من مدراء المراجعة فيما يخص بتأثير معيار (99) على واجب المراجع في اكتشاف الاحتيايل، كما اشارت نتائج الدراسة اي تغيير في تدابير المراجعة بناءً على متطلبات معيار (99) سيؤدي الى ارتفاع فاعلية المراجعة ولكن يمكن ان يكون على حساب ثقة الجهة الثالثة في عملية المراجعة.

9- دراسة (Owuses-Anash et al.,2002) بعنوان "العوامل التي تزيد من احتمال كشف التلاعب والتحرير في دورة المخازن والمستودعات":

هدفت هذه الدراسة الى فهم الاسباب التي ترفع من امكانية اكتشاف التلاعب والتحرير، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف الدراسة حيث تم اخذ جزء مكون من (56) اجراء لاكتشاف التلاعب والتحرير متبعا في دورة المستودعات والمخازن، اضافة الى الاسباب التي ترفع من امكانية اكتشاف التلاعب والتحرير في هذه الدورة في نيوزلاندا. اشارت النتائج ان مراجعي الحسابات عينة الدراسة يعتقدون ان اقل من نصف هذه الاجراءات لها تأثير اكثر من اكتشاف الاتلاعب والتحرير، وان اكثر من نصفها لها تأثير متوسط في اكتشاف الاحتيال، وان (15) اجراء من الاجراءات التي تمت دراستها ذات تأثير بدرجة اقل في كشف الاحتيال.

10- دراسة (Gao, L., 2005) بعنوان:

"Investigation of the Perpetration and Concealment Process of Management Fraud: An Empirical Analysis of Fraud Schemes"

هدفت هذه الدراسة الى معرفة الوسائل التي تستخدمها المؤسسات في اتمام عمليات الغش وذلك بتفسير ودراسة مجموعة من الحالات حصلت في الفترة الاخيرة والتي قامت ببنشرها هيئة الاوراق المالية والبورصات (Securities and Exchange Commission (SEC)، وقد وصلت الدراسة الى ان هناك خطط مستخدمة كانت: وثائق، معلومات غير معروضة، عدم عرض المصروفات بشكل واضح لمراجع الحسابات، وثائق مزورة، الاتفاق مع جهات خارجية، وثائق عدلت بياناتها، ومخططات محاسبية مثل: المصروفات غير الموثوقة، الاصول المبالغ فيها، العائدات السابقة، عمليات اهمال الخصوم/ او المصروفات، الايرادات الوهمية.

ومن خلال هذه النتائج يوصي الباحث بأن المؤسسات التي هي من عملاء المراجعين الخمس الكبار هم اكثر تعرضاً لتنفيذ خطط التلاعب لتغطية الغش من المؤسسات التي مراجعها ليسوا من الخمس الكبار، اضافةً بأن مؤسسات صناعة الكمبيوتر اكثر عرضة لخداع مراجعي الحسابات من المؤسسات التي في الصناعات الاخرى.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

1-2: التدقيق : مفهومه - أهدافه - مراحلها - أنواعه:

1-1-2 : التدقيق:

أن مهنة التدقيق تستمد ظهورها من احتياج الإنسان الى ضرورة التأكد من سلامة البيانات المالية التي يستند عليها في إتخاذ القرارات والتحقق من مدى مطابقتها لتلك البيانات للحقيقة، وقد برزت هذه الحاجة اولاً لدى الحكومات حيث أن الوثائق التاريخية تدل على أن الحكومات عند قدماء المصريين واليونانيين كانت تستعين بالمدققين للتحقق من سلامة الحسابات العامة (عبدالله ، 1998 : 3)، تؤدي مهنة التدقيق دوراً هاماً في تعزيز عملية الحوكمة، إذ انها تقوم بزيادة المجهود على مساءلة إدارة الشركة، عن طريق قيام المراجعين بالأنشطة التي يؤديونها بزيادة العدالة، المصداقية، تقليل من خطورة الفساد المالي والإداري والعمل على تحسين أداء الموظفين العاملين في الشركات. لذا فإن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية هامة من آليات المراجعة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبالأخص فيما يتعلق بضمان نزاهة ودقة التقارير المالية ومنع واكتشاف الغش والاحتيال (Archambeault, Deborah S: 2008). والتدقيق علم يتكون من مجموعة من المعايير والأساليب والقواعد والمبادئ التي يمكن عن طريقها القيام بفحص نقدي للبيانات المسجلة في السجلات والدفاتر وأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المالية للمنشأة، والهدف منه هو ابداء رأي فني محايد دون تحيز لنتيجة أعمال الشركة وعن المركزها المالي في نهاية الفترة المحددة (ريان ، 2014: 12)

2-1-2 : مفهوم التدقيق :

نستطيع الوصول الى مفهوم التدقيق من خلال التعاريف التالية:

فقد عرف " التميمي " التدقيق المحاسبي بأنه "التدابير المختلفة التي يقوم بها شخص مستقل ومحايد من أجل الوصول الى رأي فني محايد فيما إذا كانت البيانات المسجلة في المستندات والدفاتر تعكس وبعادلة الأحداث التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحددة وقد تم العمل بمعايير المحاسبية المتعارف عليها"(التميمي ، 2004 : 23).

كما عرفت التدقيق على أنه" التدابير التي يتبعها شخص محايد ومؤهل ومستقل لجمع وتقييم الأدلة بخصوص معلومات(معلومات بطريقة الكميات أو المبالغ) خاصة بمنشأة معينة بهدف القيام باتخاذ القرار

المناسب لإبداء رأيه عن مدى اتباع المنشأة للقواعد والأسس الموضوعية والوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومة (محمد و الرماحي ، 2009 : 15).

ويعرف التدقيق بأنه "وظيفة موضوعية ومستقلة غرضها مساعدة المسؤولين في الشركة للقيام بواجباتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وهذا عن طريق فحص وقويم انشطتها المختلفة، من خلال توفير التوصيات والتحليل، والمشورة، والتقويم. (جمعة المحاسبين القانونيين السعوديين، معايير المدققة اتلداخلية، المملكة العربية السعودية، 2004: 1)

كما يعرف التدقيق بأنه "ذلك النشاط الذي يوضح بأستقلالية تامة الاختبارات والإجراءات والحسابات والمعايير والى اي مدى تتوافق مع الواقع والتأكد من سير جميع أو بعض من الأنشطة الداخلة في التنظيم الذي تعكس بدورها هذه المعايير ((Henri bouquir, carles becour, 1996:8)

(وترى الباحثة أن التدقيق هو عملية فحص دقيقة لصحة ونزاهة القوائم المالية لمؤسسة معينة يقوم بها شخص مؤهل مستقل ومحاييد لأكتشاف أي أخطاء وتلاعب أو غش في القوائم المالية).

3-1-2 : أهداف التدقيق :

من خلال التطور التاريخي الذي شهده التدقيق بجميع مراحلها يمكننا تحديد الأهداف الأساسية التالية للتدقيق (الفيومي و لبيب ، 1998 : 88):

- أ- التأكد من إثبات سلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية عن طريق الجر د المادي أو الفعلي.
- ب- التحقق من أن كل عاصر الخصوم هو التزام على المؤسسة والاصول هو ملك لها.
- ج- إبداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي له.
- د- وفقاً للطرق المحاسبية يتم تقييم الأحداث المحاسبية.

هـ- عرض المعلومات والإفصاح عنها للتأكد من مصداقية الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

بالإضافة الى هذه الأهداف العامة هناك أيضاً أهداف اخرى عملية وميدانية نذكر منها مايلي:

- 1- الشمولية: يقصد بها أن العمليات جميعها قد سجلت من قبل الوحدة الاقتصادية وقت وقوعها بدون استثناء، وحتى يكون المدقق على يقين من هذا يجب عليه أن يطلع على كل السجلات والدفاتر، وذلك بهدف الحصول على معلومات عامة تعبر عن وضعية الوحدة (صديقي ، 2004 : 26).

2- التقييم: وفق هذا المبدأ على المدقق التحقق من أن جميع العمليات المحاسبية قد قيمت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مع البقاء على نفس طريقة التقييم بين دورة وأخرى.

3- إبداء رأي فني: هدف كل مدقق حسابات هو إبداء رأي فني مستقل ومحاييد دون تحيز مرفق بأدلة إثبات عن عدالة تعبير القوائم المالية للمركز المالي وحصيلة الأعمال.

4- الجودة والتحقق: يكون الهدف من التدقيق في هذه الحالة هو التأكد من الحدوث أو الوجود، بمعنى أن يتأكد المدقق بأن كل عناصر التي ظهرت في جدول النتائج والميزانية وغيرها موجودة فعلاً لإبداء الرأي بخصوصها (طواهر و صديقي، 2003: 16-17).

5- الملكية والمدىونية: والهدف منه هو التأكد من الملكية وأن الأصول الموجودة هي ملك الوحدة الاقتصادية وخالية من اي حقوق للغير، بمعنى أن الوحدة الاقتصادية لها ملكية الأصول فعلياً ومدينة بالالتزامات الموجودة في الميزانية.

6- العرض والإفصاح: يكون الهدف من التدقيق هو إبداء رأي موضوعي في التقارير للإجراءات والأنظمة برعاية ممتلكات الوحدة الاقتصادية، بمعنى أن القيم الموجودة في القوائم المالية قد تم تبويبها وتصنيفها بشكل صحيح، وأن اساليب الإفصاح تتبع متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

(وترى الباحثة أن الهدف من التدقيق هو التأكد من أن جميع البيانات المعروضة امام المدقق موجود بالفعل وخالية من أي خطأ او غش وإبداء رأي فني محايد حول هذه البيانات).

2-1-4 : أنواع التدقيق:

يمكن تلخيص أنواع التدقيق حسب التبويبات المختلفة كما يلي:

الفرع الأول: من حيث القائم بعملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث قائمها الى نوعي اساسيين هما:

1- التدقيق الداخلي :

هو التدقيق الذي يقوم به موظف من داخل المؤسسة عن طريق فحص السجلات والدفاتر والتأكد من مدى اتباع المعايير المحاسبية خلا عملية التسجيل في السجلات والدفاتر، التدقيق الداخلي عملية تكون الإدارة مسؤولة عنها ويخضع لسلطتها تمكن له مهمة التطابق والمراقبة والتحقق والتقييم، ويجب على المدقق الداخلي أن تزود الإدارة بمعلومات بخصوص (المطارنة، 1998: 25):

- جدارة النظام المحاسبي للمؤسسة وهذا يعتبر مؤشر يعكس بأمانة المركز المالي ونتائج العمليات.
- مهارة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والجدارة التي يتم فيها إتمام المهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

والأهداف الأساسية للمدققين الداخليين هي التحقق من ما إذا كانت التابير المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، بأن المعلومات حقيقية، الهياكل شفافة ومناسبة، التنظيمات فعالة، العمليات شرعية (بوتين ، 2005:15).

(وترى الباحثة ان التدقيق الداخلي هو الذي يتم من قبل موظف داخل المؤسسة يقع تحت سلطة الإدارة العليا لدقيق حركة كل أقسام المؤسسة ولا يتمتع بالحرية الكاملة في التصرف).

2- التدقيق الخارجي :

هو التدقيق الذي يقوم بتنفيذه جهة خارجية ومستقلة عن المؤسسة بغرض إبداء رأي فني محايد بعدالة وصدق المعلومات والقوائم المالية خلال الفترة المحددة (Micheline Georges:448).

وذلك لإعطائها الثقة لكي تنال القبول والرضا من مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية مثل(المستثمرين، إدارة الضرائب، المساهمون، البنوك، والهيئات الأخرى)(صديقي و براق، 2005:25).

(وفي رأي الباحثة أن لتدقيق الخارجي يتم من قبل شخص جارج المؤسسة ولا يخضع لسلطة الإدارة العليا لتدقيق القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة وإبداء رأيه ويتمتع بالحرية الكاملة).

الفرع الثاني: من حيث نطاق عملية التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث النطاق الى نوعين:

1- التدقيق الكامل:

هذا النوع من التدقيق يتيح للمدقق إطار واسع للعمل الذي يقوم به، حيث يقوم بأختبار القيود المثبتة و البيانات والسجلات لإبداء رأي فني محايد عن مدى سلامة مخرجات النظام المحاسبي والى اي مدى تتشابه مع واقعها الفعلي(الصبان و علي ، بدون سنة : 36). وهذا لايعني أن يقوم المدقق بأختبار كل العمليات التي تمت خلال السنة، ولكن تقرير المدقق النهائي الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد يشمل كل القوائم المالية

دون استثناء، وان يكون المدقق حرا في اختيار المفردات الذي يفحصها مع تحمل المسؤولية الكاملة لكل المفردات.

2- التدقيق الجزئي:

يكون الهدف من هذا النوع من التدقيق محدود أو موجهة لغرض معين، كفحص عمليات البيع النقدي أو النقدي الأجل خلال فترة محددة، أو التأكد من جرد المخزون، أو فحص العمليات النقدية خلال فترة محددة، أو فحص حساب المخازن (Micheline Georges:448)، بمعنى يتم وضع قيود على مجال عمل المدقق اي يقتصر على مدقق الحسابات العمل على عمليات محددة في حدود التدقيق المكلف به، وهذا يتطلب اتفاق بين مدقق الحسابات والجهة المعنية بوضوح فيه حدود التدقيق والهدف منه (الخطيب و الرفاعي ، 1998 : 23 -24).

(وترى الباحثة أن التدقيق الكامل يوفر إطار غير محدد للمدقق لتنفيذ مهامه، ومطلوب منه أن يبدي برأيه المستقل الفني المحايد عن عدالة القوائم المالية، وهذا لايعني أن يقوم بفحص كل العمليات التي تمت خلال السنة، أما التدقيق الجزئي هو أن عملية المدقق تقتصر على تدقيق بعض العمليات المعينة).

الفرع الثالث: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

ينقسم التدقيق من حيث حجم الاختبارات الى نوعين:

1- التدقيق الشامل (التفصيلي):

هذا النوع من التدقيق يشمل كافة القيود، السجلات والدفاتر، المستندات والحسابات التي تمت خلال السنة المالية في المؤسسة، ويصلح هذا النوع من التدقيق للمؤسسات صغيرة الحجم لانها تحتاج وقتا طويلا وجهدا كبيرا وتكلفة باهظة فلا يناسب المؤسسات الكبيرة (الصبان و علي ، بدون سنة : 36).

2- التدقيق الاختباري:

مع ظهور المؤسسات الكبيرة وكثرة عملياتها ظهرت الحاجة الى هذا النوع من التدقيق فيقوم المدقق بأختيار عينة فقط من مجموعة بيانات بدلا من تنفيذها على كل البيانات وفي هذه الحالة يقوم المدقق بأستخلاص أحكام تخص المجتمع في ضوء تقويمه لنتائج العينة، وتحديد حجم العينة تتوقف على مجموعة اعتبارات اهمها إمكانية إجراءات التدقيق الاختباري من جهة و مايبينه فحص وتقييم المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من جهة أخرى، وفي حالة وجود أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات على المدقق ان يوسع حجم العينة (محمد و اخرون ، 2008 : 376).

(وترى الباحثة ان التدقيق الشامل هو التدقيق الذي يقوم به المدقق بفحص كل المستندات والسجلات والقيود والدفاتر للتحقق من أن كل العمليات مسجلة بشكل منظم ولا يوجد أي حالة من حالات الغش والتلاعب وهذي النوع يناسب المنشآت الصغيرة لان لا يحتاج أموال طائلة ولا وقت طويل، أما التدقيق الاختباري فهذا يناسب المنشآت الكبيرة من خلال اختيار المدقق لجزء من البيانات وتدقيقها لأنها تأخذ وقتاً طويلاً وأموالاً طائلة إذا تم بغير طريقة وهذا يعتمد على خبرة المدقق في مدى معرفته بطرق اختيار العينة الذي سيقوم بتدقيقها).

الفرع الرابع: من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني الى نوعين :

1- التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الذي يكون ملزماً بالقوانين ومن أهم ما تشار اليه هذه القوانين هو ضرورة تعيين مدقق حسابات يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية الختامية، وتقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق حسابات والجمعية العامة للمساهمين يوم بإصدار قرار تعيينه وتحديد أتعابه (سرايا ، 2002: 44).

2- التدقيق غير الإلزامي (الاختياري أو التعاقدية):

التدقيق غير الإلزامي هو تدقيق اختياري ويعود أمر تعيينه لملاك المؤسسة أو الجهات ذات المصلحة، وفي هذا النوع من التدقيق يسمح بتحديد مجال التدقيق بين مدقق الحسابات والجهة المطالبة بعملية التدقيق (Micheline Georges:447).

الفرع الخامس: من حيث توقيت عملية التدقيق

من حيث توقيت عملية التدقيق ينقسم التدقيق الى نوعين

1- التدقيق المستمر:

يتم هذا النوع من التدقيق عن طريق إجراء الاختبارات وعمليات الفحص خلال سنة مالية كاملة أو خلال فترات محددة وفقاً لبرنامج زمني يتم تحديده مسبقاً، ويتم اتباع هذا النوع من قبل المدقق في مثل هذه الحالات (الدهراوي و سرايا ، 2001 :194):

- عدم إمكانية تقييم نظام الرقابة الداخلية للقرار على مدى كفاءته.

- ضخامة حجم المؤسسة وكثرة عمالاتها.

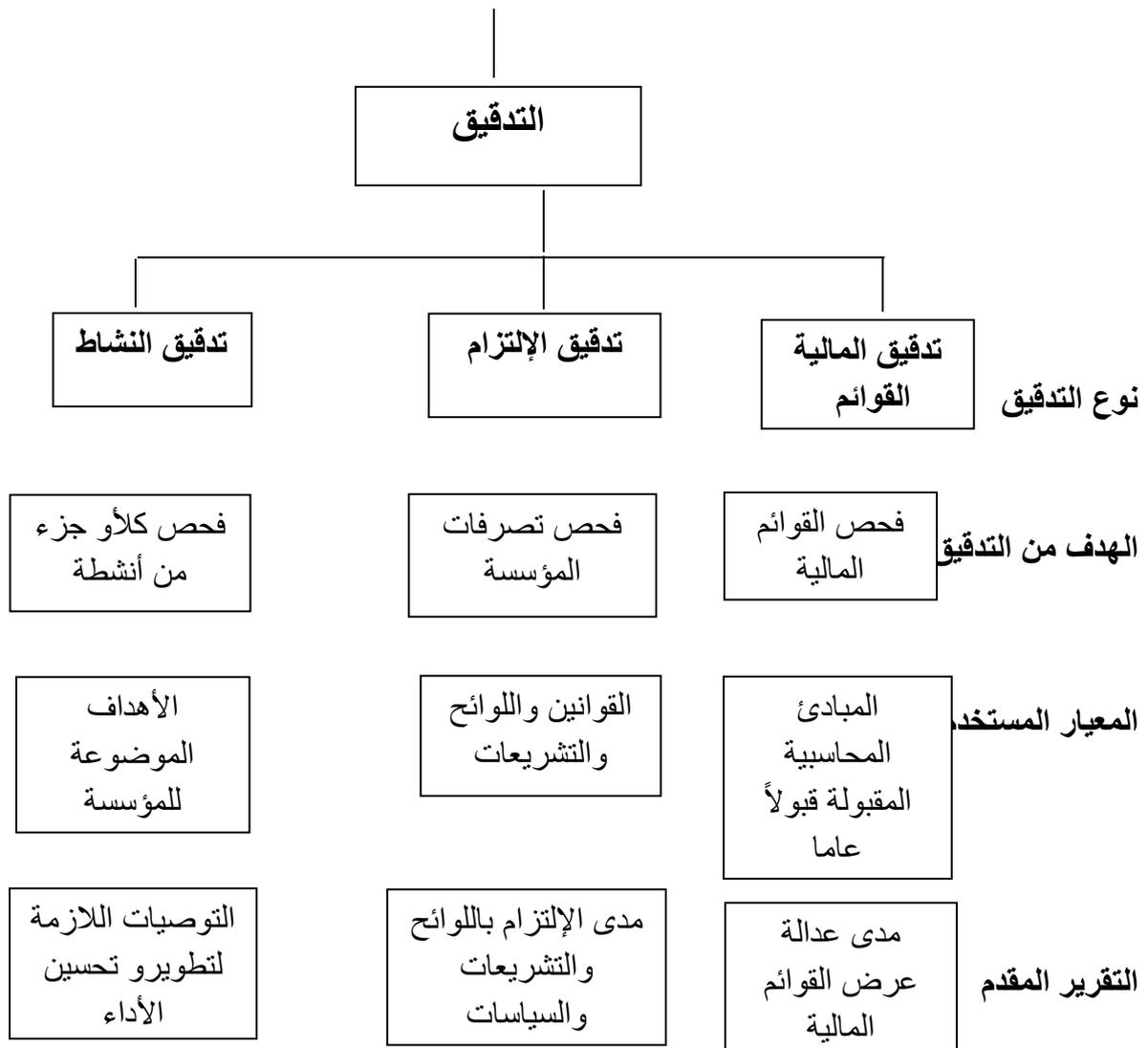
- وجود عدد كبير من معاوني المدقق، ما يخولهم التردد على المؤسسة بشكل مستمر.

2- التدقيق النهائي:

يلجأ المدقق الى هذا النوع من التدقيق عندما تكون المؤسسة صغيرة الحجم وعدد عملياتها تكون قليلة، وعادة يتم هذا النوع من التدقيق بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية (الصبان و الفيومي ، 1990 : 50) .

(وترى الباحثة أن التدقيق المستمر هو الذي يقوم به مدقق الحسابات بزيارة المنشأة من وقت إلى آخر لفحص العمليات المحاسبية التي تمت، وهذا النوع يناسب المنشآت الضخمة التي تحتاج إلى مدة طويلة لفحص عملياتها كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي مما يجعله أن يقوم بتوسيع عملية التدقيق وهذا يؤدي إلى تقليل من حدوث حالات الغش والتلاعب، أمل التدقيق النهائي فهي تناسب المؤسسات الصغيرة لان المدقق يقوم بعمله بعدما وتقل الدفاتر وترصد الحسابات وفي هذه الحالة يضمن بأن أي تعديل في البيانات لن يتم).

الشكل(1): أنواع التدقيق حسب الهدف من إجراءه



المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب: تطبيقات في أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص51-52.

5-1-2 : مراحل عملية التدقيق:

أولاً: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

1- الخطوات التمهيديّة (بوتين ، 2008 : 15):

- التأكد من صحة تعيينه طبقاً للشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق.

- التواصل مع المدقق السابق وهي من اسس آداب السلوك المهني، فيبحث معه عن الأسباب التي أدت الى عدم تجديد عقده أو استقالته، فقد يصل الى أعدايرجعله أن يرفض المهمة المعروضة عليه كمدقق محايد.

- إختبار التنظيم الإداري.

- إتصالات أولية مع الوحدة الاقتصادية محل التدقيق التي عن طريقها يتن التعرف على مسيري المصالح والمسؤولين، وايضاً يقوم بزيارة ميدانية للأماكن المختلفة للوحدة.

- التحقق من التقارير الضريبية السابقة للتأكد من دفع الضرائب المستحقة، وفي حالة عدم دفعها هل تم تخصيص مخصص يماثل هذا الالتزام الضريبي بشكل كافي.

- التحقق من نطاق عملية التدقيق.

- الإطلاع على التقارير السابقة والقوائم المالية للسنوات السابقة.

- فحص وتقييم النظام المحاسبي كوسيلة للتقييم والإهلاك، دقة السجلات وكفايتها، كيفية القيد والترحيل، وأيضاً المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي.

(وترى الباحثة أن الخطوات التمهيديّة هي مجموعة الإجراءات الأولية الذي على المدقق أن يقوم بها قبل القيام بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق).

2- مخطط التدقيق (الخطيب و الرفاعي، 2009: 128) :

(تشمل مخطط التدقيق المخطط الذي أعده المدقق الذي يتضمن السياسة أو المنهج الذي يتبع لإنجاز عملية التدقيق).

- تخصيص الوقت المستنفذ فعلاً في كل إجراء وخطوة.

- الأغراض الواجب تحقيقها.

- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

- تخصيص الوقت التقديري للإنتهاء من كل إجراء وخطوة.

3- الإشراف على مهنة التدقيق:

يقصد بالإشراف متابعة المدقق للعمل وتقسيم المهام حسب الخبرة بين أعضاء طاقم عمله، دون ترك العمل والسلطة بكامله لهم، بل هو مسؤول بالإشراف المستمر على المهام التي يقومون بإنجازها. يمكن أن نلخص الإشراف بالنقاط التالية (مازون ، 2011 : 32):

- تنظيم المهام حسب الأولويات.
- إزاحة أسباب الاختلاف بين وجهات نظر المدققين.
- عرض عوامل التحفيز المعنوي والمادي على المساعدين بهدف الاستفادة من جميع مؤهلاتهم.
- توجيه طاقة المدققين الى تحقيق الأهداف.
- العمل على تعيين العدد الملائم من المساعدين لتجنب الزيادة أو النقص.
- العمل على تقسيم المهام الى الاشخاص المؤهلين.
- العمل على تقدير عاملي التكلفة والوقت.
- إختبار حصيلة العمل، وتحليل الإنجاز اليومي لأفراد طاقم العمل بهدف استغلال الطاقات الأمثل.

4- أوراق العمل:

أوراق العمل تتضمن كل البيانات التي تساعد المدقق من كتابة تقريره، كما يجب أن تتضمن على البيانات والمعلومات التي توضح طريقة إنجاز المفردات وتحفظ هذه المعلومات في ملفين هما (نظمي والعزب، 2012 : 123) :

(في رأي الباحثة أن أوراق العمل تعتبر الأساس والمصدر الوحيد الذي يتكل عليه المدقق في تحضير تقريره وإبداء رأيه).

أ- الملف الدائم: يتضمن هذا الملف

- لائحة الدفاتر والسجلات الممسوكة.
- موجز بالالتزامات المرتبطة بها المؤسسة.
- الخارطة التنظيمية والهيكل التنظيمي للمشروع مع النظام الإداري المتبع.

- الحسابات الختامية لسنوات عدة.
- ملخص الأصول الثابتة وبيان رأس المال والمستندات وصندوق التوفير والقانون الخاص به إن وجد.
- صورة عن قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة التي لها علاقة بالتدقيق والمدقق.
- أسم العميل وعناوين مصانعه ومكاتبه وفروعه.
- نسخة من توقيعات المسؤولين في المؤسسة.
- دليل الحسابات وأرقامها مع أنظمة المحاسبة المتبعة.
- نوع المؤسسة القانوني وطبيعة النشاط وتاريخ التأسيس وفي حالة المؤسسات الأجنبية أسم وعنوان الشريك الوكيل.
- (الباحثة ترى أن الملف الدائم هو الملف الذي يتضمن معلومات ذات طبع دائمى لايجوز إخراجها خارج المكتب وأي شخص يريد ان يطلع عليها يجب عليه أن يطلع عليها داخل المكتب).
- ب- الملف الجارى:** يتضمن البيانات المتعلقة بعملية التدقيق للسنة الحالية ويحتوي على (الحرب، 2010 : 129):
- (هو الملف الذي يتضمن البيانات الجارية للعام الحال).
- ميزان المراجعة وموازين التحقق الدورية.
- نسخة عن الخطابات المتبادلة بين المدقق والعميل.
- تحليل الإيرادات والمصروفات.
- موجز اجتماعات مجلس الإدارة والهيئة العامة خلال السنة الحالية.
- محاضر الجرد المتنوعة والخاصة والمختصة بالمخزون النقدي والسلعي.
- موجز بسجل قيود التسوية والملاحظات.
- تقرير المدقق عن حصيلة فحصه لنظام الرقابة الداخلية.
- نسخة عن التقرير النهائي.

- صورة عن أسماء المدققين السابقين وكتاب التعيين.

- برنامج التدقيق للسنة الحالية والوقت التخميني.

ثانياً: تقييم نظام الرقابة الداخلية

أختلفت التعاريف وتعددت بخصوص نظام الرقابة الداخلية ولكن لها نفس المضمون من أهمها (العيادي ، 2008 : 129):

التعريف الأول: "الرقابة الداخلية هي مجموعة إجراءات تضعها الشركة وتخضع لمسئوليتها لضمان تناسبه مع القواعد والقوانين، وتنفيذ التوجيهات والتعليمات الموجهة من قبل الإدارة العامة، والأجتيار الجيد للإجراءات الداخلية للشركة ومنها المحافظة على الأصول، وفعالية المعلومات المالية" التعريف الثاني: حسب مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين عام 1977م "الرقابة الداخلية هي مجموع أعمال الضمان تساهم على التحكم في الوحدة الاقتصادية، لإنجاز أهدافها وضمان الحفاظ على أصولها ونوعية المعلومة من ناحية، وتنفيذ تعليمات الإدارة من ناحية أخرى، ويبين ذلك من خلال التنظيم، الأساليب والإجراءات المختصة بكل النشاطات في الوحدة للمحافظة على استمرار هذه الأخيرة"

(وترى الباحثة أن الرقابة الداخلية هي مجموع من الخطط التنظيمية التي أعدت لحفاظ على موجودات المؤسسة والرقابة على استعمالها، وتدقيق مدى دقة وتوثيق المعلومات المحاسبية، وتوسيع وتشجيع الكفاءة التشغيلية للمؤسسة، والاهم على تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين الهيكل التمظيمي).

في تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المدقق الخطوات التالية (العيادي ، 2008 : 142-144):

1- جمع الإجراءات:

لتقييم الأنظمة يتم تجميع كل ما هو يساعد الدقق في هذه المرحلة، المناهج وإجراءات الوحدة الاقتصادية، والإجراءات تتعلق بإتمام الأعمال، والوثائق المستعملة، مضمونها، نشرها، وخرنها، وأيضاً المصادقة والترخيص، معالجة وتسجيل المعلومات الضرورية لسير الوحدة الاقتصادية ومراقبتها، والإجراءات المستعملة تختلف بين كل وظيفة وقسم في الوحدة، ووصف الإجراءات يحتاج عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة المدروسة.

وهذه المرحلة تعتمد على اربع تقنيات هي:

- **إستجواب التقارب:** هي اسلوب غير رسمي،يقوم المدقق بمساءلة أو عدة مساءلات لغرض لشرح الأنظمة الموجودة،والمدقق يواجه عقبات عند تحليل هذه المساءلات المختصة بحجم الوحدة الاقتصادية وتصعيب أعمالها وكثرة معلوماتها.

- **تحليل الدورات بإستخدام المخططات:** المخطط هو إظهار بياني لعمليات متتالية والتي تكشف الوثائق المستعملة،المسؤوليات والقرارات،مراكز العمل،يعبر عنها بعلامات متماسكة مع بعضها البعض حسب التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية.

- **التعرف على الوثائق الموجودة:** الغرض منها هو إحتساب جميع الوثائق الخارجية والداخلية التي تعاون المدقق على تقييم الإجراءات والأنظمة والمناهج المستعملة في الوحدة الاقتصادية

- **قوائم الإستقصاء ودليل الإجراءات:** تحتوي قوائم الإستقصاء على عدة اسئلة المعينة التي من خلالها يسمح للمدقق بإكتشاف جانب القوة والضعف للرقابة الداخلية وتظهر في نوعين:

أ- قوائم إستقصاء مفتوحة: تتضمن أسئلة تكون الإجابة فيها بشكل مفصل.

ب- قوائم إستقصاء مغلقة: تكون الإجابة فيها بنعم أو لا.

2- إختبارات الفهم:

يقوم المدقق بفحص الإجراءات من أولها لآخرها بغرض التحقق من تناسب وصف الإجراءات مع ماهو حاضر في الواقع،ويتم ذلك من خلال التحقق الشفهي وتجربة بعض العمليات المذكورة في خرائط سير العمليات،الشرح الكتابي،والمخاطبات التي تمت مع العاملين والمسؤولين.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

أبتداءً من النقطتين السابقتين يقوم المدقق بتقييم مبدئي عن الرقابة الداخلية،من خلال إستخراجه أولاً جوانب القوة والضعف،والتي تخص بتخطيط التنظيم الموجود في الوحدة الاقتصادية ولكنها لاتدرس تنفيذها الجيد من قبل العمال،ويمكن إستخدام أكثر من طريقة للتقييم المبدئي للإجراءات كجداول إستقصاء الرقابة الداخلية المغلقة والإجابات السلبية تعتبر ككل عن نقص في الرقابة الداخلية،والإجابات الايجابية تعتبر علامة على قوة الرقابة الداخلية،وعند إتمام مرحلة التقييم الأولي،يقوم المدقق بتجهيز وثيقة تقييم أهداف الإجراءات.

4- إختبارات الإستمرارية:

يتحقق المدقق عن طريق هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة التي تم التوصل إليها في التقييم المبدئي للنظام نقاط قوة فعلاً، أي تم تنفيذه في الواقع وبصفة دائمة ومستمرة .

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

استناداً على الإستمرارية سابقة الذكر، يستطيع المدقق للوقوف على نقاط ضعف النظام وسوء سيره، في حالة إكتشاف سوء تنفيذ أو عدم تنفيذ نقاط القوة، إضافةً الى ذلك نقاط الضعف التي وصل إليها عند التقييم المبدئي للنظام استناداً على النتائج التي تم التوصل إليها يقوم المدقق بتسليم حوصلة في وثيقة عامة موضحاً تأثير ذلك على المعلومات المالية مع تصدير إقتراحات بهدف التحسين (حمزة، 2011: 44).

ثالثاً: أدلة الإثبات (جربوع ، 2007 : 180)

رغم كثرة التعاريف التي تشمل أدلة الإثبات إلا أن جميعها تشترك في كونها تعتبر كل ما يتكل عليه الافراد للوصول الى قرار محدد بخصوص موضوع لم تحل بعد، فهي تقدم الدليل وبالتالي الإشتراك في خلق الظن الصحيح وإصدار القرار المقصود القائم على اسباب موضوعية، بخلاف القرارات التي تستند على نزاعات والعادات والميول ولأمال والتنبؤات ينفذ الحكم، وجميعها عناصر شخصية تتغير من شخص إلى آخر.

(وترى الباحثة ان أدلة الإثبات هي عملية جمع الأدلة للبلوغ عن طريقها إلى نتائج صحية وواقعية بناءً على خبرة المدقق، ليكون دليلاً على عدالة القوائم المالية ومصدراً للمعلومات التي تساعد المدقق لأبداء رأيه).

إن أدلة الإثبات قد تأخذ أشكالاً متنوعة في التدقيق الذي يستطيع المدقق أن يستعمل أهمها، والتي يمكن جمعها فيما يلي:

1- المصادقات: تتمثل في إستفادة المدقق من أشخاص مستقلة عن الوحدة الاقتصادية تتمثل في جميع المتعاملين معها لإعطائه معلومات قد طلبها منهم سابقاً التي قد تكون في شكل إجابات كتابية أو تصريحية، والمصادقات تعد من أقوى الأدلة ويمكن تقسيمها الى ثلاثة أجزاء:

- **المصادقات السلبية:** في هذا النوع يخطر الموردين والعملاء بأرصدة حساباتهم، ومطلوب منهم الإجابة كتابة على عنوان المدقق إذا لم يوافقوا على صحة أرصدهم مع بيان الأسباب التي جعلتهم أن يعترضوا على صحة هذه الأرصدة.

(هذا النوع من المصادقات يوضح للجهة الخارجية رصيده ويطلب منه الرد على المدقق في حالة عدم موافقته وعدم الرد إذا وافق).

- **المصادقات الإيجابية:** فيها يستلم الموردین والعاملین خطابات من الوحدة الاقتصادية تذكرهم بأرصدة حساباتهم وتطالبهم بالإجابة على عنوان المدقق بالموافقة على سلامة هذه الأرصدة، وفي حالة عدم سلامة هذه الأرصدة يطلب منهم كتابة الأسباب في إجاباتهم.

(وفي هذا النوع يشرح للجهة الخارجية برصيدهم من قبل المؤسسة محل التدقيق والرد على سلامة المعلومات بنعم أو لا).

- **المصادقات العمياء:** في هذا النوع من المصادقات مطلوب من الموردین والعملاء أن يبعثوا الإجابة الى عنوان المدقق بأرصدة حساباتهم عند الوحدة الاقتصادية.

2- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن نقاهة نظام الرقابة الداخلية يعد مقياساً للقرار على مدى إنتظام السجلات والدفاتر المحاسبية وعدم وجود حالات الغش والتلاعب والأخطاء.

3- الإستفسارات من العميل: يقصد بها الحصول على معلومات مكتوبة أو شفوية من العميل من خلال طرح المدقق مجموعة أسئلة له والتي عادة ما يطرح على العاملين من قبل العميل في مختلف المجالات، ولكن الإستفسارات تعتبر أقل أهلية من الأدلة بإعتبارها ليست من مصدر مستقل، لذلك فهي معرضة للتغير تبعاً لأهواء العميل.

4- الفحص التحليلية: بمعنى إستعمال العلاقات والمقارنات لتقييم أن الى اي مدى البيانات الظاهرة في القوائم المالية والأرصدة المعينة حقيقية، مثلاً تطابق بين هامش الربح في العام الحالي مع شبيهه في العام السابق.

5- الفحص المادي: يقصد به قيام المدقق بجمع أو إحتساب أص من الأصول الملموسة بشكل مادي، وفي أكثر الأحيان يتعلق هذا النوع من الأدلة بإختبار النقدية والمخزون، كما نستطيع إستعماله في التأكد من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة ملموسة. بالرغم من ضرورة هذا النوع من الأدلة إلا أنه لا يكفي لوحده في بعض الحالات، لان ظهور الأصل لدى الوحدة الاقتصادية لا يدل على ملكيتها له، كما أن جرد كل عناصر الأصول من قبل المدقق يكون أمراً محالاً، وبالتالي يحتاج الى المساندة بأدلة أخرى.

6- المستندات: تعتبر المستندات من أكثر القرائن والأدلة التي يعتمد عليها المدقق خلال عمله، وهي ثلاثة أشكال:

- مستندات تم تحضيرها داخل الوحدة الاقتصادية ومستخدمه خارجها، كإيصالات البيع و فواتير البيع.
- مستندات تم تحضيرها خارج الوحدة الاقتصادية ومستخدمه داخلها، كفواتير الشراء.
- مستندات تم تحضيرها ومستخدمه داخل الوحدة الاقتصادية، كالدفاتر الحسابية بجميع أنواعها.
- المستندات التي أعدت خارج الوحدة الاقتصادية أقوى من تلك التي تم تحضيرها داخل الوحدة الاقتصادية، لان إمكانية الغش والخطأ تزداد في هذه الحالة، وعمل المدقق في تدقيق المستندات يعتمد على إختبارها من الناحية القانونية والموضوعية والشكلية.

2-2 : خبرة مدقق الحسابات وصفاته وأنواع مدققي الحسابات:

1-2-2 : خبرة مدقق الحسابات:

خبرة المدقق تعد من العناصر الأساسية لجدارته، بالإضافة إلى تأهيله العلمي والتدريب وبرامج التطوير، والاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التعليم الدولي IES8 يشير إلى ضرورة أن يكون المدقق ذو خبرة علمية جيدة لكي يستطيع أن يؤدي عمله بكفاءة، والخبرة تعد من العوامل الأساسية للحصول على تدقيق عالي الجودة، فالعمل مع الكثير من العملاء يتيح مجهوداً أكثر للقيام بعملية تدقيق ذو فعالية أكبر، ويقوم بتقديم ضماناً أكبر بأن الخطاء الموجودة في القوائم المالية سيتم الكشف عنها (عمر ، 2009 : 28).

ويمتلك المدقق نوعين من المعرفة: خبرة شاملة تتكون من التعريفات من الكتب الدراسية والدوريات ومن الحقائق والنظريات، ومعرفة خاصة يكتشفها المدقق عن طريق ممارسته المهنية في العمل، وتزداد عن طريق الخبرة، وهكذا تكون للخبرة تأثيراً جوهرياً على عملية إتخاذ القرارات (Kaplan,S,E,et al.,2008: 72).

ايضاً إن مدى رضا المدقق عن المعلومات التي تقدمها الإدارة تتوقف على عامل الخبرة، ولأن الإدارة لاتعتبر جهةً محل الثقة الكاملة من ناحية تقديم المعلومات، وهذا لانه من الممكن أن لا تتفق دوافع الإدارة مه أهداف المدقق، حيث كلما تزداد خبرة المدقق كلما يصبح أقل إعتقاداً بالمعلومات التي يتلقاها من الإدارة والتي تتلائم مع منافعها الشخصية (Kaplan,S,E,et al.,2008: 80).

(وترى الباحثة أن الخبرة تأتي من المزج بين التعليم من جهة والتدريب والتجارب العملية والتمرين و حضور الندوات من جهة أخرى، ويجب على المؤسسة أن تكون حريصة على توظيف المدققين الذين يتصفون بالخبرة العالية لكي تنعكس على أداء أعمال المؤسسة ككل بشكل إيجابي).

2-2-2 : صفات المدقق: (Eichenseher , Shields , 2003 :23):

هناك مجموعة صفات جوهرية يجب أن يتحلى بها كل مدقق حسابات نوضحها في النقاط الآتية:

أولاً: مؤهلات مزاوله المهنة

- 1- أن يكون حاصلاً على اختصاص علمي في التدقيق أو المحاسبة.
- 2- أن يكون قد مر بالتجارب من قبل اي عمل تحت التمرين بإشراف شخص لديه الخبرة والإجازة بممارسة هذه المهنة لمدة لا تقل من سنتين من تاريخ حصوله على التخصص العلمي والعملية.

ثانياً: المواصفات القانونية والشخصية

- 1- أن يتمسك بأداب وسلوك المهنة وأن يكون صبوراً ولا يسمح لأي مخالفات تحت أي ظرف.
- 2- بالإضافة إلى إلمامه بعلم المراجعة أن يكون ملماً بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله مثل قانون الشركات، قانون التجاري، والتشريع الضريبي.
- 3- أن يكون ذو معرفة كلية بالاصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم التدقيق ومن إمساك السجلات، وأن يتابع كل ما هو جديد في مجال اختصاصه، وأن يدرك أساس وطبيعة اي حركة مالية سجلت في دفاتر المؤسسة، وعلى المدقق أن يكون متعمقاً في المعالجات المحاسبية والاساس الذي تتبعه المؤسسة، وإلا سيكون عملية التدقيق الذي قام بها عملية ظاهرية ولا يصل الى الغرض المرجو منه.
- 4- إن التدقيق الجيد والدقيق الذي يقوم بها المدقق يتوقف على بما يمتلك من معلومات فنية عن المؤسسة التي يعمل بها.
- 5- أن يكون شخص أمين ويحفظ أسرار المؤسسة وحساباتها، وأن لا يبوح بها لأي شخص آخر تحت أي ضغط أو مصلحة لأنه بهذا يلحق الضرر بمصلحة المؤسسة.
- 6- أن يكون ملماً لأصول التدقيق ومشاكله العملية ومبادئه ولديه المعلومات حول اي تقدم في علم التدقيق من حيث الاساليب والاتجاهات المتبعة.

7- أن تمتع بالروح العملية خلا عمله من حيث طرح الأسئلة أو التفكير أو طلب الحصول على المعلومات أو البيانات والاستفسارات.

8- أن استفسار المدقق وإيضاحاته هي من العناصر المهمة لتأدية واجبه كمدقق على أكمل وجه، لذا لا يمكن للمدقق أن يدعي بأنه على علم كامل بكل شي ولا يقوم بأي استفسار من الموظفين ومسؤولي المؤسسة عن أي مسألة يصعب عليه تفهمها، لأنه شخص حاصل على تخصص علمي وعملي خاص ولا يستطيع أن يحيط بكل شئى علما.

9- أن يكون لديه معرفة جيدة بحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ويستطيع الاستفادة من تطبيقاتها العملية وأسسها العلمي في عمله في التدقيق.

10- أن يكون متمكنا من لغته يستطيع التحدث بطريقة خلوقة والكتابة بأسلوب مفهوم.

ثالثاً: الخصائص الذاتية للمدقق

تعتبر طريقة البيان النفسي الطريقة الأساسية الذي يقوم عليه حل مشكلة تعيين الخصائص أو الصفات الشخصية للمدقق، وهذه الطريقة تتلخص في الخطوات الآتية:

1- تحضير مخطط بياني تحتوي على جميع السمات الإنسانية التي تلزم كل مهنة.

2- إعداد تدرج خماسي لتعزيز الأهمية النسبية لكل صفة لإنجاز الوظيفة التي يريد أن يحلها.

3- يوضع علامة أمام الصفة والتدرج حسب الوظيفة.

4- يشكل خط انسيابي يعبر بالصفات والتدرج التي وصل إليها لكي يوضح بيانياً الخصائص الواجبة للوظيفة وضرورتها.

(وبشكل عام ترى الباحثة أن من الصفات المهمة للمدقق هو أن يجيد لغته بشكل جيد والإلمام بقواعدها الإملائية، وأن يكون ذو ثقافة كبيرة في الميادين التي يقوم بالتقيق فيها وجميع الميدان الأخرى، وأن يعلم بمتطلبات السوق ليكون على دراية بالمواضيع الذي يقوم بتدقيقها).

3-2-2 : أنواع مدققي الحسابات:

أولاً: المدقق الداخلي (التميمي، 2006 : 25)

المدقق الداخلي "هو الشخص الذي يعمل بصفة الموظف في الوحدة الاقتصادية ويقوم بعمله كمدقق، إذ أن في كل الوحدات الاقتصادية يجب أن تكون هناك قسم للرقابة الداخلية والذي تتضمن فحص أنشطة الوحدة وتحضير تقرير بخصوصها ويقدمها للإدارة العليا من أجل مساندة الإدارة للوصول إلى أهدافها وتتضمن عمل المدقق الداخلي تدقيق الرقابة وتدقيق النشاط وتقديم النصائح الضرورية لمستويات الإدارة المختلفة.

وأيضاً يعرف المدقق الداخلي بأنه "وظيفة تقييم مستقلة أسست داخل المؤسسة لتقييم وفحص الأنشطة كعمل للمؤسسة بغرض مساعدة أفراد المؤسسة لإنجاز مسؤوليتهم بشكل جيد عن طريق تزويد أفراد المؤسسة بالمعلومات والتقييمات والتحليلات والتوصيات التي تخص بفحص الأنشطة وتتضمن أيضاً عرض التدقيق والتي هي خلق رقابة فعالة بتكلفة محدودة (جمعة ، 2011 : 26)"

(وترى الباحثة أن المدقق الداخلي هو الشخص الذي يعمل كمدقق داخل المؤسسة الذي توظف فيه بمعنى هو موظف ضمن طاقم عمل هذه المؤسسة ويخضع للرقابة الخارجية ويتأثر بأوامر بالسلطة العليا كالإدارة ورؤساء المؤسسة).

مسؤوليات المدقق الداخلي: على المدقق الداخلي ينفذ مسؤولياته على أكمل وجه ومن هذه المسؤوليات:

1- إعطاء النصائح للإدارة ولجنة التدقيق والمجلس التي تساهم في تعزيز وتيسير تقدم الأنظمة الفعالة لإدارة المجازفة والرقابة الداخلية.

2- إعطاء النصائح وتقرير للإدارة ولجنة التدقيق والمجلس بخصوص مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية لإدارة وتقليل المخاطر.

3- رسم خطة التدقيق السنوية بناءً على حجم المخاطر المتوقعة لأنشطة المؤسسة وعرضها على لجنة التدقيق بهدف معالجتها والموافقة عليها وعمدة التي أي تصليحات يعمل عليها خلال مدة الإنجاز (114 , Picket , 2005)

4- المسندة في القيام بالتحريات الخاصة كالتزوير وأعمال الغش وعدم الخضوع لأي ضغط وتحت أي تأثير وإبلاغ الإدارة ولجنة التدقيق بالنتائج.

5- المشاركة والتنظيم الجيد مع المدققين الخارجيين بهدف ضمان التغطية الجيدة لإتمام عملية التدقيق والتقليل من الإزدواجية بقدر المستطاع.

6- إبلاغ لجنة التدقيق بالتوصيات التي تحتويها التقارير الصادرة عن التدقيق الداخلي وخطوات تحقيق هذه التوصيات وحصيلة العمل بها وأية نتائج إيجابية أنجزتها المؤسسة بسبب تنفيذ هذه التوصيات (النواس و اخرون ، 2015 : 16).

ثانياً: المدقق الخارجي

يعرف المدقق الخارجي بأنه "هو الشخص المستقل ومن خارج الهيكل التنظيمي للشركة، يبدى برأيه الفني المحايد عن صحة وصدق القوائين المالية للشركة محل التدقيق يستفاد منها الجهات الخارجية (تليب 2015: 14)"

وايضاً يعرف المدقق الخارجي بأنه "هو الشخص المستقل والمؤهل والمجاز لإتمام مراجعة البيانات المالية وتحضير تقرير عنه وتقديمه إلى الطرف أو الأطراف الذي وظفه (التميمي ، 2004: 65)"
(وترى الباحثة أن المدقق الخارجي هو الشخص المؤهل لعملية التدقيق وهو من خارج المؤسسة اي بأنه ليس من موظفي المؤسسة لذا لايتأثر بأوامر اي سلطة في المؤسسة الذي يقوم بتدقيق اعماله هو شخص مستقل ويبدى برأيه بحرية اكبر من المدقق الداخلي).

مسؤوليات المدقق الخارجي: هناك عدة مسؤوليات للمدقق الخارجي تتلخص في النقاط التالية:

1- المسؤولية التأديبية (الأخلاقية):

ترتبط هذه المسؤولية بالناحية الأخلاقية للمدقق الخارجي بمعنى أنها مسؤولية عن جميع الأعمال المخلة بكرامة و أمانة الوظيفة، فوظيفة التدقيق الخارجي كغيرها من الوظائف لها قواعد ومبادئ أخلاقية تنسقها، والخروج من هذه القواعد والمبادئ يسئ للمهنة بالدرجة الأولى، وتكون الإخلال بالمسؤولية بأحدى الطرق التالية:

- التقصير بحق العمل وإهماله.
- إعطاء رأي غير حقيقي خاضعاً لرغبة المسؤولين بهدف خدمة المنافع الشخصية.
- إعطاء معلومات وبيانات مخادعة وغير حقيقية.
- التلاعب بالدفاتر والسجلات والوثائق وأخفائها وإفسادها.
- تغطية أي حقائق مادية يكتشفها المدقق الخارجي خلال القيام بعمله.
- تجاهل الفساد الذي يكتشفه وعدم إدخالها في تقريره خلال تأدية عمله.

وأبي مدقق يقوم بهذه الأعمال لأي سبب كان يتعرض لقصاص تتمثل في تعليق العضوية لمدة محددة أو التأييب أو حرمانه من ممارسة الوظيفة من قبل منظمة مهنية متخصصة (هيري، 2017: 68).

2- المسؤولية الجزائية(الجنائية):

والقصد بالمسؤولية الجزائية هي تلك المسؤولية الناشئة عن جني مراقب الحسابات مخالفة من المخالفات المنصوص عليها قانوناً بحيث يتجاوز الضرر من حدود الفرد الطبيعي إلى حدود الإضرار بالمجتمع، ونتيجتها تكون بقصاص يحددها المشرع لجميع الجرائم (الحسيني و هدى، 2011: 294).

3- المسؤولية المدنية:

المسؤولية المدنية تنقسم إلى قسمين: النوع الأول: المسؤولية العقدية نتيجة العقد الذي ينسق علاقة المدقق بعميله، وعند مخالفته بشرط العقد بسبب غلط بدر منه أنتج عنه الأضرار بالعميل يتعرض لمساءلة. أما النوع الثاني فهي المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية مدقق الحسابات مقابل الأطراف الأخرى عدا المساهمين الذين تأذت منافعهم بسبب ثقتهم بتقريره (حولي، 2017: 340).

حقوق وواجبات مدقق الحسابات:

أولاً : حقوق مدقق الحسابات

لقيام المدقق بمهمة التدقيق من الضروري أن يتمتع ببعض من الحقوق ليؤدي عمله على أكمل وجه ومن أهم هذه الحقوق نذكر منها الآتي (محمود و اخرون ، 2011: 113):

1- حق الإطلاع: من حق مدقق الحسابات أن يطلع على سجلات المنشأة ودفاترها ومستنداتها في أي وقت، ويعني هذا أنه يحق للمدقق زيارة المنشأة دون إعلام سابق وخاصةً في حالة وجود الشكوك لدى المدقق بأنه يمكن أن يكون هناك حالات من الغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات ويستوجب قيامه بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود الشك يقوم مدقق الحسابات بإعلام المنشأة مسبقاً لتحديد وقت مناسب والاتفاق عليه للزيارة ليستطيع الموظفين بإعداد الدفاتر والسجلات الضرورية لعملية الفحص ولا يتوقف أعمال المنشأة، وفي حالة عدم استطاعة المدقق ممارسة هذا الحق بسبب قيام المنشأة بوضع الحواجز، مثل عدم وضوح الأوراق وعدم وجود الوقت اللازم لإعدادها فعلى المدقق أن يرفع تقريره بهذا الشأن إلى المجلس الإدارة وإلى الجمعية العمومية للمساهمين.

2- حق طلب البيانات والإيضاحات: من حق مدقق الحسابات أن يطلب من إدارة المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها البيانات والإيضاحات حتى يؤدي عمله بشكل جيد، ويتوقف القرار على مدى أهمية البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الخاص ومدى ارتباطها بمهمة التدقيق.

3- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: من حق مدقق الحسابات أن يدعو الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع إذا حدثت حالة طارئة في المنشأة يعرض مركزها المالي واستقرارها للتهديد، مثل وجود أخطاء كبيرة وخطيرة تؤثر على المؤسسة ومستقبلها بشكل سلبي وسوء سلوك الإدارة وذلك بصفته نائباً للمساهمين ليحافظ على أموالهم وممتلكاتهم، ليوضح لهم مايجري في المنشأة لإخلاء مسؤوليته.

4- حق الحصول على نسخة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: يحق لمدقق الحسابات يمتلك نسخة من الإخطارات والبيانات المبعثة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إليهم لدعوتهم للقدوم لاجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

5- تحديد وقت الجرد: من حق مدقق الحسابات أن يقوم بتعيين وقت لجرد ممتلكات المنشأة والتزاماتها لكي يتأكد من عدالة تعبير القوائم المالية لحقيقة المنشأة.

6- حق مناقشة اقتراح عزله: من حق مدقق الحسابات مناقشة ترشيح إبعاده من خلال مذكرة خطية تبعث إلى المنشأة، وايضاً من حقه أن يدافع عن نفسه من بعد صدور قرار إبعاده أمام الجمعية العمومية للمساهمين، وهذا الحق يعتبر من القواعد التي تحول بدون إبعاد المدقق إبعاداً مؤذياً أو أستعمال هذا الحق ليؤثر على مدقق الحسابات.

ثانيا : واجبات مدقق الحسابات: (إشتيوي، 1996: 46-47)

1- من المهم أن يلتزم المدقق بقواعد قانون شرف الوظيفة وأدابها وتصرفاتها في كل ما هو مرتبط بعمله كمدقق.

2- من الضروري أن يقدم المدقق تقرير يبدي فيه رأيه عن القوائم المالية وإلى أي مدى تمثل المركز المالي وحصيلة الأعمال للمنشأة تحت التدقيق، كما يجب أن تحتوي التقرير على جميع عناصره.

3- من الضروري أن يكون موجوداً في الاجتماع السنوي للجمعية العمومية والإجابة على أي سؤال للمساهمين بخصوص ما جاء في تقريره وفي القوائم المالية وملحقاتها.

4- من الضروري أن يلتزم المدقق بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها عند إنجازه لعملية التدقيق، لأن هذه المعايير تمثل الإطار الكلي لعملية التدقيق والتي يجب أن ينفذ بجميع جوانبه. وأي تمرد على هذه المعايير يقود المدقق لإستجواب قانوني من قبل الغير أو لإستجواب مهني من قبل أعضاء الوظيفة. ويجب على المدقق أن يوثق عمله بأثباتات يدل على 'تباعه لهذه المعايير وتمسكه بها.

(وترى الباحثة أنه عندما يلتزم مدقق الحسابات بقواعد المهنة والمعايير القبولية والمتعارف عليها يؤدي واجبه كمدقق بجميع حذافيره ويبيدي برأي فني محايد وهذا من خلال التحقق من كل ماتتضمنه قوائم المنشأة لايعرض لمواقف ترضه لمساءلات قانونية وأي مخالفات يكتشفها ولا يصرح بها ففي هذه الحالة يكون شخص غير مؤهل لعمله ويجب أن يتعرض للمساءلة القانونية ولا يعود مصدر الثقة بالنسبة للمنشأة والمساهمين).

3-2 : معيار التدقيق الدولي رقم (240) المتعلق بأكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية:

نطاق هذا المعيار:

1- يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش عند تدقيق البيانات المالية. ويتوسع بشكل خاص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (315) (معيار المراجعة (315)) "التعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، ومعيار المراجعة (330) (معيار المراجعة 330 "ردود المراجع" للمخاطر المقدرة") فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش.

خصائص الغش:

2- قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية، أمل بسبب غش، أو خطأ. والعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ، هو ما إذا كان الإجراء الأساس الناتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً، أو غير متعمد. (وترى الباحثة أن الخطأ في القوائم المالية يمكن ان تكون غير مقصودة، أما الغش فهذا وجوده يعني الخطأ المكتشف هو خطأ مقصود والهدف منه هو مكاسب شخصية).

3- على الرغم من أن الغش هو مفهوم قانوني واسع لأغراض معايير التدقيق، إلا أن المدقق الحسابات يهتم بالغش الذي ينتج عنه تحريف جوهرية في القوائم المالية. وهناك نوعان من التحريفات المتعمدة ذات الصلة بالمدقق: التحريفات الناتجة عن القوائم المالية مغشوشة، والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. على الرغم من أن المراجع قد يشك في حدوث غش، أو يقرر في حالات نادرة، حدوث غش، إلا أنه لا يستطيع قانونياً تحديد ما إذا كان الغش قد حدث بالفعل. (راجع: الفقرة 1-أ-6)

مسؤولية منع واكتشاف الغش:

4- تقع المسؤولية الأساسية عن منع واكتشاف الغش على عاتق كل من الإدارة والقائمين على الحوكمة، ومن المهم أن تركز الإدارة بقوة، تحت إشراف القائمين على الحوكمة، على منع الاحتيال لتقليل فرص حدوثه. وردع مرتكبيها مما يؤدي إلى خلق قناعة لدى الأفراد بعدم ارتكاب جرائم الغش، بسبب إمكانية

اكتشافه ومعاقبته. وينطوي ذلك على خلق ثقافة الصدق والسلوك الأخلاقي، والتي يمكن تعزيزها من خلال الإشراف النشط من قبل المسؤولين عن الحوكمة. احتمال قيام المكلفين بالحوكمة بتجاوز الضوابط، أو التأثير بشكل غير مناسب على عملية إعداد التقارير المالية، مثل الممارسات التي تقوم بها الإدارة من أجل إدارة الأرباح للتأثير على تقديرات المحللين لأداء وربحية المنشأة.

(وترى الباحثة أن عند وجود العقاب في حالة ارتكاب الغش تؤدي إلى تقليل هذه الحالة أو تقريباً منعه وهذا يخلق جو من الطمأنينة في المنشأة بشكل عام).

مسؤوليات المراجع:

5- يكون المدقق الذي يقوم بالمراجعة وفقاً لمعايير التدقيق مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من الانحرافات الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن غش أو خطأ. وبسبب القيود الكامنة في عملية المراجعة، فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تتمثل في احتمال عدم اكتشاف بعض الانحرافات الجوهرية في البيانات المالية، على الرغم من التخطيط والتنفيذ السليم لعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة (معيار المراجعة (200) " الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الفقرة 52.

6- كما هو وارد في معيار التدقيق (200) (معيار المراجعة (200)، فقرة 51)، فإن الآثار المحتملة للقيود الملازمة للتدقيق تكون كبيرة، بشكل خاص في حالة التحريف الناتج عن الغش. أن مخاطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج من الغش هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج عن الخطأ. ويرجع ذلك إلى أن الغش قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق تصمم لإخفاء مثل التزوير، أو تعمد الخطأ في تسجيل المعاملات، أو تعمد تقديم بيانات خاطئة إلى المدقق. وعند إخفاء هذه المحاولات يكون اكتشافه أكثر صعوبة عندما يصاحبها عملية تواطؤ. التواطؤ قد يجعل المدقق يعتقد أن دليل التدقيق مقنع في حين أنه في الحقيقة غير صحيح. وتعتمد قدرة المدقق على كشف الغش على عوامل معينة مثل: مرتكب الغش، مدى تكرار، ومدى التلاعب ومدى التواطؤ، والحجم النسبي للمبالغ الفردية المتلاعب فيها، والمستويات الإدارية التي يشغلها الأفراد الامتورطين في التلاعب. وفي حين أن المدقق قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لإرتكاب الغش، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في المجالات التي تعتمد على الحكم الشخصي تحدث بسبب غش أو خطأ.

(وترى الباحثة أن اكتشاف الأخطاء سهل بكثير من اكتشاف الغش، لأن الخطأ يحدث في حالة عم المعرفة الكافية أو عدم الانتباه، أما الغش فيتم عن سبق الأصرار وفي أغلب الأحيان يتم من خلال الاتفاق بين أكثر من شخص أو جهة).

7- وبالإضافة إلى ذلك فإن خطر عدم اكتشاف المدقق لتحريف جوهرى ناتج عن غش الإدارة أكبر من خطر عدم اكتشاف المدقق لتحريف جوهرى ناتج عن غش الموظفين، لأن الإدارة عادة ما تكون في وضع يمكنها من التلاعب، بشكل مباشر أو غير مباشر، السجلات المحاسبية، أو تقديم معلومات مالية احتيالية أو تجاوز الضوابط المصممة لمنع غش مماثل من قبل موظفين آخرين.

(وترى الباحثة أن الإدارة هي مسؤولة عن الموظفين وعن متابعة تنفيذ واجباتهم وأي غش أو تلاعب يتم في السجلات من قبل الموظفين يستطيع الإدارة أن يكتشفاً أما إذا كانت الغش من قبل الإدارة نفسها فهذا يضع المؤسسة في موقف صعب لان من الصعب إكتشاف تلاعب الإدارة في السجلات).

8- عند الحصول على تأكيد معقول، يكون المدقق مسؤولاً عن الحفاظ على الشك المهني أثناء التدقيق، مع الأخذ في الاعتبار احتمالية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، وإدراكه لحقيقة أن إجراءات التدقيق الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف غش. تم تصميم المتطلبات الواردة في هذا المعيار لمساعدة المدقق في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وفي تصميم إجراءات لاكتشاف مثل هذا التحريف.

تاريخ سريان هذا المعيار:

9- يسري مفعول هذا المعيار لتدقيق القوائم المالية التي تبدأ في أو بعد 1-1-2017.

الأهداف:

10- أهداف المدقق هي:

- أ- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية بسبب غش وتقديرها.
- ب- الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة عن المخاطر المقدرة لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش، من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة.
- ج- الاستجابة بشكل مناسب لحالات الغش المكتشفة أو الغش المشتبه بوجوده خلال التدقيق.

التعريفات:

11- لأغراض معايير التدقيق يكون للمصطلحين التاليين المعنى المبين أدناه:

- أ- الغش: تصرف متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من بين الإدارة، أو للمكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التزليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

ب- عوا مل خطر الغش: أحداث أو ظروف تشير إلى دافع، أو ضغط لارتكاب الغش، أو تهيب فرصة لارتكابه.

(وفي رأي الباحثة أنه لا يوجد أي مبرر للغش فهي عمل مقصود يقوم بها العاملين في المؤسسة أي كانت موقهم ومكانتهم بغض النظر عن الدافع).

المتطلبات:

نزعة الشك المهني:

12- طبقاً لمعيار التدقيق (200) (معيار المراجعة (200)، فقرة 15)، يجب على المدقق أن يراعي نزعة الشك المهني أثناء التدقيق، مدركاً احتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الغش، وذلك بالرغم من خبرة المدقق السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. (راجع: فقرة 7-8)

13- ما لم يكن لدى المدقق سبباً للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يقبل بالسجلات والوثائق على أنها صحيحة ومطابقة للواقع، لكن إذا حدثت ظروف أثناء التدقيق جعلت المدقق يعتقد بأن وثيقة ما ليست صحيحة، أو أن شروطاً في وثيقة قد تم تعديلها، لكن لم يتم الإفصاح عنها إلى المدقق، فإنه يجب على المدقق إجراء المزيد من الفحص والتحري. (راجع: فقرة 9)

14- يجب على المدقق أن يبحث أو جه عدم الاتساق عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المدقق على الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط:

15- يتطلب معيار التدقيق (315) (معيار المراجعة (315) فقرة 10)، إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط، وأن يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط بالأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لا يشاركون في المناقشات، ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لو جود تحريف جوهري بسبب الغش، وأين يمكن أن توجد مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك كيف يمكن أن يحدث الغش، وتجرى هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصرفون بالأمانة والنزاهة. (راجع: فقرة 10-11)

إجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة:

16- عند تنفيذ إجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة طبقاً لمتطلبات معيار التدقيق (315) (معيار المراجعة (315) الفقرات 5-24)، ويجب

على المدقق تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في فقرات 17-24، للحصول على معلومات لاستخدامها في التعرف على مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش.

الإدارة والأطراف الأخرى داخل المنشأة:

17- يجب على المراجع إجراء استفسارات من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:

أ- تقدير الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة ومدى تكرار هذا التقدير. (راجع: فقرة 12-أ13)

ب- أسلوب الإدارة في تحديد، والاستجابة لمخاطر الغش في المنشأة، بما في ذلك أية مخاطر للغش حددتها الإدارة أو علمت بها، أو فئات المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو الإفصاحات التي من المحتمل أن يوجد بها خطر الغش. (راجع: فقرة 14أ)

ج- اتصال الإدارة مع المكلفين بالحوكمة إن وجد فيما يتعلق بأساليبها للتعرف على والاستجابة لمخاطر الغش في المنشأة.

د- اتصال الإدارة إن وجد مع الموظفين فيما يتعلق بوجهة نظرهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

18- يجب على المدقق إجراء استفسارات مع الإدارة وآخرين داخل المنشأة (كلما كان مناسباً)، للتعرف على ما إذا كان لديهم معرفة بأي غش فعلي، أو مشكوك فيه يؤثر على المنشأة. (راجع: فقرة 15-أ17)

19- بالنسبة للمنشآت التي يكون فيها نشاط للمراجعة الداخلية، يجب على المدقق الاستفسار من المدققين الداخليين للتعرف على ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي، أو مشكوك فيه، أو محتمل قد يؤثر على المنشأة، والحصول على آرائهم حول مخاطر الغش. (راجع: فقرة 18أ)

(في رأي الباحثة أي منشأة تكون تدقيقها الداخلي منتظم وجيد ينعكس بشكل إيجابي على عملية التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي يستطيع أن يستفيد من معلوماته عندما يكون لديهم أي استفسارات بخصوص حالات الغش مشكوك فيها في المنشأة).

المكلفون بالحوكمة:

20- ما لم يكن كل المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة (معياري المراجعة 260) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة" فقرة 13، يجب على المدقق الحصول على فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة

لعملية الإشراف على عمل الإدارة للتعرف على، والاستجابة لمخاطر الغش في المنشأة والرقابة الداخلية التي تبنتها الإدارة للتخفيف من تلك المخاطر. (راجع: فقرة 19-أ21).

(وترى الباحثة أن الإشراف على الإدارة أمر ضروري من قبل المكلفين بالحوكمة، ومن حق المدقق أن يكون ملماً بكيفية هذه الإشراف وإلى أي مدى الإدارة تتفهم مخاطر الغش وتأثيراته السلبية على المؤسسة لتقليل من حدوث هذه الحالات).

21- ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشتركين في إدارة المنشأة، يجب على المدقق إجراء استفسارات مع المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه به أو محتمل قد يؤثر على المنشأة. ويتم إجراء هذه الاستفسارات جزئياً للتحقق من دقة ردود الإدارة على الاستفسارات المقدمة معها. العلاقات غير المألوفة، أو غير المتوقعة، المتعرف عليها:

22- يجب على المدقق الحسابات تقييم ما إذا كانت العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي تم تحديدها من خلال الإجراءات التحليلية (بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات) تشير إلى وجود مخاطر انحرافات جوهرية بسبب الغش.

(وترى الباحثة أن من خلال الإجراءات التحليلية يستطيع المدقق يصل إلى كشف بوجود التحريف الجوهري أم لا)

معلومات أخرى:

23- يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها تشير إلى وجود مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش. (انظر: الفقرة 22)

تقويم عوامل خطر الغش:

24- يجب على المدقق تقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى لتقدير المخاطر والإنشطة ذات العلاقة والتي سبق تنفيذها تشير إلى وجود واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش. وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش لاتعني بالضرورة وجود غش إلا أنها غالباً توجد في الظروف التي يحدث فيها الغش، ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: فقرة 23-أ27)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب غش وتقديرها:

25- طبقاً لمعيار التدقيق (315)، يجب على المدقق التعرف على مخاطر تحريف الجوهرى بسبب غش وتقديرها عند مستوى القوائم المالية ككل، وعند مستوى الإقرار لفئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات (معيار المراجعة(315)، فقرة 25).

26- عند التعرف على مخاطر تحريف جوهرى بسبب الغش وتقديرها، يجب على المدقق بناءً على افتراض وجود مخاطر غش عند إثبات الإيرادات تقويم أي نوع من الإيرادات ومعاملات الإيرادات والإقرارارات التي تؤدي إلى وجود هذه المخاطر. وتحدد فقرة 47 التوثيق المطلوب عندما يخلص المدقق إلى أن هذا الافتراض غير معمول به في ظرف ارتباط التدقيق. وطبقاً لذلك لا يمثل الإيرادات مصدر خطر لتحريف جوهرى بسبب الغش. (راجع: فقرة 28-أ30)

(وترى الباحثة أنه لا يجب بناءً على افتراض وجود مخاطر احتيال في الاعتراف بالإيرادات أن يتأكد المدقق من وجود تحريفات، لأن الافتراض ليس دليلاً قاطعاً للتثبيت من ان التحريف الجوهرى موجود بسبب الغش)

27- يجب على المدقق أن يتعامل مع المخاطر المقدرة للتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش على أنها مخاطر هامة، وبالتالي (إلى الحد الذي لم يفعل فيه ذلك من قبل)، يجب على المدقق أن يحصل على فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة. الصلة بهذه المخاطر. (انظر: الفقرة 31-أ32)

الإستجابات الشاملة للمخاطر المقدرة لتحريف جوهرى بسبب غش:

الاستجابات الشاملة:

28- طبقاً لمعيار التدقيق(330)، يجب على المدقق تحديد الاستجابات الشاملة لمواجهة المخاطر المقدرة لتحريف جوهرى بسبب الغش عند مستوى قائمة مالية (معيار المراجعة(330)، فقرة 5).

(وترى الباحثة أن معرفة المدقق بمدى استجابة جميع الأطراف في المؤسسة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى مهمة جداً، لأن في حالة عدم استجابة بعض الأطراف لهذه المخاطر سيكون عائناً أمام منع هذه التحريفات)

29- عند تحديد الاستجابات الشاملة لمواجهة المخاطر المقدرة لتحريف جوهرى بسبب غش عند مستوى قائمة مالية يجب على المدقق:

أ- تعين أعضاء فريق العمل والإشراف عليهم، مع مراعاة معرفة مهارات وقد رات الأفراد الذين سيوكل عليهم مسؤوليات ارتباط مهم، وتقدير المدقق لمخاطر التحريف الجوهرية بسبب غش في الأرتباط. (راجع: فقرة 34-35)

ب- تقييم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات من قبل إدارة المنشأة، وخاصة تلك المتعلقة بالمقاييس الذاتية والمعاملات المعقدة، يشير إلى تقارير مالية احتيالية بسبب تطبيق الإدارة لممارسات إدارة الأرباح.

ج- مراعاة عنصر عدم القدرة على التنبؤ بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. (راجع: فقرة 36) إجراءات التدقيق، استجابة المخاطر المقدرة لتحريف جوهرية بسبب غش عند مستوى الإقرار:

30- وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (330)، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما للمخاطر المقدرة للتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش على مستوى التأكيد (معيار المراجعة (330)، الفقرة "6"). (انظر: الفقرة 6 (37-40))

(وفي رأي الباحثة عندما يتوسع المدقق في إجراءات عملية التدقيق يتم السيطرة على مخاطر المتوقعة حدوثها بسبب التحريفات الجوهرية في القوائم أو تقليلها بدرجة كبيرة).

إجراءات التدقيق استجابة لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة:

31- الموقع الوظيفي الفريد للإدارة يمكّنها من ارتكاب عمليات الغش، نظراً لقدرتها على التلاعب بالسجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مزورة، من خلال تجاوز أدوات الرقابة التي يبدو أنها تعمل بفعالية. وعلى الرغم من أن مستوى مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة يختلف من منشأة إلى أخرى، إلا أن هذه المخاطر موجودة في جميع الجهات. ونظراً لأننا لا نستطيع التنبؤ بالطريقة التي قد تحدث بها مثل هذه الأخطاء، فإن خطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال يعد خطراً مهماً.

32- بغض النظر عن تقييم المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لضوابط الرقابة، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بهدف:

أ- اختبار مدى ملاءمة قيود اليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ العام والتسويات الأخرى التي تتم عند إعداد البيانات المالية. وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمثل هذه الاختبارات، يجب على المدقق:

* الاستفسارات من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية فيما يتعلق بالأنشطة غير المناسبة أو غير العادية فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتسويات الأخرى.

****تحديد قيود اليومية والتسويات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير المالي.**

***** دراسة مدى الحاجة إلى فحص القيود اليومية والتسويات الأخرى خلال الفترة. (راجع: فقرة 41أ-44أ)**

ب- فحص التقديرات المحاسبية للتأكد مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز إن وجدت تمثل خطر وجود خطأ جوهري بسبب الغش. عند إجراء هذا الفحص، يجب على المدقق:

* تقدير ما إذا كانت الأحكام والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في البيانات المالية، حتى لو كانت وحدها معقولة، تشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة، مما قد يمثل خطر حدوث انحرافات جوهريّة بسبب الاحتيال . وفي هذه الحالة، يجب على المدقق إعادة تقييم التقديرات المحاسبية ككل.

**** إجراء تدقيق بأثر رجعي لأحكام الإدارة وافترضاها المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة التي كان لها تأثير على البيانات المالية للسنة السابقة. (راجع: الفقرات 45أ-47أ)**

ج - بالنسبة للمعاملات الهامة التي تقع خارج السياق الطبيعي لأعمال المنشأة، أو التي تبدو غير عادية في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الأعمال الأساس المنطقي لهذه المعاملات يشير إلى استخدامها كوسيلة لإعداد تقرير مالي احتيالي، أو لإخفاء اختلاس الأصول. (راجع الفقرة 48أ)

33- يجب على المدقق أن يحدد (من أجل الاستجابة للمخاطر التي تم تحديدها لتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة) ما إذا كان يحتاج إلى تنفيذ إجراءات تدقيق أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها أعلاه (أي عندما تكون هناك مخاطر إضافية محددة لتجاوز الإدارة والتي تكون (غير مشمولة بالإجراءات المطبقة لتلبية المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة "32").

(في حالة عدم كفاية الإجراءات الذي يتبعها المدقق عند اكتشاف اكتشاف مخاطر أكثر مما تم اكتشافه من قبل يجب عليه أن يضيف إجراءات أخرى إلى عملية التدقيق للحد من تجاوزات الإدارة)

تقويم أدلة التدقيق(راجع: فقرة 49):

34- يجب على المدقق تقويم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي يتم أدائها قرب الانتهاء من عملية التدقيق، أو في المراحل النهائية منها عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل متسقة

مع فهم المدقق للمنشأة، وبيئتها، تشير إلى خطر تحريف جوهري بسبب الغش ما لم يتم الانتباه لها قبل ذلك. (راجع: فقرة 50)

35- عند ما يتعرف المدقق على وجود تحريف، يجب عليه تحديد ما إذا كان هذا التحريف يمثل مؤشراً على وجود الغش، وإذا وجد هذا المؤشر يجب على المدقق تقويم انعكاسات هذا التحريف على الجوانب الأخرى للتدقيق، وبشكل خاص إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة مدركاً أن الغش ليس حادثاً منفصلاً. (راجع: فقرة 51)

(وفي رأي الباحثة أن ملاحظة وجود التحريفات عند عملية التدقيق هذا مؤشر على وجود أما الخطأ الغير متعمد أو الخطأ المتعمد الذي هو الغش لان ليس كل تحريف يدل على الغش يمكن ان يكون خطأ غير مقصود وقع فيه الموظف، ولكن إذا تم التأكد من وجود الغش ففي هذه الحالة على المدقق ان يتأكد من أن الغش تم من قبل موظف او مجموعة موظفين او يوجد تواطؤ بين الإدارة والموظفين).

36- إذا تعرف المدقق على تحريف سواء كان جوهرياً أو غير جوهري وكان لديه من الأسباب التي تجعله يعتقد بأن التحريف نتيجة، أو يمكن يكون نتيجة الغش، وأن الإدارة (تحديداً الإدارة العليا) متورطة في هذا التحريف يجب عليه إعادة النظر في تقدير مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وأثرها على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة كرد فعل للمخاطر التي تم تقديرها. يجب على المدقق أيضاً أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى توطؤ الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً. (راجع: فقرة 52)

36- إذا أدرك المدقق أن هناك خطأ، سواء كان مادياً أو غير مادي، وكان لديه أسباب تجعله يعتقد أن التحريف هو نتيجة أو يمكن أن يكون نتيجة غش، وأن الإدارة (وتحديداً الإدارة العليا) متورطة في التحريف، يجب عليه إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري. بسبب الغش وتأثيره على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. ويجب على المدقق أيضاً أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الظروف أو المواقف تشير إلى تواطؤ الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى موثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها. ذكرنا سابقاً. (راجع: الفقرة 52)

37- عندما يتأكد المدقق أن - أو يكون غير قادر على استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية تحتوي على تحريفات ناتجة عن الغش، فيجب عليه تقويم الانعكاسات على التدقيق. (راجع: فقرة 53)

عدم قدرة المدقق على الاستمرار في الارتباط:

38- إذا واجه المدقق ظروفاً استثنائية نتيجة لوجود تحريف جوهري ناتج عن حدوث أو احتمال حدوث الغش، تجعله يشك في قدرته على الاستمرار في تنفيذ التدقيق فيجب عليه:

أ- تحديد المسؤوليات المهنية والقانونية المطبقة في مثل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك شرط يتطلب من المدقق إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين تعاقدوا معه لإجراء التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.

ب- أن ينظر في مناسبة انسحابه من الارتباط، عندما يكون الانسحاب بنوجب نظام أو لائحة معمول بها.

ج- في حالة انسحاب المدقق يجب:

* مناقشة انسحاب المدقق من الارتباط والأسباب التي دفعته إلى الانسحاب مع المستوى الإداري المناسب أو المكلفين بالحوكمة.

* تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني يتطلب تقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين تعاقدوا على التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المدقق من الارتباط وأسباب ذلك. (راجع: الفقرات 54-57)

الإفادات المكتوبة:

39- يجب على المدقق أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة وإذا لزم الأمر المكلفين بالحوكمة بأنها:

أ- تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ، المحافظة على رقابة داخلية لمنع واكتشاف الغش.

ب- أفصحت للمدقق عن نتائج تقديرها لمخاطر أن تكون القوائم المالية قد حُرِفَتْ تحريفاً جوهرياً نتيجة للغش.

ج- أفصحت للمدقق عن معرفتها بحدوث غش، أو احتمال حدوثه، يؤثر على المنشأة من قبل:

* الإدارة.

* الموظفين الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية. أو

* الآخرين عند ما يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية.

د- بأنها أفضحت للمدقق عما لديها من معلومات عن مزاعم بوجود الغش، أو غش محتمل حدوثه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة، والتي أبلغ عنها الموظفون، أو موظفون سابقون، أو محللون، أو الجهات التنظيمية، أو آخرون. (راجع: فقرة 58-59)

(في حالة حصول المدقق على هذه الإفادات من الإدارة في رأي الباحثة تختصر عليه البحث عن ما إذا كان يوجد حالات من الغش أو المسؤولين عن هذه الأحداث في حالة تم التأكد من وجوده، ويبدأ بالإجراءات الأخرى لعملية التدقيق)

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة:

40- إذا تعرف المدقق على وجود الغش، أو حصل على معلومات تفيد بأحتمال وجود غش، يجب على المدقق إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب بحسب الحال على المستوى الإداري المناسب، بهدف إبلاغ المسؤولين عن منع واكتشاف الغش بالأمور ذات الصلة بمسؤوليتهم. (راجع: فقرة 60)

(وترى الباحثة أن من الضروري إبلاغ الجهات السؤولة في المنشأة عند اكتشاف الغش من قبل المدقق لأن كل مستوى إداري في المؤسسة لديه عمل معين يقوم بها وبحسب صلاحيته يستطيع منع الغش في الأمور الذي تقع في دائرة مسؤوليته وبمعنى آخر أن وجود التعاون بين مستويات الإدارة والمدقق يمكن أن يوضع حد لحدوث الغش في أي مؤسسة).

41- إذا لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتوصل المدقق إلى وجود أو اشتبه بوجود الغش تم ارتكابه من قبل:

أ- الإدارة.

ب- الموظفين الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية. أو

ج- آخرون، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهرى في القوائم المالية

يجب على المدقق إبلاغ هذه الأمور إلى المكلفين بالحوكمة، في الوقت المناسب بحسب الحال. وفي حالة اشتباه المدقق بحدوث غش تورطت فيه الإدارة، يجب عليه أن يبلغ هذه الشكوك إلى المكلفين بالحوكمة ومناقشتهم بشأن طبيعته، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق اللازمة لاستكمال التدقيق. (راجع: فقرة 61-64)

42- يجب على المدقق أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بأية أمور أخرى ترتبط بالغش، وتعد حسب حكم المدقق ذات صلة بمسؤولياتهم. (راجع: فقرة 64)

(أن المكلفين بالحوكمة لهم دور كبير و اساسي في أي مؤسسة لذا في حالة اكتشاف المدقق لأي حالة مشتبه بها يجب عليه أن يقوم بإبلاغهم أن يحطهم بالصورة)

الاتصال بالسلطات التنظيمية والتنفيذية:

43- إذا تعرف المدقق على وجود الغش، أو أشتبته حدوثه، يجب عليه تحديد ما إذا كانت هناك مسؤولية للتقرير عن هذه الأمور إلى طرف خارج المنشأة. وبالرغم من أن الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالعملاء، قد يمثل عائقاً على إجراء التقرير، إلا أن المسؤوليات القانونية للمدقق قد تبطل واجب السرية في بعض الظروف. (راجع: فقرة 65-67)

التوثيق:

44- يجب أن يضمن المدقق في أوراق التدقيق (معيار المراجعة (230))، "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات 8-11، وفقرة 6.6، الخاصة بفهم المدقق للمنشأة وبيئتها وتقدير مخاطر التحريف الجوهرية، طبقاً لمتطلبات معيار التدقيق (315) (معيار المراجعة (315))، فقرة 32، ما يلي:

أ- القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الإقرار، فيما يتعلق بأحتمال أن تحتوي القوائم المالية على تحريف جوهري بسبب الغش.

ب- المخاطر المتعرف عليها، والمقدرة للتحريفات الجوهرية بسبب الغش عند مستوى القوائم المالية ككل وعند مستوى الإقرار.

45- يجب أن يتضمن توثيق رواد فعل المدقق المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري، طبقاً لمتطلبات معيار التدقيق (330) ما يلي (معيار المراجعة (330))، فقرة 28):

أ- الاستجابات الشاملة للمخاطر المقدرة لتحريف جوهري بسبب غش عند مستوى القوائم المالية، وطبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق، وعلاقة هذه الإجراءات بالمخاطر المقدرة لوجود تحريف جوهري بسبب غش عند مستوى الإقرار.

ب- نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك الإجراءات المصممة لمواجهة مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

46- يجب على المدقق توثيق الاتصالات بشأن الغش مع الإدارة، المكلفين بالحوكمة، والجهات التنظيمية وغيرهم.

47- عندما يتوصل المدقق إلى أن الافتراض المسبق بوجود تحريف جوهري بسبب الغش يتعلق بإثبات الإيرادات غير المعمول به في ظل ظروف الارتباط، يجب على المدقق توثيق أسباب ذلك الاستنتاج.

التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى:

خصائص الغش (راجع: فقرة 3):

1- الغش: سواء كان تقرير مال مغشوش، أو اختلاس الأصول- يتضمن دوافع، و ضغوطاً لارتابه، وفرصاً تسمح بارتكابه، ويعض التبرير المنطقي لفعل ذلك على سبيل المثال:

* دوافع، أو ضغوط لإنتاج تقرير مالي مغشوش، قد توجد عندما تكون الإدارة واقعة تحت ضغط من مصادر خارج أو داخل المنشأة لتقيق الأرباح المستهدفة، أو نتائج مالية (وربما قد تكون غير واقعي)، خاصة إذا كانت النتج المترتبة على فشل الإدارة في تحقيق الأهداف المالية وخيمة. وبالمثل قد يتوفر للأفراد الدافع لاختلاس الأصول، على سبيل المثال: بسبب رغبة البعض في العيش بمستوى أعلى من مستواهم المعيشي.

* توفر فرص لارتكاب غش عند ما يعتقد الفرد أن بإمكانه تجاوز الرقابة الداخلية، على سبيل المثال: عندما يجد الفرد نفسه في موضع ثقة، أو تتوفر لديه معلومات عن أوجه القصور معينة

في الرقابة الداخلية.

* قدرة الأفراد على التبرير المنطقي لتصرفاتهم الاحتيالية (المغشوشة). فبعض الأفراد لديهم توجه، أو سلوك، أو مجموعة من القيم الأخلاقية تسمح لهم بارتكاب ترفات غير أمينة بشكل متعمد. ومع ذلك فإن بعض الأشخاص الشرفاء قد يرتكبون غشاً إذا ما تعرضوا لغوط كبيرة في بيئة معينة.

(وترى الباحثة أنه لا يوجد هناك أي دوافع تجعل من الشخص يرتكب الغش في عمله حتى إذا كان بمستوى معيشي صعب لأن الهدف من الغش هو الغرض الشخصي الذي هو عالأكثر ماددي، والشخص الذي يقوم بها هو بالتأكيد شخص غير أمين ولديه سوابق وهذا يحدث في حالة ضعف الرقابة الداخلية، لأن إذا كانت الرقابة الداخلية قوية من الصعب أن يتمكن شخص لإرتكاب الغش بسهولة، والشخص الأمن الشريف الذي لا يلجأ لهذه الوسيلة في عمله مهما كانت الدوافع والظروف الذي يعيشه).

2- يشتمل التقرير المالي المغشوش على تحريفات متعددة، بمت في ذلك حذفاً لمبالغ، أو عدم إفصاح في القوائم المالية بهدف تضليل وخداع مستخدميها. وقد يكون سبب ذلك جهود الإدارة لإدارة لأرباح في محاولة منها لخداع مستخدمي القوائم المالية، من خلال التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء ور بحية الشركة. وقد تبدأ إدارة الأرباح بتصرفات بسيطة، أو بتعديل غير مناسب لبعض الافتراضات، أو تغييرات في الأحكام

الشخصية من قبل الإدارة. وتتزايد تلك التصرفات بسبب الضغوط والحوافز، إلى المدى الذي يؤدي إلى إنتاج تقرير مالي مغشوش. ويحدث مثل هذا الموقف عادةً بسبب ضغوط لتلبية التوقعات السوقية، أو الرغبة في تعظيم المكافآت المبنية على الأداء. الأمر الذي يدفع بالإدارة إلى اتخاذ مواقف من شأنها أن تؤدي إلى تحريف جوهرى في القوائم المالية. وفي بعض المنشآت، تكون الإدارة بحاجة لتخفيض الزكاة و/أو ضريبة، أو تضخيم الأرباح لضمان الحصول على تمويل بنكي.

3- أينتج التقرير المالي المغشوش مما يلي:

* التلاعب، التحريف (بما في ذلك التزوير)، أو التغيير في السجلات المحاسبية، أو الوثائق التي أعدت على أساسها القوائم المالية.

* العرض السيئ، أو الحذف المتعمد لأحداث، أو معاملات، أو معلومات مهمة أخرى من القوائم المالية.

* سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية، فيما يتعلق بالمبالغ، أو التبويب، أو طريقة العرض، أو الإفصاح.

4- غالباً ما يتضمن التقرير المالي المغشوش تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي تبداً وكأنها تعمل بكفاءة، وهي على خلاف ذلك. ومن الممكن أن ترتكب الإدارة التي تتجاوز أدوات الرقابة، الغش باستخدام أساليب مختلفة ومنها على سبيل المثال: ما يلي:

* تسجيل قيود وهمية، خاصة في نهية الفترة المحاسبية للتلاعب بالنتائج التشغيلية، أو تحقيق أهداف أخرى.

* تعديل الافتراضات بشكل غير مناسب، وتغيير الأحكام المستخدمة في تقدير أرصدة الحسابات.

* حذف، وتقويم، وتأجيل، وإثبات الأحداث في القوائم المالية والمعاملات التي حدثت خلال فترة إعداد التقارير.

* إخفاء، أو عدم الإفصاح عن حقائق تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.

* التورط في معاملات معقدة يتم اللجوء إليها بغرض إساءة عرض المركز المالي، أو الأداء المالي لمنشأة.

* تغيير السجلات والشروط ذات العلاقة بالمعاملات المهمة وغير المألوفة.

(إن الإدارة هي الجهة الرئيسية في المؤسسة إذا قامت الإدارة بأي عملية غير قانونية ستؤثر بشكل سلبي على كل المؤسسة ومن ضمنها تقديم تقرير مالي مغشوش للمدقق ويصعب على المدقق كشفه لأنها قامت بإعداد هذا التقرير بطريقة حرفية وعن خبرة باستخدام أساليب متنوعة)

5- تتضمن إختلاس الأصول، سرقة أصول المنشأة، وغالباً ما يتم ذلك من قبل الموظفين وبمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهرية. ومع ذلك قد يحدث ذلك أيضاً بواسطة الإدارة، والتي يكون بمقدورها في الغالب إخفاء تلك الإختلاسات بطرق يصعب كشفها. ويمكن أن تتحقق إختلاس الأصول بطرق مختلفة تشمل:

* إختلاس المقبوضات، على سبيل المثال (إساءة استخدام المتحصلات من الحسابات تحت التحصيل، أو تحويل المقبوضات من حسابات تم إعدامها إلى حسابات بنكية خاصة).

* سرقة أصول مادية، أو ملكية فرعية، على سبيل المثال: (سرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي، أو لبيعته، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، التواطؤ مع منافس بالإفصاح له عن معلومات تقنية مقابل دفع أموال).

* التسبب في قيام المنشأة بدفع مقابل سلع وخدمات دون استلامها، على سبيل المثال: (المدفوعات لموردين وهميين، رشاي تدفع لمندوبي مشتريات الشركة مقابل تضخيم الأسعار، أو مدفوعات لموظفين وهميين).

* استخدام أصول المنشأة لإغراض شخصية، على سبيل المثال: (استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي، أو قرض لطرف ذات علاقة).

إن إختلاس الأصول غالباً ما تقترن بتزوير، أو إخفاء السجلات، أو الوثائق بهدف طمس حقيقة أن الأصول قد اسيئ استخدامها، أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

اعتبارات خاصة بمنشآت قطاع عام:

6- تتحدد مسؤوليات مراجع القطاع العام ذات العلاقة بالغش، في ضوء نظام، أو لائحة، أو سلطة تنفيذية أخرى، تخضع لها منشآت القطاع العام، أو طبقاً لما التزم به المدقق المكلف. ونتيجة لذلك، لا تقتصر مسؤوليات المدقق في القطاع العام على دراسة مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، ولكنها قد تشمل أيضاً مسؤولية أكبر تتعلق بمخاطر الغش. نزعة الشك المهني (راجع: فقرات 12-14):

7- يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني استمرار التساؤل بشأن ما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق، التي تم الحصول عليها، توحى بوجود تحريف جوهري بسبب الغش. ويشمل ذلك الأخذ في الحسبان، مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق وأدوات الرقابة على عملية إعدادها وتطويرها. وسبب خصائص الغش تعتبر نزعة الشك المهني للمدقق ذو أهمية خاصة عند الأخذ في الحسبان مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش.

(وترى الباحثة أن نزعة الشك المهني تتضمن العقلية التساؤلية والانتباه الى حالات تشير إلى وجود تحريفات محتملة بسبب خطأ أو غش وتقويم انتقادي لأدلة التدقيق)

8- بغض النظر عن خبرة المدقق السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكافئين بالحوكمة، إلا أن ممارسة المدقق لنزعة الشك المهني، تعد على درجة كبيرة من الأهمية خاصة عند الأخذ في الحسبان مخاطر تحريف جوهرى بسبب الغش، نظراً لتغيير الظروف.

9- إن تنفيذ التدقيق، طبقاً لمعايير التدقيق نادراً ما تتضمن التحقق من صحة الوثائق، ناهيك عن أن المدقق غير مدرب على ذلك، ومن غير المتوقع أن يكون خبيراً في معرفة الوثيقة الحقيقية، من الوثائق المزيفة أو المصطنعة (معيار المراجعة (200)، فقرة 47)، ومع ذلك إذا تعرف المدقق على وجود ظروف أو حالات تجعله يعتقد بأن هذا الوثيقة غير حقيقية، أو أن بيانات الوثيقة تم تغييرها دون الإفصاح له بذلك، فإن الإجراءات المتاحة للقيام بفحص إضافي قد تتضمن:

* التصديق المباشر من طرف ثالث.

* الاستعانة بعمل خبير للتأكد من حقيقة وصحة الوثيقة.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط (راجع: فقرة 15):

10- إن مناقشة احتمال احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريف جوهرى بسبب غش مع فريق الارتباط:

* توفر الفرصة بشأن زيادة خبرة أفراد فريق الارتباط، وإبداء وجهة نظرهم بخصوص كيف، وأين يمكن للقوائم المالية أن تكون عرضة لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش.

* تمكن المدقق من اتخاذ الإجراءات المناسبة لموا جهة تلك الاحتمالات، وتحديد أي من أعضاء فريق الارتباط سيتولى القيام بإجراءات مراجعة معينة.

* تسمح للمراجع بتحديد نوعية المهام بين فريق الارتباط، بناءً على نتائج إجراءات التدقيق، وكيفية التعامل مع أية مزاعم ترد للمدقق بشأن حدوث الغش.

(إن المناقشة وتبديل الآراء والمعلومات بين فريق الارتباط يسهل عملية التدقيق وكشف التحريفات إذا وجد)

11- قد تتضمن المناقشة مثل تلك الأمور:

* تبادل الأفكار بين أفراد فريق الإدارة بتباطؤ بخصوص كيف، وأين يمكن للقوائم المالية أن تنطوي على تحريف جوهرى بسبب الغش، وكيف يمكن للإدارة ارتكاب وإخفاء تقرير مالي مغشوش، وكيف يمكن اختلاس الأصول المملوكة للمنشأة.

* الأخذ في الحسبان، الظروف التي قد تشير إلى إدارة الأرباح والممارسات التي لجأت إليها الإدارة بشأن ذلك والتي أدت إلى إنتاج تقرير مالي مغشوش.

* مراعاة العوامل الداخلية والخارجية التي لها تأثير على المنشأة، والتي تؤدي إلى حوافز وضغوط على الإدارة، أو على الآخرين، لارتكاب الغش، وإتاحة الفرصة لارتكاب الغش، وتشير إلى وجود ثقافة أو بيئة التي تمكن الإدارة أو الآخرين من تبرير ارتكاب الغش.

* الأخذ في الحسبان، مشاركة الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية، أو الأصول الأخرى في التي يمكن أن تتعرض للاختلاس.

* مراعاة التغيرات غير العادية وغير المبررة في سلوك ومستوى معيشة الإدارة والموظفين، وفق الرؤية التي شكلها فريق الاتصال.

* التأكيد على أهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة أثناء عملية التدقيق، فيما يتعلق باحتمال احتواء البيانات المالية على خطأ جوهرى بسبب الغش.

* الأخذ في الحسبان أنواع الظروف التي قد تشير، إن وجدت، إلى احتمالية الاحتيال.

* الأخذ في الحسبان كيفية إدخال عنصر المفاجأة فيما يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

* الأخذ في الاعتبار إجراءات المراجعة التي سيتم اختيارها استجابة لاحتمال احتواء البيانات المالية على انحرافات جوهرية نتيجة للاحتيال، وما إذا كانت أنواع معينة من تلك الإجراءات أكثر فعالية من غيرها.

* الأخذ في الحسبان، أية مزاعم نمت إلى علم المدقق بوجود الغش.

* الأخذ في الحسبان، خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

إجراءات تقدير الخطر وأنشطة ذات العلاقة:

الاستفسارات من الإدارة:

تقدير الإدارة لخطر تحريف جوهرى بسبب الغش (راجع: فقرة 17(أ)):

12 - الإدارة مسؤولة عن الرقابة الداخلية في المنشأة، وعن إعداد البيانات المالية للمنشأة. ولذلك، فمن المناسب أن يستفسر المدقق من الإدارة عن تقييمها لخطر الاحتيال الذي يحدث، وأدوات الرقابة المطبقة والكشف عنه. وقد تختلف طبيعة ومدى ووتيرة تقييم الإدارة لهذه المخاطر وأدوات الرقابة من منشأة إلى أخرى. في بعض المنشآت، تقوم الإدارة بإجراء تقديرات تفصيلية على أساس سنوي، أو كجزء من المراقبة المستمرة. وفي مرافق أخرى، قد يكون تقييم الإدارة أقل تنظيماً وأقل تواتراً. إن طبيعة ومدى تكرار تقييم الإدارة يزود المدقق بانطباع عن بيئة الرقابة الداخلية للمنشأة. على سبيل المثال: يشير فشل الإدارة في تقييم مخاطر الاحتيال، في بعض الظروف، إلى عدم اهتمام الإدارة بالرقابة الداخلية.

(وترى الباحثة عندما تكون الإدارة ملمة بكل ما يحدث في المؤسسة وأن يقدر مخاطر التحريفات من خلال المتابعة الدورية يستطيع ان يساعد المدقق بما لديه من معلومات عن عمل الرقابة الداخلية وعن وجود اي تحريفات في القوائم المالية، وهذا يحدث في حالة إذا كانت الإدارة نشيطة في أعمالها على عكس بعض المؤسسات الذي تكون إدارتها ضعيفة ومهملة ولا تقدر خطر التحريفات)

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر:

13- في بعض المنشآت، وخاصة المنشآت الصغيرة، يتركز التقدير الإداري على المخاطر المرتبطة بالغش على الموظفين أو اختلاس الأصول.

آلية الإدارة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها(راجع: فقرة 17(ب)):

14 - في حالة تعدد مواقع العمل لبعض المنشآت فإن المعالجة الإدارية يجب أن تشمل مستويات مختلفة من الرقابة على المواقع التشغيلية أو القطاعية. قد تحدد الإدارة مواقع تشغيلية أو قطاعية محددة من المحتمل أن يكون فيها خطر أكبر لحدوث الغش. .

الاستفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة(راجع: فقرة 18):

15- قد توفر استفسارات المدقق من الإدارة معلومات مفيدة فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الناتجة عن احتيال الموظفين. ومع ذلك، فمن غير المرجح أن توفر مثل هذه الاستفسارات معلومات مفيدة فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الناتجة عن الاحتيال الإداري، وبالتالي فإن إجراء الاستفسارات مع الآخرين داخل المنظمة قد يوفر لهؤلاء الأفراد الفرصة لتوصيل المعلومات إلى المدقق والتي قد لا توجد طريقة أخرى لايصالها.

16- ومن امثلة هؤلاء الآخرين داخل المنشأة، والذين سيقوم المدقق بالاستفسار منهم مباشرة عن وجود الغش أو مجرد الشك في وجوده ما يلي:

* أفراد على علاقة بالعمليات التشغيلية، ولا علاقة لهم بالتقرير المالي.

* موظفون يتمتعون بمستويات مختلفة من الصلاحيات.

* موظفون على علاقة بإدخال، أو معالجة، أو تسجيل معاملات معقدة، أو غير مألوفة، الذين يشرفون عليهم، أو يتولون مراقبتهم.

* المستشار القانوني داخل المنشأة.

* المسؤول القانوني بالقواعد السلوك الأخلاقية، أو ما في حكمها.

* الشخص، أو الأشخاص المختصين بالتعامل مع مزاعم الادعاء بحدوث الغش.

17- ونظراً لكون الإدارة في أفضل مكانة لارتكاب الغش، فإن على المدقق ممارسة نزعة الشك المهني، وهو بصدد تقويم ردود الإدارة على استفساراته، وقد يصل إلى قناعة عبي أنه من الضروري تأكيد ردود الإدارة على استفساراته بمعلومات أخرى.

الاستفسارات من التدقيق الداخلي (راجع: فقرة 19):

18- يضع معيار التدقيق (610)، ومعيار التدقيق (315)، متطلبات ويوفر إرشادات عند تدقيق تلك المنشآت التي توجد بها وظيفة تدقيق داخلي (معيار المراجعة (315)، فقرة 23، معيار المراجعة (610)، "استخدام عمل المراجعين الداخليين")، وللوفاء بمتطلبات تلم المعايير فيما يتعلق ببيئة الغش، قد يستفسر المدقق عن أنشطة بعينها في مجال التدقيق الداخلي، تشمل على سبيل المثال:

* الإجراءات- إن وجدت - التي قام بها المدققين الداخليين خلال العام لاكتشاف الغش.

* ما إذا كانت الإدارة قد أبدت رضاها عن أية نتائج تخص تلك الإجراءات.

فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة (راجع: فقرة 20):

19 - المسؤولون عن الحوكمة مسؤولون عن الإشراف على أنظمة مراقبة المخاطر والرقابة المالية والالتزام باللوائح. وفي بعض الدول تطورت حوكمة الشركات بشكل جيد، ويلعب القائمون على الحوكمة دوراً فعالاً في الإشراف على تقييم المنشأة لمخاطر الاحتيال، وما يتعلق بالرقابة الداخلية. وحيث أن

مسؤوليات هؤلاء الأشخاص (فيما يتعلق بالحوكمة)، وكذلك الإدارة، قد تختلف من منشأة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى. ومن الأهمية بمكان أن يفهم المدقق المسؤوليات ذات الصلة، حتى يتمكن من فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه الأفراد المعينون (معيار المراجعة (260)، الفقرات من 1 إلى 8، يوضح الأشخاص الذين يتواصل معهم المدقق، عندما هيكل حوكمة الكيان غير محدد بشكل جيد).

20- إن فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة قد يوفر الرؤية المطلوبة لإدارة المنشأة لمكافحة الغش، ومدى كفاية الرقابة الداخلية على مخاطر الغش، وكفاءة ونزاهة الإدارة. ويمكن للمدقق الحصول على هذا الفهم بأكثر من طريقة، مثل حضور الاجتماعات التي تتم فيها المناقشات بهذا الشأن، أو قراءة محاضر تلك الاجتماعات، أو الاستفسار من المكلفين بالحوكمة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر:

21- في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. وهذا هو الحال في المؤسسات الصغيرة، حيث يوجد مالك واحد يدير المؤسسة، ولا يكون لأي شخص آخر دور في الحوكمة. وفي مثل هذه الحالات، ليس من المناسب اتخاذ أي إجراء للمراجعة، حيث لا توجد رقابة مستقلة من الإدارة.

الأخذ في الحسبان المعلومات الأخرى (راجع: فقرة 23):

22- بالإضافة إلى المعلومات التي تم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية، فإن المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها حول المنشأة وبيئة تشغيلها قد تساعد في تحديد مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش. وقد تساعد المناقشة بين أعضاء فريق التدقيق في تحديد تلك المخاطر. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات قبول العميل والاحتفاظ به لدى المراجع، والخبرة المكتسبة من أداء ارتباطات أخرى للمنشأة، على سبيل المثال، ارتباطات فحص المعلومات المالية الأولية، قد تكون ذات صلة كبيرة بتحديد التحريف الجوهري الناتج عن الغش.

تقويم عوامل خطر الغش (راجع: فقرة 24):

23- إدراك حقيقة أن الغش عادةً ما يكون مخفيًا وبالتالي يصعب اكتشافه. ومع ذلك، قد يحدد المدقق الظروف أو الظروف التي تشير إلى حوافز أو ضغوط لارتكاب الغش أو تخلق فرصة لارتكاب الغش. ويشار إليها باسم (عوامل خطر الاحتيال). على سبيل المثال:

* إن الحاجة إلى تلبية توقعات الأطراف الثالثة من أجل الحصول على تمويل إضافي قد تخلق ضغوطاً لارتكاب عمليات غش.

* منح مكافآت كبيرة عند تحقيق مكاسب وهمية قد يحفز الغش.

* بيئة الرقابة غير الفعالة يمكن أن تخلق فرصة للغش.

24- ليس من السهل ترتيب عوامل خطر الغش حسب الأهمية. تختلف أهمية عوامل خطر الغش بشكل كبير. وتوجد بعض هذه العوامل في الشركات التي لا تشير الظروف المحددة فيها إلى خطر حدوث أخطاء جوهرية. ولذلك، فإن تحديد ما إذا كان أي من هذه العوامل موجودًا وما إذا كان قد تم أخذها في الاعتبار عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال يتطلب ممارسة الحكم المهني.

25- يتضمن الملحق (1)، أمثلة على عوامل خطر الغش ذات العلاقة بتقرير مالي مغشوش، والغش الناتج عن اختلاس الصول. وهذا التوضيح لعوامل الخطر، تم تصنيفه على أساس ثلاثة أحوال والتي إن وجدت يوجد الغش عادةً وهي:

* حوافز، أو ضغوط تشجع على ارتكاب الغش.

* فرص تسمح بارتكاب الغش.

* القدرة على تبرير التصرف الاحتيالي (المغشوش).

وتعكس عوامل الخطر اتجاهاً يسمح بتبرير السلوك الاحتيالي ولكن من غير المرجح أن يكون ملحوظاً للمدقق. ومع ذلك، قد يصبح المدقق على علم بهذه المعلومات. على الرغم من أن عوامل خطر الاحتيال الموضحة في الملحق (1) تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف التي يواجهها المدققون، إلا أنها مجرد أمثلة وقد تكون عوامل خطر أخرى موجودة.

26 - لحجم المنشأة وتعقيدها وخصائص ملكيتها تأثير مهم على الاعتبارات المتعلقة بعوامل خطر الاحتيال. على سبيل المثال: في الشركات الكبيرة، قد تكون هناك عوامل تحد من الإجراءات الإدارية غير المناسبة، على سبيل المثال:

* الإشراف الفعال من قبل المسؤولين عن الإدارة.

* وجود تدقيق داخلي فعال.

* وجود قواعد وسلوك مهنية مكتوبة وتطبيقية.

بالإضافة إلى ذلك، قد تؤدي عوامل خطر الغش التي يتم أخذها في الاعتبار على مستوى قطاع الأعمال إلى وجهات نظر مختلفة عما هي عليه على مستوى المنظمة ككل.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر:

27 – بالنسبة للشركات الصغيرة، قد لا تنطبق بعض أو كل هذه الاعتبارات أو قد تكون أقل أهمية. على سبيل المثال، قد لا تكون لدى الشركات الصغيرة قيم أخلاقية مكتوبة، بل إن الثقافة التي تعبر عن أهمية الحياد والنزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التواصل اللفظي واتباع الإدارة بالقدوة توحى بأن هذا في حد ذاته يدل على فشل إدارة الشركة أو عدم قدرتها لتوفير وإبلاغ التعليمات المناسبة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعمليات إعداد التقارير المالية. في بعض العمليات، يكون تفويض الإدارة مطلوبًا للتعويض عن الضوابط الضعيفة وتقليل مخاطر الاحتيال على الموظفين. ومع ذلك، فإن الهيمنة والسيطرة على الإدارة من قبل شخص واحد يمكن أن تؤدي إلى عدم الكفاءة المحتملة وتكون وسيلة للإدارة للتحايل على الضوابط.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش وتقديرها:

مخاط الغش المرتبطة بغشبات الإيرادات (راجع: فقرة 26):

28 – الانحرافات الجوهرية الناتجة عن التقارير المالية المغشوشة المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات غالباً ما تنتج عن المبالغة في الإيرادات، على سبيل المثال من خلال الاعتراف المبكر بالإيرادات أو الاعتراف بالإيرادات الوهمية. ويمكن أن ينجم ذلك أيضاً عن انخفاض الإيرادات، على سبيل المثال نتيجة للتأخير غير المعقول في الاعتراف بالإيرادات حتى نهاية الفترة.

29 – قد تكون مخاطر الغش المرتبطة بالاعتراف بالإيرادات أكبر في بعض العمليات عنها في عمليات أخرى. على سبيل المثال: قد يكون هناك ضغط إداري أو دافع لإنشاء تقارير مالية احتيالية من خلال عدم تسجيل الإيرادات بشكل صحيح. وينطبق هذا، على سبيل المثال، على الشركات المدرجة عندما يتم قياس الأداء من خلال مبيعات العام الحالي أو نمو الأرباح مقارنة بالعام السابق. وبالمثل، على سبيل المثال، فإن الشركات التي تولد جزءاً كبيراً من إيراداتها من خلال المبيعات النقدية قد تواجه مخاطر احتيال كبيرة تتعلق بتوليد الإيرادات.

30- إن الافتراض بوجود خطر غش يتعلق بإثبات الإيراد، قد يرد عليها. وعلى سبيل المثال: قد يتوصل المدقق إلى عدم وجود طر يتعلق بتحريف جوهرية، بسبب غش يتعلق بتحقيق الإيراد في حالة وجود نوح واحد من معاملة إيراد بسيطة، على سبيل المثال: إيراد عقار ناتج عن تأجير عقار واح مملوك.

التعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش وتقديرها، وفهم أدوات الرقابة ذات العلاقة لدى المنشأة (راجع: فقرة 27):

31 - يمكن للإدارة إصدار أحكام حول طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تنوي تطبيقها وطبيعتها ومدى المخاطر التي تعتقد بوجودها (معيان المراجعة رقم (315)، الفقرة 48) وفي تحديد أدوات الرقابة التي يجب تنفيذها لمنع واكتشاف الغش، تأخذ الإدارة في الاعتبار مخاطر احتمال وجود انحرافات جوهرية في البيانات المالية بسبب الاحتيال. وبناءً على ذلك، قد تستنتج الإدارة أن تطبيق وتنفيذ والحفاظ على نوع معين من الرقابة لتقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال ليس له ما يبرره من منظور التكلفة.

32- لذلك، يجب على المدقق أن يفهم أدوات الرقابة التي تصممها الإدارة وتنفيذها وتحافظ عليها لمنع الغش واكتشافه، دون أن يكون على علم بأن الإدارة قد اختارت بوعي، على سبيل المثال، التحكم في تلك المتعلقة بأوجه القصور وقبول المخاطر المرتبطة بتوزيع الواجبات. وقد تكون المعلومات الناتجة عن هذا الفهم مفيدة أيضاً في تحديد عوامل خطر الاحتيال التي تؤثر على تقييم المراجع لخطر احتواء البيانات المالية على انحرافات جوهرية نتيجة للاحتيال.

الاستجابات الشاملة للمخاطر المقدرة لتحريف جوهرى بسبب الغش:

الاستجابات الشاملة (راجع: فقرة 28):

33- لتحديد الاستجابات الشاملة لمواجهة المخاطر المقدرة لتحريف جوهرى بسبب الغش، فإنها عادةً تتضمن الاعتبارات المتعلقة بكيفية القيام بالتدقيق، بحيث تعكس قدرًا زائدًا من ممارسة نزعة الشك المهني وعلى سبيل المثال من خلال:

* زيادة الحساسية عند الاختيار المتعلق بطبيعة ومدى الوثائق المطلوب اختبارها للتثبيت من المعاملات الجوهرية.

* تزايد الحاجة إلى التأكد من دقة التوضيحات والتصريحات حول القضايا الجوهرية. كما أنها تحتوي على العديد من الاعتبارات العامة، وبغض النظر عن أي إجراءات خاصة غير تلك المتوخاة، فإن هذه الاعتبارات تشمل المسائل المشار إليها في الفقرة 29، والتي سيتم شرحها أدناه.

تعيين الأفراد والإشراف عليهم(راجع: فقرة 29(أ)):

34- قد يستجيب المدقق لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تحديدها بسبب الغش، على سبيل المثال عن طريق تعيين أشخاص إضافيين يتمتعون بمهارات ومعرفة محددة، مثل خبراء تكنولوجيا المعلومات والطب الشرعي، أو أشخاص أكثر خبرة في المهمة.

35- يعكس نطاق المراقبة تقييم المدقق لخطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الاحتيال وكفاءة أعضاء فريق العمل الذين يقومون بتنفيذ العمل.

عدم القدرة على التنبؤ عند اختيار إجراءات التدقيق (راجع: الفقرة 29(ج)):

36 - يعد إدخال عنصر القدرة التنبؤية الضعيفة عند اختيار نوع ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها أمراً مهماً لأن الأفراد داخل المنظمة الذين هم على دراية بإجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها عادةً كجزء من المهام يكونون أكثر قدرة على إعداد التقارير المالية الاحتمالية لاختفاء. ويمكن القيام بذلك على النحو التالي:

* تنفيذ إجراءات أساسية لأرصدة حساب وإقرارات مختارة، لم يتم اختبارها بطريقة أخرى، بسبب أهميتها النسبية، أو خطرها.

* تعديل توقيت إجراءات التحقيق عما هو متوقع.

* استخدام أساليب مختلفة لاختيار العينات.

* القيام بإجراءات تدقيق في أماكن مختلفة، أو في أماكن يتم التعرف عليها دون إعلام مسبق بذلك.

إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقدرة لتحريف جوهرية بسبب الغش عند مستوى الإقرار (راجع: فقرة 30):

37- إن استجابة المدقق بشأن مواجهة المخاطر المقدرة لتحريف جوهرية بسبب الغش عند مستوى إقرار معين، قد تتضمن تغييراً في طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات التدقيق بالطرق التالية:

* إن طبيعة إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق، قد تحتاج إلى تغيير من أجل الحصول على أدلة أكثر قناعة وملائمة، أو للحصول على معلومات توفر تأكيداً إضافياً. وهذا الأمر يؤثر على كل من نوعية إجراءات التدقيق الواجب القيام بها والجمع بينهما. على سبيل المثال:

- الملاحظة، أو الفحص الفعلي لأنواع معينة من الأصول، قد يصبح أكثر أهمية، أو قد يختار المدقق اللجوء إلى استخدام أساليب التدقيق بمساعدة لجمع أدلة أكثر، عن بيانات تتعلق بحسابات مهمة، أو ملفات تخص معاملات بلية.

- قد يصمم المدقق إجراءات للحصول على معلومات توفر تأكيداً إضافياً، وعلى سبيل المثال: إذا تعرف المدقق على أن الإدارة واقعة تحت ضغوط لتلبية توقعات بمكاسب، فهذا يعني وجود خطر يتعلق بالمغالاة

في المبيعات من جانب الإدارة بالدخول في اتفاقيات تتضمن شروطاً تحول دون إثبات الإيراد، أو من خلال إعداد فواتير البيع قبل التسليم. وفي هذه الحالات يمكن للمدقق على سبيل المثال: تصميم مصادقات خارجية ليس لمجرد تأكيد المبالغ القائمة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات المبيعات، بما في ذلك تاريخ واية حقوق تتعلق بشروط الرد والتسليم. بالإضافة إلى ذلك قد يجد المدقق أنه ولزيادة الفعالية، استكمال تلك المصادقات الخارجية بالاستفسارات من أفراد ليسوا على علاقة بالجوانب المالية في المنشأة، وتعلق بأية تعديلات في الشروط الخاصة باتفاقيات المبيعات وشروط التسليم.

* قد تنشأ الحاجة إلى تعديل توقيت الإجراءات الأساسية. فقد يتوصل المدقق إلى استنتاج، أن القيام باختبارات أساسية في نهاية الفترة أو بالقرب من نهايتها، هو الأفضل لمواجهة الخطر المقدر لتحريف جوهري بسبب الغش. وقد يستنتج المدقق مع التسليم بالمخاطر المقدرة لوجود تحريف، أو تلاعب متعمد أن إجراءات التدقيق لسحب استنتاجات التدقيق من تاريخ أولي إلى نهاية الفيترة، قد لا يكون فعالاً. وفي المقابل، وبسبب التحريف المتعمد، على سبيل المثال: خطأ يتضمن إثباتاً غير ملائم بالإيرادات، والذي من المحتمل أنه بدأ في فترة أو لية، فإنه يمكن للمدقق أن يختار تطبيق إجراءات أساسية على المعاملات التي حدثت مبكراً في فترة التقرير أو خلالها.

* أم مدى الإجراءات المطبقة، يعكس تقويم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. على سبيل المثال: قد يكون من المناسب زيادة حجم العينات، أو أداء إجراءات تحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً. وكذلك تساعد أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب، على إجراء اختبارات، أوسع نطاقاً للمعاملات الآلية وملفات الحسابات. وهذه الأساليب يمكن أن يتم استخدامها لأختيار عينة معاملات من الملفات الآلية الرئيسية وذلك لفرز المعاملات ذات الخصائص المحددة، أو لاختيار مجتمع كامل بدلاً من عينة.

38- إذا قرر المدقق أن خطر التحريف الجوهري بسبب الغش يؤثر على مستويات المخزون، فإن فحص سجلات المخزون بالمنشأة قد يساعد المدقق في تحديد الموقع أو العناصر التي تتطلب اهتماماً خاصاً أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. قد يؤدي مثل هذا التفويض إلى اتخاذ قرار بجرد المخزون في موقع محدد دون إشعار مسبق أو إجراء عملية الجرد في جميع المواقع في وقت واحد.

39- بإمكان المدقق التعرف على خطر تحريف جوهري بسبب الغش ذي أثر على عدد من الحسابات والإقرارات. قد يشمل ذلك تقويم أصل، تقديرات تتعلق بمعاملات معينة مثال ذلك: (الاستحواذات، إعادة الهيكلة، التخلص من أحدات القطاعات)، والتزامات أخرى مهمة مستحقة مثال ذلك: (التقاعد والمعاشات، التزامات أخرى مستحقة للموظفين لاحقاً، أو التزامات بإصلاحات بيئية). كما قد يتعلق الخطر بتغيرات في الافتراضات المتعلقة بتقديرات سابقة. بالإضافة لما سبق، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها من

خلال فهم المنشأة وطبيعة عملها، قد تساعد المدقق على تقويم مدى معقولية التقديرات والأحكام والافتراضات التي قامت بها الإدارة. كما أن تدقيق تاريخي لأحكام إدارية مماثلة، وافتراضات تمت في الفترات السابقة، قد توفر أيضاً رؤية صحيحة عن مدى معقولية الأحكام والافتراضات التي تدعم التقديرات الإدارية.

40- تتضمن أمثلة إجراءات التدقيق الممكنة لمواجهة المخاطر المقدرة لتحريف جوهري بسبب الغش، تلك التي توضح إدخال عنصر عدم التوقع، التي تم استعراضها في الملحق (2)، ويتضمن الملحق أمثلة للإجراءات المناسبة التي ينبغي على المدقق القيام بها في مجال الاستجابة للمخاطر المقدرة لتحريف جوهري بسبب تقرير مالي مغشوش، بما في ذلك تقرير مالي مغشوش ناتج عن إثبات الإيراد، واختلاس الأصول.

إجراءات التدقيق، استجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة:

قيود اليومية والتسويات الأخرى (راجع: فقرة 32(أ)):

41 - الانحرافات الجوهريّة في البيانات المالية بسبب الغش غالباً ما تنطوي على التلاعب في عملية إعداد التقارير المالية عن طريق تسجيل قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها. وقد يحدث هذا خلال العام أو في نهايته، أو نتيجة لإجراء الإدارة تعديلات تتعلق بالمبالغ في البيانات المالية التي لا تنعكس في القيود المحاسبية اليومية. ويتم ذلك من خلال التعديلات الإجمالية وإعادة التصنيف.

42 - بالإضافة إلى ذلك، من المهم للمدقق أن يأخذ في الاعتبار مخاطر التحريف الجوهري المرتبط بالتجاوز غير المناسب لضوابط الرقابة على قيود اليومية، حيث يمكن للعمليات والضوابط أن تحد من مخاطر الأخطاء غير المقصودة، ولكنها لا تمنع التجاوزات من قبل الأشخاص بشكل غير مناسب، على سبيل المثال، عن طريق تغيير المبالغ التي يتم ترحيلها تلقائياً إلى دفتر الأستاذ العام أو نظام إعداد التقارير المالية. علاوة على ذلك، عند استخدام تكنولوجيا المعلومات لنقل المعلومات تلقائياً، لا يوجد دليل واضح أو ملموس على حدوث مثل هذا التدخل في أنظمة المعلومات.

43- لأغراض تحديد واختيار إدخالات دفتر اليومية والتخصيصات الأخرى التي سيتم اختبارها وتحديد الطريقة المناسبة لاختبار دعم المحتوى للعناصر المحددة، تكون النقاط التالية ذات صلة:

* تقييم مخاطر الانحرافات الجوهريّة بسبب الغش، إن وجود عوامل خطر الغش والمعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق في تقييم مخاطر الانحرافات الجوهريّة بسبب الغش يمكن أن يساعد المدقق في تحديد الأنواع المحددة من قيود اليومية والتسويات الأخرى للمراجعة لتحديد.

* أدوات الرقابة الفعالة لإعداد وترحيل قيود اليومية والتسويات الأخرى يمكن أن تقلل من نطاق عمليات التدقيق الأساسية التي يتعين القيام بها، بشرط أن يكون المدقق قد تحقق من فعالية عمل أدوات الرقابة.

* عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة ونوع الأدلة التي يمكن الحصول عليها، حيث أن العديد من المنشآت لديها معاملات معالجة روتينية تتضمن الجمع بين الخطوات والإجراءات اليدوية والخطوات والإجراءات الآلية. وبالمثل، فإن معالجة إدخلات دفتر اليومية والتعديلات الأخرى قد تنطوي على ضوابط وإجراءات يدوية وآلية. عند استخدام تكنولوجيا المعلومات في إعداد البيانات المالية، لا يجوز إدخال قيود اليومية والتسويات الأخرى إلا في شكل آلي.

* غالبًا ما يكون لخصائص إدخلات دفتر اليومية المغشوشة والتعديلات الأخرى خصائص فريدة. قد تتضمن هذه الخصائص إدخلات: (أ) يتم إجراؤها لحسابات غير مرتبطة أو غير معروفة أو قليلة الاستخدام، (ب) يتم إجراؤها بواسطة أشخاص غير مرخص لهم بالاحتفاظ بقيود دفتر اليومية، (ج) يتم تسجيلها في نهاية الفترة، أو بعد ذلك الإغلاق، مع شرح أو شرح مختصر أو بدون شرح أو تفسير، (د) يتم إجراؤه إما قبل أو أثناء عملية إعداد التقارير المالية ولا يحتوي على أرقام حسابات، أو (هـ) يحتوي على أرقام صحيحة ومقربة أو أرقام نهاية متسقة.

* طبيعة الحسابات وتعقيدها قد يتم تطبيق قيود دفتر اليومية غير المناسبة والتسويات الأخرى على الحسابات التي: (أ) تحتوي على معاملات معقدة وغير عادية بطبيعتها، (ب) تنطوي على تقديرات وتسويات كبيرة في نهاية فترة التقرير، (ج) تخضع للحسابات التي كانت نتيجة لتحريفات سابقة، (د) قد لا تتم تسويتها في الوقت المناسب أو تنطوي على فروق لم تتم تسويتها بعد، (هـ) تتعلق بالمعاملات بين شركات المجموعة أو (و) تتعلق بخلاف ذلك بمخاطر محددة معلومات تحتوي على أخطاء جوهرية نتيجة للغش. عند تدقيق منشأة ذات مواقع أو مكونات متعددة، يجب مراعاة الحاجة إلى تحديد الإدخلات اليومية من مواقع متعددة.

* القيود اليومية أو التغييرات الأخرى التي تتعلق بسياق النشاط العادي هي قيود غير نموذجية ولا تخضع لنفس مستوى الرقابة الداخلية كتلك المطبقة على القيود اليومية العادية (المتكررة). تسجيل المعاملات مثل المبيعات والمشتريات والمدفوعات النقدية التي تتم شهرياً.

44- يمارس المدقق الحكم المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى عمليات تدقيق قيود اليومية والتسويات الأخرى. ومع ذلك، نظرًا لأن قيود اليومية الاحتمالية والتسويات الأخرى غالبًا ما تحدث في نهاية الفترة، فإن الفقرة "32(أ)(**)" تتطلب من المراجع انتقاد قيود اليومية والتسويات الأخرى التي تم إجراؤها في ذلك الوقت. بالإضافة إلى ذلك، ونظرًا لاحتمال حدوث انحرافات جوهرية في البيانات

المالية خلال الفترة بسبب الغش وقد يتطلب الأمر بذل جهود مكثفة لإخفاء الغش، فإن الفقرة "32(أ)" تتطلب (***) . ويجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لاختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى خلال فترة التقرير.

التقديرات المحاسبية (راجع: فقرة 32(ب)):

45 - عند إعداد البيانات المالية، تكون الإدارة مسؤولة عن اتخاذ عدد من الأحكام أو الافتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية الهامة وعن المراقبة المستمرة لمدى معقولية تلك التقديرات. غالباً ما تنتج التقارير المالية الاحتمالية عن التحريف المتعمد للتقديرات المحاسبية. ويمكن تحقيق ذلك، على سبيل المثال، عن طريق تخفيض أو المبالغة في جميع المخصصات أو الاحتياطات من أجل السيطرة على الأرباح على وجه التحديد على مدى فترتين محاسبتين أو أكثر، أو من أجل تحقيق مستوى ربح مخطط له من أجل خداع وتضليل مستخدمي البيانات المالية السنوية. التأثير على آرائهم حول أداء وربحية المنشأة.

46 - إن الغرض من إجراء مراجعة تاريخية لأحكام الإدارة وافتراضاتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الهامة الواردة في البيانات المالية للسنة السابقة هو تحديد ما إذا كان هناك دليل على التحيز من جانب الإدارة. ولا يشكل ذلك دعوة للتشكيك في الحكم الشخصي لمدقق الحسابات خلال السنة الماضية، والذي تم اتخاذه على أساس المعلومات المتاحة له في ذلك الوقت.

47- تلك التدقيق التاريخي تتم ايضاً، وطبقاً لما يقضي به معيار التدقيق (540) (معيار المراجعة(540))، "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك، التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، فقرة (9)، فتلك التدقيق تتم كإجراء لتقدير الخطر، والحصول على معلومات تتعلق بمدى فعالية الإدارة في إجراء التقديرات في الفترة السابقة، وأدلة المدقق بشأن النتائج، أو حيثما يكون ذلك ممكناً، فإن إعادة التدوير اللا حق للتقديرات المحاسبية التي تمت في الفترة السابقة، يعد ملائماً لإجراء التقديرات المحاسبية خلال الفترة الحالية. إن قيام المدقق بتدقيق الأحكام والفروض التي قامت بها الإدارة، والتأكد من بعدها عن التحيز، والتي تمثل خطراً يتعلق بوجود تحريف جوهري بسبب الغش، طبقاً لهذا المعيار، يمكن القيام بها بالتزام مع التدقيق التي يتطلبها معيار التدقيق (540).

الأساس المنطقي للمعاملات المهمة(راجع: فقرة 32(ج)):

48- توجد مؤشرات على وجود معاملات مهمة تخرج عم المسار العادي لمشاط المنشأة، أو تبدوا غير مألوفة، ويتم إدخالها لإنتاج تقرير مالي مغشوش، أو لإخفاء اختلاس الأصول

تتضمن:

* معاملًا يوجي شكلها بتعقيد مبالغ فيه ، على سبيل المثال: (معاملة تخص وحدات متعددة داخل المجموعة الواحدة، أو مع أطراف ثلاثة متعددة لا يوجد بينها علاقة).

* عدم قيام الإدارة بمناقشة طبيعة تلك المعاملات وكيفية المحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة داخل المنشأة، مع عدم توثيقها بشكل ملائم.

* إصرار الإدارة على معالجة محاسبية معينة، أو خاصة، لا تتسجم مع الطبيعة الاقتصادية للمعاملة.

* معاملات لا تتعلق بأطراف مندمجة، وتشمل وحدات ذات أغراض خاصة، لم تتم مراجعتها كما ينبغي، ولم تحظ بموافقة المكلفين بالحوكمة داخل المنشأة.

* معاملات تتضمن أطرافاً ذات علاقة، لم يتم التعرف عليها مسبقاً، أو أطرافاً غير مهمة أو لا تتمتع بقوة مالية تدعم المعاملة، دون مساهمة من المنشأة التي تخضع للتدقيق. تقويم الأدلة (راجع: فقرات 34-37):

49-يتطلب معيار التدقيق (330) من المدقق، استناداً إلى إجراءات التدقيق التي قام بها، وأدلة التدقيق التي حصل عليها، أن يقوم ما إذا كانت تقديراته لمخاطر تحريف جوهري بسبب الغش عند مستوى معين، لا تزال مناسبة (معيار المراجعة (330)، فقرة 25). وهذا التقويم المعتمد أساساً على الأسلوب الكمي، يتوقف على الحكم المهني للمدقق. ويوفر هذا التقويم رؤى إضافية، أو مختلفة. ويتضمن الملحق (3)، أمثلة على ظروف تشير إلى احتمال حدوث الغش.

الإجراءات التحليلية المنفذة عند اقتراب نهاية التدقيق لتكوين استنتاج عام (راجع: فقرة 34):

50 - إن تحديد ما إذا كانت الاتجاهات وعلاقة معينة قد تشير إلى خطر وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال يتطلب حكماً مهنيًا. تتضمن هذه العلاقات المبيعات والأرباح غير العادية في نهاية العام، مثل الإبلاغ عن مبالغ كبيرة غير محددة من الأرباح في الأسابيع الأخيرة من فترة التقرير، أو المعاملات غير العادية، أو الإبلاغ عن الأرباح التي لا تتسق مع تطور التدفق النقدي من العمليات.

الأخذ في الحسبان التحريفات المتعرف عليها (راجع: فقرات 35-37):

51- بما أن حدوث الغش يعتمد على وجود دوافع أو قيود أو فرص تمكن من ارتكابه أو على مبرر منطقي لفعله، فمن غير المرجح أن يشكل هذا الاحتيال حدثاً منفصلاً. ولذلك فإن التحريفات، مثل التحريفات التي تتعدد في مكان معين، تعد مؤشراً على وجود تحريف جوهري منسوب إلى الغش، حتى لو لم يبدو أثرها التراكمي كبيراً.

52 - يعتمد تأثير عملية الغش المكتشفة على الظروف التي حدث فيها هذا الغش. مثال: الغش غير المهم قد يكون مهماً إذا ارتكبه الإدارة العليا. وفي مثل هذه الظروف تنشأ الشكوك حول إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها مسبقاً، طالما أن هناك شكوك حول مدى كفاية وإمكانية الاعتماد على البيانات وصحة التوثيق والسجلات المحاسبية. هناك أيضاً إمكانية التوصل إلى اتفاق بين الإدارة أو أطراف ثالثة.

53- يضع معيار التدقيق (540) معيار المراجعة (450)، "تقويم التحريات المتعرف عليها خلال المراجعة"، و (700) معيار المراجعة (700)، "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، متطلبات ويوفران إرشادات بشأن تقويم وتحديد ومدى وجود التحريات، وأثر ذلك على رأي المدقق عند كتابة تقريره .

عدم قدرة المدقق على الاستمرار في الارتباط (راجع: فقرة 38):

54- يواجه المدقق ظروفًا استثنائية، تجعله يشك في قدرته على الاستمرار في عملية التدقيق، وهذه تشمل:

* عدم قيام المنشأة باتخاذ التصرف المناسب بشأن الغش، على الرغم من أن المدقق يعده ضرورياً في تلك الظروف، حتى لو كان هذا الغش غير جوهري للقوائم المالية.

* توصل المدقق إلى أن مخاطر تحريف جوهري بسبب الغش، ونتائج اختبارات التدقيق تشير إلى خطر مهم يتعلق بغش جوهري.

أو

* لدى المدقق قلق كبير بخصوص كفاءة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

55- نظراً لاختلاف الظروف وتنوعها، يكون من غير الممكن تحديد متى يجب الانسحاب من الارتباط، أو متى يكون الانسحاب مناسباً. وتتضمن العوامل التي تؤثر في قرار المدقق، الانعكاسات على مدى تورط أفراد من الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة (التي قد تتأثر بإمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة)، وكذلك الآثار المترتبة على استمرار ارتباط المدقق بالمنشأة.

56- هناك مسؤوليات مهنية وقانونية تقع على عاتق المدقق في مثل ذلك الظروف، تختلف تلك المسؤوليات من دولة إلى أخرى، ففي بعض الدول، على سبيل المثال: يخول المدقق، أو يجب عليه

إبلاغ الشخص، أو الأشخاص الذين تعاقبوا معه على التدقيق، أو في حالات أخري، إلى السلطات التنفيذية. ومع التسليم بأختلاف الظروف، وحاجة المدقق لأخذ المتطلبات القانونية في الحسبان، قد يكون من المناسب للمدقق اللجوء إلى مشورة قانونية، إذا ما قرر الانسحاب من الار تباط، وتحديد التصرف المناسب، بما في ذلك، احتمال التقرير إلى المساهمين، السلطات و آخرين (توفر قواعد آداب وسلوك المهنة الصادرة عن مجلس معايير آداب وسلوك المهنة للمحاسبين المهنيين، الإرشادات حول الاتصالات مع المراجع السابق).

اعتبارات خاصة بمنشآت قطاع عام:

57- يكون خيار الانسحاب من الارتباط في العديد من المنشآت القطاع العام، غير متاح للمدقق بسبب طبيعة التكاليف، أو اعتبارات المصلحة العامة.

الإفادات المكتوبة (راجع: فقرة 39):

58- يضع معيار التدقيق (580) (معياري المراجعة (580)، "الإفادات المكتوبة")، متطلبات ويوفر إرشادات بشأن الحصول على إفادات مناسبة من الإدارة و إذا لزم الأمر المكلفين بالحوكمة في عملية التدقيق. وبالإضافة إلى معرفة وإلمام الإدارة بالوفاء بمسؤولياتها بشأن إعداد القوائم المالية، يكون من المهم وبغض النظر عن حجم المنشأة إلمام الإدارة و إذا لزم الأمر المكلفين بالحوكمة بمسؤولياتهم بشأن تصميم رقابة داخلية وتطبيقها، وتطويرها لمنع واكتشاف الغش.

59 - نظرًا لطبيعة الغش، فإن الصعوبات التي يواجهها المدققون في اكتشاف الانحرافات الجوهرية في البيانات المالية بسبب الغش، والصعوبات التي يواجهها المدققون في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب الغش، فمن المهم للمدقق القيام بذلك، احصل على بيان مكتوب من الإدارة إذا لزم الأمر. ويؤكد الأمر للفاحص أنه كشف:

أ- نتائج تقدير الإدارة لمخاطر احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري ناتج عن الغش.

ب- معرفتها بشأن أي غش فعلي، أو محتمل، أو مزعوم، له أثر على المنشأة.

الاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة:

60- إذا كان لدى المدقق دليل على حدوث غش أو احتمال حدوثه، فمن المهم إبلاغ الأمر إلى مستوى الإدارة المناسب في أسرع وقت ممكن. ويجب أن يتم ذلك حتى لو بدا الأمر غير مهم، على سبيل المثال: (اختلاس بسيط من قبل موظف في المستويات الأدنى من الهيكل التنظيمي للمنظمة). ويعتمد تحديد

المستوى المناسب للإدارة على الحكم المهني للمدقق، والذي يتأثر بعوامل مثل احتمالية التواطؤ وطبيعة ومدى الغش المحتمل. ومن الشائع أن يكون المستوى الإداري ذو الصلة أعلى بمستوى واحد على الأقل من المستوى الإداري للموظف المتورط في عملية الغش.

إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: فقرة 41):

61- قد يتم الاتصال بين المدقق والمكلفين بالحوكمة شفاهة، او كتابة، ويحدد معيار التدقيق (260)، العوامل التي تساعد المدقق في تحديد ما إذا كان الاتصال يجب ان يتم بشكل شفوي، أو مكتوب (معيار المراجعة (260)، فقرة 38)، وبسبب طبيعة وحساسية الغش الذي يشتمل فعلى تورط الإدارة العليا، أو الغش الذي يؤدي إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، فإن تقرير المدقق عن مثل تلك الامور، يجب ان يتم في الوقت المناسب بحسب المثال، ومن الضروري أيضاً ان يتم التقرير عن ذلك بشكل مكتوب.

62- قد يجد المدقق انه من المناسب في بعض الحالات الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، إذا علم بحدوث غش تورط فيه الموظفون، وليس الإدارة دون ان يؤدي إلى تحريف جوهري.

وبالمثل، فإن المكلفين بالحوكمة، قد يرغبون في ان يكونوا على علم بتلك الظروف. ويتم الاتفاق بين المدقق أو المكلفين بالحوكمة على مراحل الاتصال، إذا اتفقوا في مرحلة مبكرة على طبيعة، ومدى اتصال المدقق في هذا الشأن.

63- في الظروف الاستثنائية، عندما يتطرق إلى ذهن المدقق الشك بخصوص أمانة ونزاهة الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، قد يكون من المناسب أن يبحث المدقق عن مشورة قانونية للمساعدة في تحديد الصيغة المناسبة للتصرف المطلوب.

أمور أخرى ذات علاقة بالغش (راجع: فقرة 42):

64- تشمل الأمور الأخرى المتعلقة ب الغش، والتي ينبغي مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال مايلي:

* الفلق بخصوص طبيعة ومدى تكرار التقديرات الإدارية لأدوات الرقابة المطبقة، لمنع واكتشاف الغش ومخاطر تحريف القوائم المالية.

* فشل الإدارة في مواجهة أوجه القصور في الرقابة الداخلية بشكل مناسب أو الاستجابة بشكل مناسب لغش تم التعرف عليه.

* تقويم المدقق للبيئة الرقابية في المنشأة، بما في ذلك، الاستفسار فيما يتعلق بكفاءة وأمانة الإدارة.

* تصرفات الإدارة التي قد تحدث نتيجة إعداد تقرير مالي معشوش مثل: أما السياسات المحاسبية الأخرى، مثل اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها من قبل الإدارة، فهي نتيجة للجهود الإدارية لإدارة الأرباح بهدف خداع وتضليل مستخدمي البيانات المالية من خلال التأثير على نظرتهم لأداء وربحية الاستثمار.

* القلق بخصوص مدى كفاية واكتمال الترخيص بالعمليات والتي تبدوا أنها تخرج عن المسار العادي للمنشأة.

الاتصال مع السلطات النظامية والتنفيذية المختصة (راجع: فقرة 43):

65- إن الواجب المهني للمدقق والذي يتطلب الحفاظ على ثقة الشركة وسرية معلوماتها قد يمنعه من الإبلاغ عن الغش إلى أطراف خارج الشركة. ومع ذلك، تختلف الالتزامات القانونية للمدقق من دولة إلى أخرى، وفي ظروف معينة قد يتم انتهاك واجب السرية من خلال قرارات حكومية أو تنظيمية أو قضائية. في بعض البلدان، يُطلب من مدققي المؤسسات المالية تقديم تقرير إلى الجهات التنظيمية عند حدوث الغش، وفي بلدان أخرى، يُطلب من المدقق الإبلاغ عن الأخطاء إلى السلطات المختصة عند حدوث عمليات رقابة أو فشل الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة في اتخاذ إجراءات تصحيحية خلق العمل.

66- قد يجد المدقق أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية، لتحديد التصرف المناسب في تلك الظروف، والغرض من ذلك، هو التحقق من الخطوات الضرورية المتعلقة بجوانب المصلحة العامة عند حدوث الغش.

اعتبارات خاصة بمنشآت قطاع عام:

67- قد يتم التقرير عن الغش في حالة القطاع العام، سواء تم اكتشافه خلال عملية التدقيق، أو غير ذلك، لتدابير خاصة بحسب التفويض الممنوح للمدقق، أو حسب ما تتطلبها الأنظمة، أو اللوائح، أو أي سلطة أخرى.

الفصل الثالث

نتائج التحليل والمناقشة

تمهيد:

يتم في هذا الفصل عرض وتحليل ومناقشة الدراسة الميدانية في ضوء فرضيات الدراسة التي تهدف إلى مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) وانعكاسه في كشف التلاعب في البيانات المالية، كما تم وصف عينة الدراسة من حيث الجنس والعمر والمؤهل العلمي والخبرات.

3-1: وصف مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من موظفي الرقابة المالية في محافظة أربيل، تم اختيارهم بالطريقة العشوائية البسيطة من إجمالي المجتمع، وقام الباحث بتوزيع (100) استبانة على أفراد العينة المبحوثة، حيث بلغت عدد الاستثمارات المستردة (78) استبانة، وبعد فحص الاستبانات تبين أن عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل (75) أي بنسبة (75%) من إجمالي الاستثمارات الموزعة، كما مبينة بالجدول (1) تفاصيل توزيع الاستثمارات على أفراد العينة المبحوثة:

جدول رقم (1)

توزيع استثمارات الاستبانة على الأفراد

عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المستردة	عدد الاستثمارات التالفة	عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل	نسبة الاستثمارات الصالحة %
100	78	3	75	75

المصدر: الباحث بالاعتماد على البيانات الموزعة.

ويوضح الجداول (2-6) الخصائص الديموغرافية (الشخصية والوظيفية) للأفراد عينة الدراسة، لتشمل خمس خصائص (الجنس والعمر والمؤهل العلمي والتخصص والخبرة).

1. الجنس:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفقاً لما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (2)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

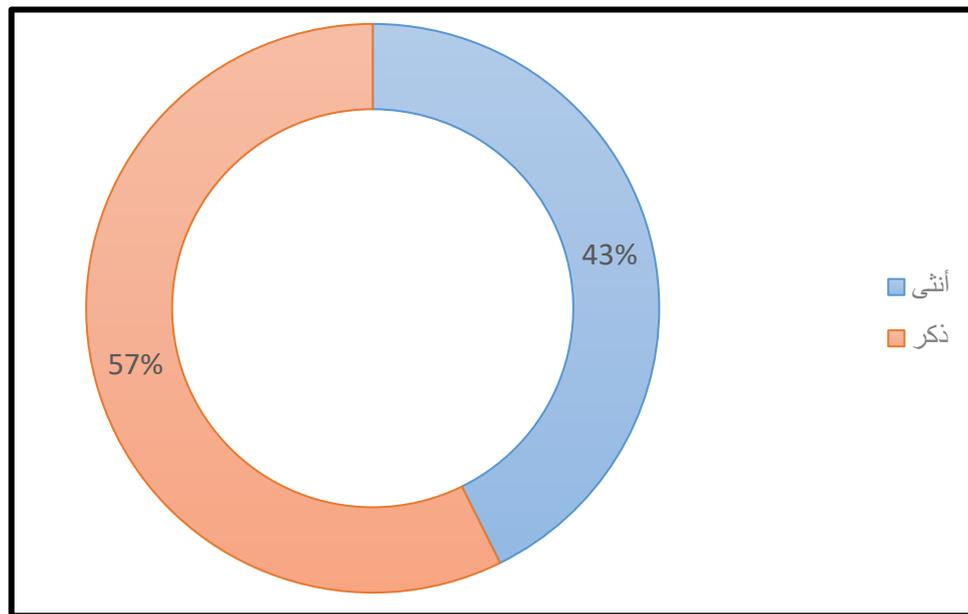
النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
42.7%	32	أنثى
57.3%	43	ذكر
100.0%	75	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول (2) أن نسبة الذكور من أفراد العينة هي 57.3% حيث بلغ عددهم (43)، في حين بلغ عدد الإناث (32) بنسبة قدرت بـ 42.7% وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

شكل رقم (2)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

2. العمر:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث العمر كما يأتي:

جدول رقم (3)

توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر

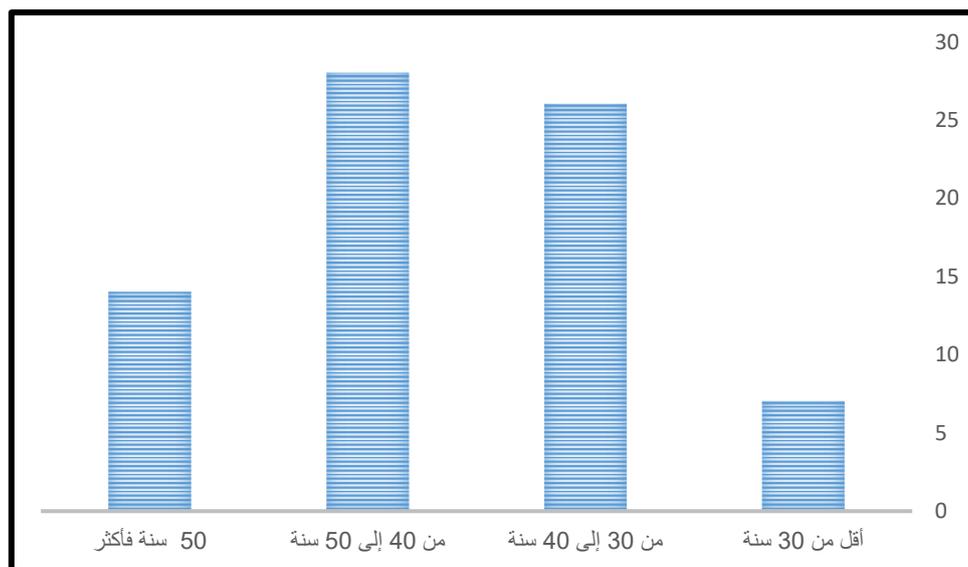
العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	7	9.3%
من 30 إلى 40 سنة	26	34.7%
من 40 إلى 50 سنة	28	37.3%
50 سنة فأكثر	14	18.7%
المجموع	75	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من الجدول (2) أن 37.3% من أفراد العينة هم من الفئة العمرية (من 40 إلى 50 سنة) حيث بلغ عددهم (28)، ومن ثم الفئة العمرية (من 30 إلى 40 سنة) بعدد (26) وبنسبة 34.7%، والفئة (50 سنة فأكثر) بنسبة 18.7% وعدد (14) فرداً، والفئة العمرية (أقل من 30 سنة) بنسبة مئوية تقدر بحوالي 9.3% وبعدهم (7) فرداً، وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

شكل رقم (3)

توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

3. المستوى العلمي:

الجدول الآتي يوضح خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى العلمي:

جدول رقم (4)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي

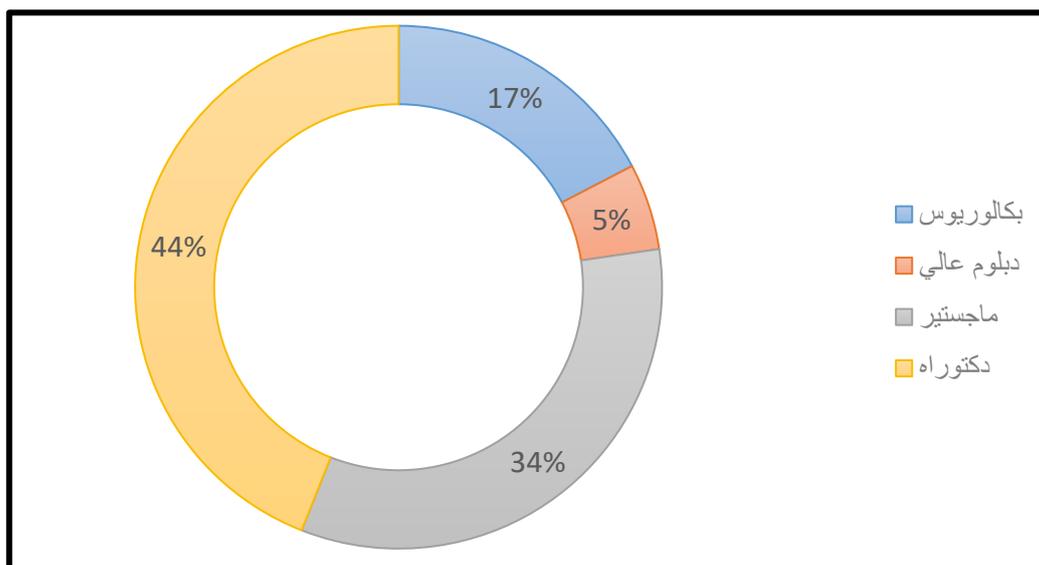
النسبة المئوية	التكرار	المستوى العلمي
17.3%	13	بكالوريوس
5.3%	4	دبلوم عالي
33.3%	25	ماجستير
44.0%	33	دكتوراه
100.0%	75	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكثر فئة من فئات المستوى العلمي هي الفئة الحاصلة على شهادة الدكتوراه حيث بلغ عددهم (33) وقدرت النسبة بـ 44% تليها الفئة الماجستير بعدد (25) ونسبة مئوية 33.3%، بعدهما حملة البكالوريوس بنسبة مئوية 17.3% ومن ثم الدبلوم العالي بنسبة 5.3%، وكما في الشكل الآتي:

شكل رقم (4)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي



المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

4. التخصص:

الجدول الآتي يوضح خصائص عينة الدراسة من حيث العمل:

جدول رقم (5)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص

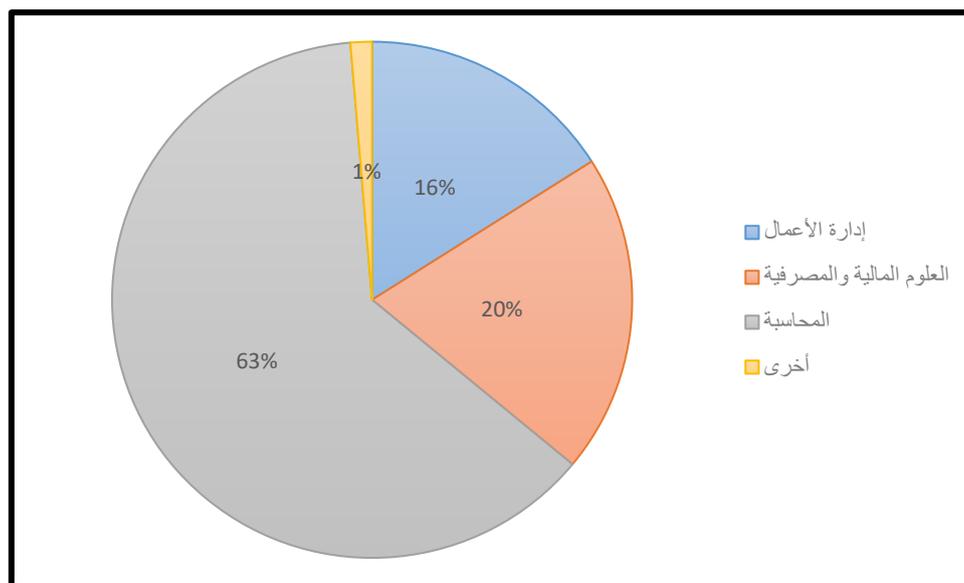
التخصص	التكرار	النسبة المئوية
إدارة الأعمال	12	16.0%
العلوم المالية والمصرفية	15	20.0%
المحاسبة	47	62.7%
أخرى	1	1.3%
المجموع	75	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن 62.7% من أفراد العينة هم من ذوي اختصاص المحاسبة حيث بلغ عددهم (47)، ونسبة الذين تخصصهم العلوم المالية والمصرفية 20% و16% من تخصص إدارة الأعمال، وكما في الشكل الآتي:

شكل رقم (5)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

5. عدد سنوات الخدمة:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخدمة كما يأتي:

جدول رقم (6)

توزيع افراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة

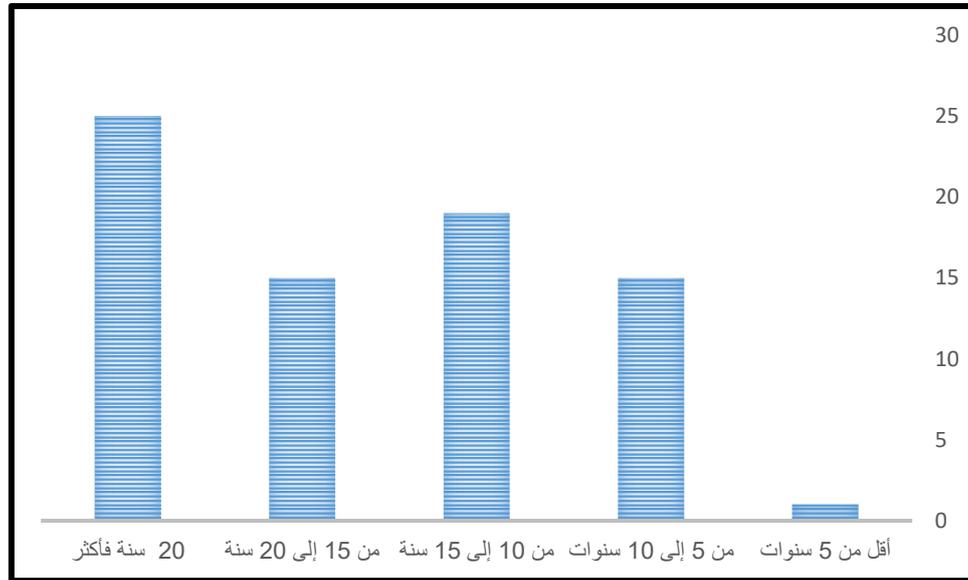
عدد سنوات الخدمة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	1	1.3%
من 5 إلى 10 سنوات	15	20.0%
من 10 إلى 15 سنة	19	25.3%
من 15 إلى 20 سنة	15	20.0%
20 سنة فأكثر	25	33.3%
المجموع	345	100.0%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتبين من الجدول (6) إن 33.3% من أفراد العينة تزيد خبرتهم عن 20 سنة، وأن 25.3% من أفراد العينة هم ممن لديهم خدمة تتراوح بين 10 إلى 15 سنة، 20% هي نسبة كل من الفئة التي تتراوح بين 5 و10 سنة وكذلك 15 و20 سنة، وهذا ما يوضحه الشكل الآتي:

شكل رقم (6)

توزيع افراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

1. معاملات الثبات:

جدول رقم (7)

نتائج معامل الثبات (Cronbach's Alpha)

المتغيرات	الأبعاد	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	النتيجة
كشف التلاعب في البيانات المالية	الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240	9	0.766	ملائم
	كشف الغش والاحتيال	5	0.749	ملائم
	استخدام الشك المهني	10	0.732	ملائم
	الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش	6	0.711	ملائم
	إجراءات الإبلاغ عن الغش	12	0.727	ملائم
متغير كشف التلاعب في البيانات المالية		33	0.847	ملائم

نلاحظ من الجدول أن معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الدراسة يزيد عن 0.7، وبذلك فإنه يمكن التعويل عليها في التحليل الإحصائي لتحقيق أهداف الرسالة.

2. اختبار التوزيع الطبيعي:

جدول رقم (8)

نتائج اختبار (Kolmogorov -Smirnov) للمحاور الرئيسية للاستبانة

القرار	مستوى الدلالة	قيمة الاختبار	الأبعاد	المتغيرات
طبيعي	0.073	0.098	الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240	
طبيعي	0.084	0.096	كشف الغش والاعتياال	كشف التلاعب في البيانات المالية
طبيعي	0.184	0.092	استخدام الشك المهني	
طبيعي	>0.200	0.077	الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش	
طبيعي	0.052	0.102	إجراءات الإبلاغ عن الغش	
طبيعي	0.069	0.099	متغير كشف التلاعب في البيانات المالية	

تشير نتائج الجدول (2) إلى أن محاور ومتغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي بالاستناد إلى اختبار

.Kolmogorov -Smirnov

3. اختبار كفاية العينة

1- مقياس "KMO" للحكم على مدى كفاية العينة لبيانات ابعاد ومحاور الدراسة

جدول رقم (9)

نتائج مقياس (KMO) لكفاية العينة للمحاور الرئيسية للاستبانة

محاو الدراسة	عدد الفقرات	KMO	مستوى الدلالة	القرار
(X)	9	0.671	<0.001	ملائم
(y)	33	0.679	<0.001	ملائم

تشير نتائج معيار KMO إلى أنها أكبر من 0.5 لكلا المتغيرين وبذلك فأنها مقبولة ويؤيد ذلك نتائج اختبار Bartlett's Test، حيث أن قيمة مستوى الدلالة لها هي أقل من مستوى المعنوية 0.05.

2-3: التحليل الوصفي لفقرات أبعاد الاستبانة

سيتم استخراج كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف ومؤشر الأهمية النسبية واتجاه عينة البحث لجميع فقرات أبعاد الاستبانة.

اولا: التحليل الوصفي لفقرات المتغير المستقل

تم حساب التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف ومؤشر الأهمية النسبية لفقرات متغير (مدى الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240)، وكما في الجدول الآتي:

جدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الأهمية النسبية
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
X_1	16.0	12	80.0	60	2.7	2	1.3	1	0.0	0	82.1
X_2	44.0	33	52.0	39	4.0	3	0.0	0	0.0	0	88.0
X_3	32.0	24	64.0	48	4.0	3	0.0	0	0.0	0	85.6

97.3	0.380	4.867	0.0	0	0.0	0	1.3	1	10.7	8	88.0	66	X_4
87.7	0.517	4.387	0.0	0	0.0	0	1.3	1	58.7	44	40.0	30	X_5
71.5	0.738	3.573	0.0	0	1.3	1	53.3	40	32.0	24	13.3	10	X_6
80.3	0.557	4.013	0.0	0	1.3	1	10.7	8	73.3	55	14.7	11	X_7
93.9	0.492	4.693	0.0	0	0.0	0	1.3	1	28.0	21	70.7	53	X_8
87.7	0.490	4.387	0.0	0	0.0	0	0.0	0	61.3	46	38.7	29	X_9
86.0%	0.529	4.301	0.0%	0.4%	8.7%	51.1%	39.7%	90.8%	البعد				
			0.4%										

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS V26.

يلحظ من الجدول السابق أن متغير مدى الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 تمثل بالفقرات (X_1 إلى X_9) وبنسبة (90.8%) من المبحوثين نحو الاتفاق (موافق بشدة، موافق) على إجمالي هذا البعد ونسبة عدم الاتفاق (غير موافق، غير موافق بشدة) بنسبة قدرها (8.7%) ونسبة المحايدين (0.4%) ويعزز ذلك المتوسط الحسابي (4.301) وانحراف المعياري (0.529) وشدة استجابة (86%). وقد امتلكت الفقرة (X_4) التي تنص على ((يتطلب المعيار التدقيق الدولي 240 من مراقب الحسابات ممارسة الشك المهني، وان يكون على شك لإمكانية حدوث تحريفات جوهرية)) أعلى أهمية نسبية بلغت (97.3%) بوسط حسابي (4.867) وانحراف معياري (0.380)، في حين امتلكت الفقرة (X_6) التي تنص على ((يتطلب معيار التدقيق الدولي 240 من الشريك المسؤول ان يضع في حسابه الأمور التي ينبغي إبلاغها لفريق التدقيق غير المشتركين في مناقشة عن التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن التحريفات)) أقل أهمية نسبية تساوي تقريباً (72%) بوسط حسابي (3.573) وانحراف معياري (0.738).

ثانياً: التحليل الوصفي لفقرات أبعاد المتغير المعتمد

تم حساب التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف ومؤشر الأهمية النسبية لفقرات أبعاد متغير (كشف التلاعب في البيانات المالية)، وكما يأتي:

1. فقرات بعد (كشف الغش والاعتيال):

جدول رقم (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد كشف الغش والاختيال

الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الفقرة
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
94.7	0.475	4.733	0.0	0	0.0	0	1.3	1	24.0	18	74.7	56	Y1_1
89.6	0.578	4.480	0.0	0	1.3	1	0.0	0	48.0	36	50.7	38	Y1_2
95.7	0.501	4.787	0.0	0	1.3	1	0.0	0	17.3	13	81.3	61	Y1_3
87.2	0.483	4.360	0.0	0	0.0	0	0.0	0	64.0	48	36.0	27	Y1_4
92.0	0.520	4.600	0.0	0	0.0	0	1.3	1	37.3	28	61.3	46	Y1_5
91.8%	0.511	4.592	0.0%		0.5%		0.5%		38.1%		60.8%		البعء
			0.5%		98.9%								

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS V26.

يلحظ من الجدول السابق أن بعد كشف الغش والاختيال بالفقرات (Y1_1 إلى Y1_5) وبنسبة (98.9%) من المبحوثين نحو الاتفاق (موافق بشدة، موافق) على إجمالي هذا البعد ونسبة عدم الاتفاق (غير موافق، غير موافق بشدة) بنسبة قدرها (0.5%) ونسبة المحايد (0.5%) ويعزز ذلك المتوسط الحسابي (4.592) وانحراف المعياري (0.511) وشدة استجابة (91.8%). وقد امتلكت الفقرة (Y1_3) التي تنص على ((الالتزام بأخلاق مهنة التدقيق بشكل كبير)) أعلى أهمية نسبية بلغت (95.7%) بوسط حسابي (4.787) وانحراف معياري (0.501)، في حين امتلكت الفقرة (Y1_4) التي تنص على ((تصميم إجراءات التدقيق تساعد على اكتشاف الأخطاء)) أقل أهمية نسبية حيث تساوي (87.2%) بوسط حسابي (4.360) وانحراف معياري (0.483).

2. فقرات بعد (استخدام الشك المهني):

جدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد استخدام الشك المهني

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأهمية النسبية
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
Y2_1	38.7	29	56.0	42	5.3	4	0.0	0	0.0	0	0.577	4.333	86.7
Y2_2	18.7	14	66.7	50	13.3	10	1.3	1	0.0	0	0.615	4.027	80.5
Y2_3	17.3	13	77.3	58	5.3	4	0.0	0	0.0	0	0.464	4.120	82.4
Y2_4	78.7	59	18.7	14	1.3	1	1.3	1	0.0	0	0.548	4.747	94.9
Y2_5	24.0	18	70.7	53	4.0	3	1.3	1	0.0	0	0.554	4.173	83.5
Y2_6	42.7	32	53.3	40	1.3	1	2.7	2	0.0	0	0.650	4.360	87.2
Y2_7	53.3	40	44.0	33	2.7	2	0.0	0	0.0	0	0.554	4.507	90.1
Y2_8	46.7	35	50.7	38	2.7	2	0.0	0	0.0	0	0.551	4.440	88.8
Y2_9	12.0	9	85.3	64	0.0	0	2.7	2	0.0	0	0.475	4.067	81.3
Y2_10	10.7	8	85.3	64	2.7	2	1.3	1	0.0	0	0.432	4.053	81.1
البعد	34.3%		60.8%		3.9%		1.1%		0.0%		4.283	85.7%	0.542
	95.1%						1.1%						

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS V26.

يلحظ من الجدول السابق أن بعد استخدام الشك المهني بالفقرات (Y2_1 إلى Y2_10) وبنسبة (95.1%) من المبحوثين نحو الاتفاق (موافق بشدة، موافق) على إجمالي هذا البعد ونسبة عدم الاتفاق (غير موافق، غير موافق بشدة) بنسبة قدرها (1.1%) ونسبة المحايد (3.9%) ويعزز ذلك المتوسط الحسابي (4.283) وانحراف المعياري (0.542) وشدة استجابة (85.7%). وقد امتلكت الفقرة

(Y2_4) التي تنص على ((زيادة مخاطر الغش لدى المدقق عند اكتشافه لمواطن ضعف في تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي)) أعلى أهمية نسبية بلغت (94.9%) بوسط حسابي (4.747) وانحراف معياري (0.548)، في حين امتلكت الفقرة (Y2_2) التي تنص على ((استفسار المدقق من الإدارة عن وجود غش أو خطأ هام قد تم اكتشافه)) أقل أهمية نسبية حيث تساوي (80.5%) بوسط حسابي (4.027) وانحراف معياري (0.615).

3. فقرات بعد (الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش):

جدول رقم (13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
Y3_1	50.7	38	40.0	30	6.7	5	1.3	1	1.3	1	4.373	0.785	87.5
Y3_2	61.3	46	34.7	26	2.7	2	1.3	1	1.3	0	4.560	0.620	91.2
Y3_3	14.7	11	68.0	51	17.3	13	0.0	0	0.0	0	3.973	0.569	79.5
Y3_4	4.0	3	17.3	13	22.7	17	56.0	42	56.0	42	2.693	0.900	53.9
Y3_5	69.3	52	25.3	19	4.0	3	1.3	1	1.3	0	4.627	0.632	92.5
Y3_6	62.7	47	34.7	26	1.3	1	1.3	1	1.3	0	4.587	0.595	91.7

82.7	0.68	4.13	0.2%	10.2%	9.1%	36.7%	43.8%	البعد
%	4	6	10.4%			80.4%		

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS V26.

يلحظ من الجدول السابق أن بعد الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش بالفقرات (Y3_1 إلى Y3_6) ونسبة (80.4%) من المبحوثين نحو الاتفاق (موافق بشدة، موافق) على إجمالي هذا البعد ونسبة عدم الاتفاق (غير موافق، غير موافق بشدة) بنسبة قدرها (10.4%) ونسبة المحايدين (9.1%) ويعزز ذلك المتوسط الحسابي (4.136) وانحراف المعياري (0.684) وشدة استجابة (82.7%). وقد امتلكت الفقرة (Y3_5) التي تنص على ((يقوم بمراجعة الموضوع مع الإدارة والتأكد بان الموضوع قد انعكس بشكل مناسب أو تم تصحيحه في البيانات المالية)) أعلى أهمية نسبية بلغت (92.5%) بوسط حسابي (4.627) وانحراف معياري (0.632)، في حين امتلكت الفقرة (Y3_4) التي تنص على ((تحديد نوع الخطأ المحتمل وجوده في البيانات المالية لتحديد نوع الإجراءات الإضافية والعمل على تصحيحه بإجراءات مادية عند تأكيد شكوك المدقق حول وجود غش نتيجة تعديل خطة التدقيق)) أقل أهمية نسبية تقل عن (54%) بوسط حسابي (2.693) وانحراف معياري (0.900).

4. فقرات بعد (إجراءات الإبلاغ عن الغش):

جدول رقم (14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد إجراءات الإبلاغ عن الغش

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي		الانحراف المعياري النسبية	
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	ابي	ي	%	ت
Y4_1	5.3	4	24.	1	42.	3	28.	2	0.	0	3.06	0.85	61.3	9
Y4_2	52.	3	46.	3	1.3	1	0.0	0	0.	0	4.50	0.52	90.1	9

63.7	1.02 3	3.18 7	4. 0	3	25. 3	1 9	25. 3	1 9	38. 7	2 9	6.7	5	Y4_3
61.6	0.96 9	3.08 0	0. 0	0	38. 7	2 9	18. 7	1 4	38. 7	2 9	4.0	3	Y4_4
88.8	0.75 8	4.44 0	0. 0	0	2.7	2	8.0	6	32. 0	2 4	57. 3	4 3	Y4_5
91.7	0.54 8	4.58 7	0. 0	0	0.0	0	2.7	2	36. 0	2 7	61. 3	4 6	Y4_6
92.3	0.65 5	4.61 3	0. 0	0	2.7	2	1.3	1	28. 0	2 1	68. 0	5 1	Y4_7
73.3	0.62 2	3.66 7	0. 0	0	2.7	2	33. 3	2 5	58. 7	4 4	5.3	4	Y4_8
73.1	0.70 7	3.65 3	0. 0	0	2.7	2	40. 0	3 0	46. 7	3 5	10. 7	8	Y4_9
86.7	0.57 7	4.33 3	0. 0	0	0.0	0	5.3	4	56. 0	4 2	38. 7	2 9	Y4_1 0
93.6	0.59 6	4.68 0	0. 0	0	1.3	1	2.7	2	22. 7	1 7	73. 3	5 5	Y4_1 1
74.1	0.67 3	3.70 7	0. 0	0	4.0	3	29. 3	2 2	58. 7	4 4	8.0	6	Y4_1 2
79.2 %	0.71 0	3.96 0	0.3%	9.0%	17.6%			40.6%	32.6%	73.1%			البعد
			9.3%										

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS V26.

يلحظ من الجدول السابق أن بعد إجراءات الإبلاغ عن الغش بالفقرات (Y4_1 إلى Y4_17) وبنسبة (73.1%) من المبحوثين نحو الاتفاق (موافق بشدة، موافق) على إجمالي هذا البعد ونسبة عدم الاتفاق (غير موافق، غير موافق بشدة) بنسبة قدرها (9.3%) ونسبة المحايدين (17.6%) ويعزز ذلك المتوسط الحسابي (3.960) وبانحراف المعياري (0.710) وشدة استجابة (79.2%). وقد امتلكت الفقرة (Y4_11) التي تنص على ((الاتصال مع الجهات الحكومية المختصة عند عدم استجابة الإدارة لتوصيات المدقق حول وجود بعض التنظيمات والامور التي لها أهمية والتي وجودها يمثل وجود دلائل محتملة لحدوث تجاوزات بناء على نص القانون)) أعلى أهمية نسبية بلغت (93.6%) بوسط حسابي (4.680) وانحراف معياري (0.596)، في حين امتلكت الفقرة (Y4_1) التي تنص على ((ابلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة عند وجود غش أو خطأ ما دي فعلي)) أقل أهمية نسبية حيث تساوي (61.3%) بوسط حسابي (3.067) وانحراف معياري (0.859).

3-3: اختبار الفرضيات:

اولاً: الأهمية الترتيبية لأبعاد ومتغيرات الدراسة

يتبين من الجدول (15) أن الأهمية الترتيبية لأبعاد ومتغيرات الدراسة جميعها معنوي، مقارنة مع المتوسط الفرضي، والذي يساوي (3)، من حيث الأهمية الترتيبية إذ نجد أن القيمة الاحتمالية لها جميعاً هي (<0.001) وهي أقل من مستوى المعنوية المسموح به (0.05)، وأن أعلى متغير من حيث نسبة الاتفاق هو متغير (الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240) بنسبة اتفاق (86%) ومن ثم متغير (كشف التلاعب في البيانات المالية) بنسبة اتفاق (84.9%)، وعلى مستوى أبعاد متغير (كشف التلاعب في البيانات المالية) فإن أعلى بعد هو (كشف الغش والاعتيال) بنسبة اتفاق (91.8%) يليه بعد (استخدام الشك المهني) بنسبة اتفاق (85.7%) وبعد (الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش) بنسبة اتفاق (82.7%) ومن ثم بعد (إجراءات الإبلاغ عن الغش) بنسبة اتفاق (79.2%).

الجدول رقم (15)

الأهمية الترتيبية حسب أبعاد متغيري الدراسة

المتغيرات	الأبعاد	المتوسط الانحراف الحسابي المعياري	t-test	القيمة الاحتمالية	نسبة الاتفاق
	الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240	4.301	21.299	<0.001	86.0
	كشف الغش والاعتيال	4.592	26.981	<0.001	91.8

85.7	<0.001	20.500	0.542	4.283	استخدام الشك المهني	كشف التلاعب في البيانات المالية
82.7	<0.001	14.383	0.684	4.136	الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش	
79.2	<0.001	11.710	0.71	3.96	إجراءات الإبلاغ عن الغش	
84.9	<0.001	17.589	0.612	4.243	متغير كشف التلاعب في البيانات المالية	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS V26.

ثانياً: دراسة العلاقات بين المتغيرات

يتم هنا دراسة تحليل الارتباط بين مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) وكشف التلاعب في البيانات المالية من حيث المتغيرات والأبعاد.

1. دراسة العلاقة بين الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 وكشف التلاعب

حيث تم الحصول على قيمة معامل بيرسون للارتباط بين مدى التزام مراقب ومتغير كشف التلاعب في البيانات المالية، وكما في الجدول الآتي:

جدول رقم (16)

تحليل الارتباط بين الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 وكشف التلاعب

مدى الالتزام بمعيار (240)	المتغيرات	
0.851	معامل الارتباط	كشف التلاعب في البيانات المالية
<0.001	القيمة الاحتمالية	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نستنتج من الجدول أعلاه أن هناك علاقة طردية دالة إحصائياً بين مدى الالتزام بمعيار (240) وكشف التلاعب في البيانات المالية.

2. دراسة العلاقة بين الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 وأبعاد كشف التلاعب

حيث تم الحصول على قيمة معامل بيرسون للارتباط بين مدى التزام مراقب وأبعاد كشف التلاعب

في البيانات المالية، وكما في الجدول الآتي:

جدول رقم (17)

تحليل الارتباط بين الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 وأبعاد كشف التلاعب

المتغيرات	مدى الالتزام بمعيار (240)
كشف الغش والاحتيال	معامل الارتباط 0.792
	القيمة الاحتمالية <0.001
الشك المهني	معامل الارتباط 0.765
	القيمة الاحتمالية <0.001
الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش	معامل الارتباط 0.843
	القيمة الاحتمالية <0.001
إجراءات الإبلاغ عن الغش	معامل الارتباط 0.754
	القيمة الاحتمالية <0.001

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نستنتج من الجدول أعلاه أن هناك علاقة طردية دالة إحصائياً بين مدى الالتزام بمعيار (240) وجميع أبعاد متغير كشف التلاعب في البيانات المالية.

ثالثاً: دراسة التأثير

يتم هنا دراسة تحليل تأثير مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في كشف التلاعب في البيانات المالية من حيث المتغيرات والأبعاد.

1. دراسة تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في كشف التلاعب

حيث تم تحليل تأثير مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في كشف التلاعب في البيانات المالية، وهذا يعني اختبار الفرضية الآتية:

((لا يوجد تأثير معنوي للالتزام بمراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في

كشف التلاعب في البيانات المالية))

والجدول الآتي يمثل نتائج تحليل الانحدار:

جدول رقم (18)

تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في كشف التلاعب

المتغير المستقل	المعاملات	الخطأ القياسي	قيمة t المحسوبة	Sig	قيمة F المحسوبة	Sig	R ²
الثابت	59.77	5.968	10.014	59.77			
الالتزام بمعيار المراجعة الدولي	2.133	0.154	13.857	2.133	192.024	<0.001	%72.5

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نستنتج من الجدول أعلاه أن هناك تأثير دال إحصائياً لمدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في كشف التلاعب في البيانات المالية، بمعنى أننا نرفض الفرضية أعلاه ونقبل الآتي:

((يوجد تأثير معنوي للالتزام بمراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في كشف التلاعب في البيانات المالية))

وسبب ذلك أن القوة الاحتمالية (Sig) لاختبار F تقل عن مستوى المعنوية (0.05)، ويؤيد ذلك نتائج اختبار t. كما تشير قيمة معامل التحديد (R²) إلى أن الالتزام بمعيار المراجعة الدولي يفسر حوالي %73 من كشف التلاعب في القوائم المالية.

2. دراسة تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في أبعاد كشف التلاعب

حيث تم تحليل تأثير مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في أبعاد كشف التلاعب في البيانات المالية، بمعنى اختبار الفرضيات الآتية:

- أ. لا يوجد تأثير معنوي للالتزام بمراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في كشف الغش والاحتيايل في البيانات المالية.
- ب. لا يوجد تأثير معنوي للالتزام بمراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في استخدام الشك المهني.

ت. لا يوجد تأثير معنوي للالتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش.

ث. لا يوجد تأثير معنوي للالتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في إجراءات الإبلاغ عن الغش.

والجداول الآتية تمثل نتائج تحليل الانحدار:

جدول رقم (19)

تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في كشف الغش والاحتيال

المتغير المستقل	المعاملات	الخطأ القياسي	قيمة t المحسوبة	Sig	قيمة F المحسوبة	Sig	R ²
الثابت	64.552	5.867	11.003	<0.001			
الالتزام بمعيار المراجعة الدولي	2.018	0.154	13.077	<0.001	179.862	<0.001	62.7%

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نستنتج من الجدول أعلاه أن هناك تأثير دال إحصائياً لمدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في كشف الغش والاحتيال، بمعنى أننا نرفض الفرضية أعلاه ونقبل الآتي: ((يوجد تأثير معنوي للالتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240 في كشف

الغش والاحتيال في البيانات المالية))

وسبب ذلك أن القوة الاحتمالية (Sig) لاختبار F تقل عن مستوى المعنوية (0.05)، ويؤيد ذلك نتائج اختبار t. كما تشير قيمة معامل التحديد (R²) إلى أن الالتزام بمعيار المراجعة الدولي يفسر حوالي 63% من كشف الغش والاحتيال في البيانات المالية.

جدول رقم (20)

تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في استخدام الشك المهني

R ²	Sig	قيمة F المحسوبة	Sig	قيمة t المحسوبة	الخطأ القياسي	المعاملات	المتغير المستقل
			<0.001	8.657	6.248	54.092	الثابت
%58.5	<0.001	141.938	<0.001	13.346	0.152	2.031	الالتزام بمعيار المراجعة الدولي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نستنتج من الجدول أعلاه أن هناك تأثير دال إحصائياً لمدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في استخدام الشك المهني، بمعنى أننا نرفض الفرضية أعلاه ونقبل الآتي: ((يوجد تأثير معنوي للالتزام بمراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240 في استخدام الشك المهني))

وسبب ذلك أن القوة الاحتمالية (Sig) لاختبار F تقل عن مستوى المعنوية (0.05)، ويؤيد ذلك نتائج اختبار t. كما تشير قيمة معامل التحديد (R²) إلى أن الالتزام بمعيار المراجعة الدولي يفسر حوالي %59 من استخدام الشك المهني.

جدول رقم (21)

تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش

R ²	Sig	قيمة F المحسوبة	Sig	قيمة t المحسوبة	الخطأ القياسي	المعاملات	المتغير المستقل
			<0.001	10.523	5.532	58.216	الثابت
%71.1	<0.001	189.542	<0.001	14.319	0.160	2.284	الالتزام بمعيار المراجعة الدولي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نستنتج من الجدول أعلاه أن هناك تأثير دال إحصائياً لمدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش، بمعنى أننا نرفض الفرضية أعلاه ونقبل الآتي:

((يوجد تأثير معنوي لالتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240 في

الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش))

وسبب ذلك أن القوة الاحتمالية (Sig) لاختبار F تقل عن مستوى المعنوية (0.05)، ويؤيد ذلك نتائج اختبار t. كما تشير قيمة معامل التحديد (R^2) إلى أن الالتزام بمعيار المراجعة الدولي يفسر حوالي 71% من الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش.

جدول رقم (22)

تحليل تأثير الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 في إجراءات الإبلاغ عن الغش

المتغير المستقل	المعاملات	الخطأ القياسي	قيمة t المحسوبة	Sig	قيمة F المحسوبة	Sig	R^2
الثابت	45.873	4.889	9.383	<0.001			
الالتزام بمعيار المراجعة الدولي	1.747	0.133	13.180	<0.001	143.058	<0.001	56.9%

المصدر: إعداد الباحثة بالا اعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نستنتج من الجدول أعلاه أن هناك تأثير دال إحصائياً لمدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) في إجراءات الإبلاغ عن الغش، بمعنى أننا نرفض الفرضية أعلاه ونقبل الآتي:

((يوجد تأثير معنوي لالتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240 في إجراءات

الإبلاغ عن الغش))

وسبب ذلك أن القوة الاحتمالية (Sig) لاختبار F تقل عن مستوى المعنوية (0.05)، ويؤيد ذلك نتائج اختبار t. كما تشير قيمة معامل التحديد (R^2) إلى أن الالتزام بمعيار المراجعة الدولي يفسر حوالي 57% من إجراءات الإبلاغ عن الغش.

الخاتمة:

الاستنتاجات والتوصيات

نتائج العملي:

1- تم تحليل استجابات 75 مشاركاً من موظفي الرقابة المالية في محافظة أربيل، موزعة ديموغرافياً بين الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، وعدد سنوات الخبرة.

الذكور يشكلون 57.3% من العينة بينما الإناث 42.7%، مع توزيع عمري يركز بشكل أساسي بين 30 و50 سنة.

2- أظهرت نتائج معامل الثبات (Cronbach's Alpha) واختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov) أن البيانات موثوقة وتخضع للتوزيع الطبيعي، ما يؤكد صلاحيتها للتحليل الإحصائي.

3- يُظهر التحليل الوصفي لفقرات الاستبانة درجة عالية من الاتفاق مع الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 وفعاليتها في كشف التلاعب بالبيانات المالية، مع أعلى تقدير للأهمية النسبية لفقرة تتعلق بضرورة ممارسة الشك المهني من قبل مراقب الحسابات.

4- تُظهر النتائج وجود علاقة طردية وتأثير معنوي دال إحصائياً للالتزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240 في كشف التلاعب في البيانات المالية.

6- الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 240 يعتبر المتغير الأكثر تأثيراً في كشف التلاعب في البيانات المالية، مع تأثير كبير ومباشر على كافة أبعاد كشف التلاعب.

7- كل من الالتزام بمعيار المراجعة، كشف الغش والاحتيايل، استخدام الشك المهني، الإجراءات المتخذة عند ظهور الغش، وإجراءات الإبلاغ عن الغش تظهر تأثيرات دالة إحصائياً مع قيمة معامل التحديد (R^2) تدل على نسبة التأثير والتفسير لكشف التلاعب في البيانات المالية.

الاستنتاجات

1- أن مسؤولية المدقق بقواعد الأداء الأخلاقي ومبادئه (استقلالية، سرية مهنية، موضوعية، نزاهة) يعظم من مستوى المهنة ويرفع من ثقة الجمهور بها وهذا يؤدي إلى رفع جودة التدقيق.

2- التدقيق الخارجي تعمل على رفع الجهود لإيصال المعلومات المحاسبية وذلك عن طريق إعداد التقرير النهائي للمدقق الذي يتضمن على مدى موثوقية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

3- أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إنشاء نظام صحيح للتدقيق الداخلي، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام ومراجعة تنفيذه من قبل جميع العاملين في المؤسسة، أن هذا النظام ينقص من احتمال حدوث الخطأ والغش في القوائم المالية ولكنه يحمو هذا الاحتمال.

4- تمتع مراقب الحسابات بالاحذر والشك المهني يساعده على تعيين الخطر وطريقة التعامل معه.

5- إتباع المعايير المحاسبية تساعد المحاسبين والمدققين من تقليل الأخطاء المحاسبية أو الحد منها عند تطبيقها والالتزام بها.

6- عند تقديم المدقق تقريره فهو غير مجبر قانونياً بإجراءات جديدة عند اكتشاف الأخطاء والغش.

7- يجب أن تحتوي تقرير مدقق الحسابات رأيه الفني المهني المحايد في البيانات المحاسبية الختامية.

8- التدقيق هو عملية منظمة تقوم على جمع وتقييم القرائن والأدلة بشكل موضوعي من قبل شخص مهني متخصص يحق له أن يوصل النتائج إلى المعنيين بعملية المراقبة.

9- في حالة اكتشاف الأخطاء والغش يبدي المدقق برأيه السلبي.

10- المدقق الداخلي يساعد بدرجة كبيرة في مقاومة الفساد المالي وحدوث الأخطاء والغش من خلال القيام بمسؤولياته ومهامه، في تقييم طرق وإجراءات ووسائل إدارة المخاطر المصاحبة لإعداد التقارير المالية وبعد ذلك الحد من التلاعب ومقاومة ظاهرة الفساد المالي.

التوصيات

1- في حالة اكتشاف المدقق بوجود الأخطاء والغش ينبغي أن يبلغ الإداري والأفراد المخولين بالتحكم بالمؤسسة والجهات الإشرافية العليا التي تخضع لها المؤسسة.

2- حث المدققين على السعي الدائم للتقدم في أدائهم عن طريق المشاركة في الندوات والمحاضرات وورشات العمل والإطلاع على أي جديد يحدث في المعايير الدولية والوطنية.

3- من المهم أن تأخذ بمبدأ تعدد المدققين حيث تكون واجباتهم تضامنية وتوزيع العمل فيما بينهم لمنع الأزواجية وإضاعة المجهود، وإصدار تقرير مشترك لأن في حالة تعدد المدققين يضمن اجتياز العمل بشكل جيد ويصعب على الإدارة أن تؤثر على مدققين كثر ولكن على مدقق واحد يؤثر بشكل أسهل.

4- الأهتمام بتأهيل العملي والعلمي لمدقق الحسابات وتطوير إجراءاتهم بشكل دائم.

- 5- التنسيق الجيد بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين يساعد بشكل فاعل على تقليل والحد من انتشار الفساد المالي والإداري.
- 6- على كل موظف أن يعمل في مجال الذي يتناسب مع مؤهله العلمي وبالأخص في مجال التدقيق.
- 7- العمل على زيادة الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي وتنشيط دورها لما لها من تأثيرات إيجابية في مساندة تطبيقات الحوكمة وأحكام الرقابة على كافة جهات لأداء المؤسسة.
- 8- ينبغي على المدقق أن يقوم بالتدقيق التحليلي للقوائم المالية عند البدء بعملية التدقيق وأثناء التحقيق و في نهاية عملية التدقيق، كما ينبغي على المدقق عند تجهيز برنامج التدقيق أن يطلب أدلة الأثبات في حالة شكه بوجود الغش أو الأخطاء في بعض البنود بما يؤثر بشكل سلبي على المركز المالي وحصيلة النشاط.
- 9- العمل على رفع جدارة التدقيق بحيث لاتزال هناك نشاطات تتم ولكن ليست بالمستوى الجدارة المطلوبة وتحسين كفاءة التدقيق قد تؤدي إلى تقليل تكاليف عملية المراقبة.

قائمة المصادر:

• المصادر باللغة العربية :

أ- البحوث و التقارير :

1- الحسيني ، خليل وهدى: مسؤولية مراجع الحسابات ،مجلة كلية البغداد في العلوم الإقتصادية ، العدد 28،2011.

2- حولي،محمد: مسؤولية مراجعي الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية ، مجلة رؤى الاقتصادية،العدد2،2017.

ب- رسائل الجامعية :

1- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح،مذكرة ماجستير، جامعة سطيف،2010-2011.

2- ثليب ،خولة: دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات الإبداعية، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر،2015.

3- ريان، علي عبدالرحيم : "الأهمية النسبية للعوامل المحددة لفاعلية التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة العامة الاردنية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، عمان، (2014).

4- عيادي ، محمد لمين : مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي،مذكرة لنيل شهادة ماجستير،جامعة الجزائر،2008.

5- صديقي ، مسعود : نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر،أطروحة دكتوراه غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2004.

6- مازون ، محمد أمين :التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،مذكرة لنيل شهادة ماجستير،جامعة الجزائر،2011.

8- هيري، أسيا: فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق،أطروحة دكتوراه،جامعة أدرار،2017.

ج- الكتب :

- 1- إشتيوي ، إدريس عبدالسلام : المراجعة معايير وإجراءات،بير وت،لبنان، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الطبعة الرابعة، 1996، ص46-47.
- 2- التميمي، هادي: مدخل متكامل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، عمان،الأردن،دار وائل للنشر،2004،ص65.
- 3- الخطيب ،خالد راغب و الرفاعي ،خليل محمود : الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل،الأردن،1998.
- 4- الخطيب ، خالد راغب و الرفاعي ، خليل محمود : علم تدقيق الحسابات النظري والعملية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،2009.
- 5- الحدرب ، زهير :علم تدقيق الحسابات،دار البداية للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،الأردن، 2010 .
- 6- الدهراوي ، كمال الدين مصطفى و سرايا ، محمد السيد : دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة،الدار الجامعية،مصر،2001.
- 7- الصبان ،محمد سمير و علي ، عبدالوهاب نصر :خدمات مراقب الحسابات لسوق المال:المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية،الجزء الاول،الدار الجامعية،الاسكندرية.
- 8- الصبان ، محمد سمير و الفيومي ،محمد الفيومي: المراجعة بين التنظير والتطبيق،الدار الجامعية،بيروت،1990.
- 9- الفيومي ، محمد و لبيب ، عوض :المراجعة،المكتبة الجامعية الحديثة، الاسكندرية، 1998.
- 10- المطارنة ،غسان فلاح : التدقيق والرقابة في البنوك،ط1، دار وائل للنشر،عمان،1998.
- 11- بوتين ،محمد :المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي التطبيق،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.
- 12- جربوع ، يوسف محمود : مراجعة الحسابات النظرية والتطبيق،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،عمان،الأردن.

- 13- جمعة المحاسبين القانونيين السعوديين، معايير المدققة اتداخليّة، المملكة العربية السعودية، 2004.
- 14- جمعة، أحمد حلمي : التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- 15- سرايا ، محمد السيد : أصول وقواعد المراجعة والتدقيق:الإطار النظري،المعايير والقواعد،مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية،الاسكندرية،2002.
- 16- عبد الله ، خالد أمين ، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، عمان 1998.
- 17- طواهر ، محمد التهامي و صديقي : مسعود ،المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية،ديو ان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2002-2003.
- 18- محمد ، نواف و الرماحي ، عباس :مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009.
- 19- محمد، الفيومي محمد و الدميري ، علاء الدين محمد و شتيوي ، أيمن احمد: دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2008.
- 20- محمود ، رأفت سلامة و كليونة ،أحمد يوسف و زريقنت ،عمر محمد :علم تدقيق الحسابات ،العملي، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة،عمان،الاردن،الطبعة الأولى،2011.
- 21- نظمي ، إيهاب و العزب ، هاني : تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، دار وائل للنشر،الطبعة الأولى،الأردن،2012.

د- المؤتمرات:

- 1- النواس و عبدالجبار، رافي عبيد ومنى حيدر: إصلاح أنظمة التدقيق الداخلي لمواجهة التحديات البيئية والوقاية من الفساد المالي،المؤتمر المحاسبي العربي الثالث ،نقابة المحاسبين القانونيين والمدققين في بغداد،2016.
- 2- صديقي ، مسعود و براق، محمد:انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الاداء الرقابي،المؤتمر العلمي الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،جامعة ورقلة،2005.

هـ - المعايير :

- 1- معيار المراجعة(315)"التعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية وتقديرها، من خلال فهم المنشأة وبيئتها".
- 2- معيار المراجعة(330)"استجابات المراجع للمخاطر المقدرة".
- 3- معيار المراجعة(200)"الاهداف العامة للمراجع المستقل، والقيام بالمراجعة، طبقاً لمعايير المراجعة "فقرة 52أ.
- 4- معيار المراجعة(200)،فقرة 51أ.
- 5- معيار المراجعة(200)،فقرة 15.
- 6- معيار المراجعة(315) فقرة 10.
- 7- معيار المراجعة(315) الفقرات 5-24.
- 8- معيار المراجعة(260)"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة" فقرة 13.
- 9- معيار المراجعة(315)، فقرة 25.
- 10- معيار المراجعة(330)، فقرة 5.
- 11- معيار المراجعة (330)، فقرة 6
- 12- معيار المراجعة(230)،"توثيق اعمال المراجعة"،الفقرات 8-11، وفقرة 6.
- 13- معيار المراجعة (315)، فقرة 32.
- 14- معيار المراجعة(330)، فقرة 28.
- 15- معيار المراجعة(200)،فقرة 47.
- 16- معيار المراجعة(315)، فقرة 23، معيار المراجعة(610)،"استخدام عمل المراجعين الداخليين"
- 17- معيار المراجعة(260)،الفقرات 1-8، تو ضح الاشخاص الذين يتوا صل معهم المراجع، عندما يكون هيكل الحو كمة بالمنشآت غير محد د بشكل جيد.

- 18- معيار المراجعة (315)، فقرة 48.
- 19- معيار المراجعة (540)، "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك، التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، فقرة 9.
- 20- معيار المراجعة (330)، فقرة 25.
- 21- معيار المراجعة (450)، "تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال المراجعة".
- 22- معيار المراجعة (700)، "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية
- 23- (توفر قواعد آداب وسلوك المهنة الصادرة عن مجلس معايير آداب وسلوك المهنة للمحاسبين المهنيين، الإرشادات حول الاتصالات مع المراجع السابق)
- 24- معيار المراجعة (580)، "الإفادات المكتوبة"
- 25- معيار المراجعة (260)، فقرة 38.

• المصادر باللغة الانكليزية :

- 1- Archam beault, Deborah S,(2008), "The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases ", USA: Prentice-Hall International, Evidence.
- 2- Henri bouquir, carles becour, l'audit operatinnel, Economica, Paris, 1996, P08
- 3- Micheline Friederich, Georges Langlois, Alain Burlaud, Rene Bonnault, Loc, Cit., P448.
- 4- Micheline Friederich, Georges Lan glois, Alian Bur laud, Rene Bonnault, Loc.Cit., P447.
- 5- Kaplan, S, E, et al. ,2008, "The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management", Auditing: A journal of Practic & The ory, vol.27, no.1, p72.

6- Eichenseher, J.W. and Shields, D., (2003). The correlates of CPA firm for publicly-held corporations, *Journal Of Practice And Theory*, Spring, Vol.8, No3. P.23

7- Pickett, K. Spencer: *The essential handbook of internal auditing* by John Wiley and Sons, England, 2005, P114.

قائمة الملاحق



جامعة الشرق الأدنى
المعهد العالي للدراسات العليا في العلوم الانسانية
كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة
برنامج الماجستير

استمارة الاستبيان

السادة المحترمون:
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد:

الأستاذة:

تحية طيبة وبعد :

يقوم الباحث بدراسة بعنوان " مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) وانعكاسه في كشف التلاعب في البيانات المالية. " ولكي تحقق هذه الدراسة فوائدها وأهدا فيها المرجوة، نأمل منكم التكرم بالإجابة عن هذه الأسئلة التي يحيوها هذا الاستبيان لما لإجابا تكم وآرائكم من أهمية، وذلك للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة، واثقين من اهتمامكم وحسن تعاونكم. مؤكدين لكم أن أية معلومات سوف نحصل عليها منكم محاطة بالسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لكم على حسن تعاونكم

الباحث : هزين ضرار احمد
الايمل : hazheen2014@gmail.com

استمارة الاستبيان

ت	الأسئلة
1	ان معيار التدقيق الدولي 240 يسهم في وضع إرشادات بمسؤولية المراقب الحسابات
2	يسهم معيار التدقيق الدولي 240 وضع تعليمات في بيان مسؤولية المراقب الحسابات بشأن الاحتيال في تدقيق القوائم المالية
3	يصف المعيار التدقيق الدولي 240 المحددات المتأصلة لعملية التدقيق في سياق الاحتيال
4	يتطلب المعيار التدقيق الدولي 240 من مراقب الحسابات ممارسة الشك المهني، وان يكون على شك لإمكانية حدوث تحريفات جوهرية
5	يؤكد معيار التدقيق الدولي 240 على أعضاء الفريق التدقيق مناقشة قابلية التعرض القوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق للتحريفات الجوهرية
6	يتطلب معيار التدقيق الدولي 240 من الشريك المسؤول ان يضع في حسابه الأمور التي ينبغي إبلاغها لفريق التدقيق غير المشتركين في مناقشة عن التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن التحريفات
7	ان إجراءات التدقيق التي تختلف في طبيعة ادلة ينطوي على اختيار عينة معينة من الجهات الخاضعة لاكتشاف مخاطر الاحتيال
8	يختبر المراقب الحسابات تأكيداً عن طريق جمع مجموعة من الحقائق للكشف عن مخاطر الاحتيال

					9	ان الهدف من إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي 240 هو إزالة حالات الفشل إجراءات التدقيق المستقبلية عن اكتشاف مخاطر الاحتيال
هل يبذل المحاسبون القانونيون العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش والاحتيال؟						
					10	فهم المدقق للمنشأة وبيئتها الداخلية عند تقييم مخاطر التدقيق.
					11	التخطيط بشكل عالي لعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق
					12	الالتزام بأخلاق مهنة التدقيق بشكل كبير
					13	تصميم إجراءات التدقيق تساعد على اكتشاف الأخطاء
					14	الحصول على ادلة كافية تؤكد بها التقرير التدقيق
استخدام المدقق الشك المهني في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق						
					15	تصميم إجراءات التدقيق بحيث يحصل المدقق على الرضا المناسب بإمكانية اكتشاف المعلومات الخاطئة الناتجة عن الاحتيال (التي تعتبر جوهرية).
					16	استفسار المدقق من الإدارة عن وجود غش او خطأ هام قد تم اكتشافه.
					17	يقوم المدقق بتقييم خطر أن يؤدي الغش إلى احتواء البيانات المالية على معلومات أساسية غير صحيحة.

					18	تزداد خطورة تعرض المدقق للغش عندما يكتشف نقاط ضعف في تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
					19	التأكد من توافر أي من الحالات التالية التي تتسبب في زيادة الغش أو الخطأ مثل: مدى كفاءة أو نزاهة الإدارة فيما يتعلق بالشكوك والضغوط غير العادية من داخل الشركة أو خارجها
					20	المشاكل المتعلقة بالحصول على الأدلة الكافية وذات الصلة.
					21	معرفة ما إذا كان هناك نقص كبير وطويل الأمد في موظفي قسم المحاسبة
					22	الاطلاع على معدلات دوران الموظفين الرئيسيين في الإدارة الوسطى والعليا وتحديد ما إذا كانت هناك ضغوط مالية على الإدارة العليا
					23	ضمان العمليات التنظيمية التي لها تأثير كبير على الأرباح
					24	تأكد من أن التناقضات بين السجلات المحاسبية وموافقات الطرف الثالث معروفة ويمكن حلها من خلال الإجراءات المادية.
الإجراءات اللازمة التي يتبعونها عند ظهور دلائل على وجود الغش والخطأ						
					25	تعديل خطة التدقيق في حالة ظهور دليل على الغش أو الخطأ بحيث تتضمن إجراءات إضافية لتحديد أثر هذا الغش أو الخطأ.
					26	تحديد نوع الخطأ الذي قد يوجد في البيانات المالية. لتحديد نوع الإجراءات الإضافية والعمل على تصحيحها بالتدابير المادية

					عندما تتأكد شوك المدقق. حول وجود غش نتيجة تعديل خطة التدقيق.
				27	يراجع المشكلة مع الإدارة ويتأكد من أن المشكلة تنعكس أو يتم تصحيحها بشكل مناسب في البيانات المالية.
				28	لا يقوم بمراجعة الإدارة والتحدث إلى مستوى أعلى في الهيكل التنظيمي للشركة.
				29	يقوم بإعادة النظر بتقديرات المخاطر وصحة المعلومات المقدمة من الإدارة.
				30	يقوم بربط المعلومات بحالات الغش أو الخطأ و اتخاذ الإجراءات الرقابية لمعرفة المسؤول عن هذه الحالات سواء الإدارة أو الموظفين
				31	الإجراءات اللازمة للإبلاغ عن الغش للإدارة والجهات المستفيدة والجهات النظامية والتنفيذية
				32	إبلاغ الإدارة بأسرع ما يمكن عند وجود غش أو خطأ مادي فعلي.
				33	تحديد الجهة المسؤولة المناسبة في الشركة التي سيتم إخطارها بالغش
				34	إبلاغ الإدارة بالتردد في حالة إبلاغ الجهة المسؤولة بحدوث غش أو خطأ.
				35	عدم تتردد في إبلاغ الإدارة إذا كانت الجهة المسؤولة هي التي سيتم إخطارها بالغش أو الخطأ.

					36	إبلاغ المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للشركة فوق المستوى الإداري للأشخاص المشتبه في تورطهم في عمليات الغش.
					37	إصدار رأي متحفظ أو سلبي إذا خالصنا إلى أن الغش أو الخطأ له تأثير جوهري على البيانات المالية ولم ينعكس أو يتم تصحيحه بشكل كاف في البيانات المالية.
					38	الامتناع عن إبداء الرأي إذا تم منع المدقق من الحصول على أدلة إثباتية كافية ومناسبة لغرض تقييم أهمية تأثير الغش أو الخطأ على البيانات المالية من قبل الإدارة.
					39	عند الاشتباه في حدوث غش أو خطأ بسبب القيود المفروضة في ظل الظروف وليس من قبل الشركة، يجب أن يؤخذ ذلك في الاعتبار في التقرير النهائي.
					40	الإبلاغ عن الغش أو الخطأ إلى طرف ثالث إذا كان هناك نص محدد في القانون يقضي بذلك.
					41	الحصول على المشورة القانونية انطلاقاً من مسؤولية مدقق الحسابات تجاه المصلحة العامة وفقاً لنص القانون.
					42	الاتصال بالجهات الحكومية المختصة في حالة عدم استجابة الإدارة لتوصيات مدقق الحسابات بشأن وجود بعض الأنظمة والأمور ذات الأهمية والتي يمثل وجودها دليلاً محتملاً على حدوث مخالفات بناءً على نص القانون.
					43	الاحتفاظ بأوراق العمل حتى بعد الانتهاء من عملية التدقيق

مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (240) وإنعكاسه في كشف التلاعب في البيانات المالية دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة أربيل

ORIGINALITY REPORT

10%	10%	0%	1%
SIMILARITY INDEX	INTERNET SOURCES	PUBLICATIONS	STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	www.ascasociety.org Internet Source	4%
2	alqashi.com Internet Source	1%
3	docs.neu.edu.tr Internet Source	1%
4	www.kantakji.com Internet Source	1%
5	library.iugaza.edu.ps Internet Source	<1%
6	thesis.univ-biskra.dz Internet Source	<1%
7	repository.nauss.edu.sa Internet Source	<1%
8	dspace.univ-batna.dz Internet Source	<1%

www.bayt.com