إقـــــرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني

(دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification

Student's name: اسم الطالب: شعبان إبراهيم شعبان نسمان

Signature: التوقيع:

Date: التاريخ: 08 / 07 / 2014

الجامعة الإسلامية– غزة
عمادة الدراسات العـليـا
كليـــة التجـــــــارة
قسم المحاسبة والتمويل

مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني

(دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة)

إعداد:

شعبان إبراهيم نسمان

إشـــــــراف الدكتور:

د. ماهر موسى درغام

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1435 هـ _ 2014 م

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
The Islamic University - Gaza
مكتب نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا
هاتف داخلي 1150

ج س غ/35/
الرقم Ref 2014/06/18
التاريخ Date .....

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ **شعبان ابراهيم شعبان نسمان** لنيل درجة الماجستير في **كلية *التجارة*/ قسم المحاسبة والتمويل** وموضوعها:

مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني – دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأربعاء 20 شعبان 1435هـ، الموافق 2014/06/18م الساعة الحادية عشرة صباحاً بمبنى طيبة، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

د. ماهر موسى درغام	**مشرفًا ورئيساً/**	.....
أ.د. علي عبد الله شاهين	**مناقشاً داخلياً**	.....
د. بهاء الدين أحمد العريني	**مناقشاً خارجياً**	.....

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في **كلية *التجارة*/ قسم المحاسبة والتمويل**

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي و للدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز

شئون البحث العلمي والدراسات العليا
Research & Graduate Affairs

ص.ب. 108 الرمال، غزة، فلسطين هاتف +970 (8) 286 0700 Tel: فاكس +970 (8) 286 0800 fax: P.O. Box 108, Rimal, Gaza, Palestine
www.iugaza.edu.ps public@iugaza.edu.ps

بسم الله الرحمن الرحيم

(يرفعِ اللهُ الَّذين آمنوا منكم والَّذين أوتوا العِلمَ درجاتٍ)

صدق الله العظيم

ملخص الدراسة

مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني

(دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية وأثر ذلك على زيادة فاعلية الأداء المهني، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على مجتمع الدراسة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن هناك التزام من قبل شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300) عند القيام بعملية التخطيط لتدقيق البيانات المالية من خلال الإلتزام بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق، والقيام بالأنشطة الأولية المتعلقة بعملية التدقيق من حيث تقييم العلاقة مع العميل ومدى إمتثاله للمتطلبات الأخلاقية، وأداء أنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق، والقيام بتوثيق عملية التخطيط، وأداء الإجراءات اللازمة للإعتبارات الإضافية الأخرى لعمليات التدقيق الأولية.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: أنه وعلى الرغم من وجود التزام من قبل شركات التدقيق بإتباع منهجية التخطيط في أداء عملها إلا أن الأمر لازال يتطلب بذل المزيد من الجهود في هذا الإتجاه خاصة أن مفهوم التخطيط يتطلب المزيد من التحديث والتطوير في ضوء مستجدات المهنة عالمياً، وما يتطلبه ذلك من العمل على زيادة التأهيل المهني للمدقق وعقد الدورات التدريبية والمهنية الخاصة بالتخطيط، وزيادة الاهتمام من قبل الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة تطبيق معايير التدقيق الدولية، والإهتمام بالنواحي الفنية والمهنية وتطوير الأساليب والتقنيات المستخدمة في مجال التخطيط لعملية التدقيق.

Abstract

Extent of Commitment by Auditing Firms to International Auditing Standard no. 300 (Planning for Auditing Financial Statements) to increase Professional Performance Sufficiency (An Applied Study on Auditing Firms in Gaza Strip)

This study aims to identify extent of commitment by auditing firms to international auditing standard no. 300 (planning for auditing financial statements) and its impact on increasing professional performance sufficiency. To achieve study aims, the researcher designed a questionnaire to be distributed on the study group. The study adopted the descriptive analytical method to describe the study variables, analyze them and examine study assumptions through SPSS program.

Study results:

There is a commitment by auditing firm to international standard no. 300 upon planning to audit financial statements. Such thing happens upon involving main members in the audit planning process, doing primary activities related to auditing in terms of evaluating relation with the agent and extent of his commitment to ethical requirements, conducting required planning process for auditing, implementing documentation for planning and finally, doing necessary procedures for the additional considerations of primary auditing process.

Study recommendations:

- ✓ Despite of auditing firms commitment to follow planning methodology, still it is required to exert more efforts in this direction, especially that planning concept needs more update and development in the light of latest international developments.
- ✓ Increase professional rehabilitation for the auditor and hold training and professional courses related to planning.
- ✓ Promote interest, by the concerned organizing associations, in following up the application of auditing international standards.

Consider technical and professional dimensions and develop the used methods and techniques in the field of planning for auditing.

الإهـــداء

إلى معلم البشرية أجمعين الهادي الأمين صلى الله عليه وسلم.

إلى من تعجز الكلمات عن إيفائه حقه إلى روح والدي رحمه الله والذي تمنيت أن يشاركني لحظات هذا النجاح، تغمد الله روحه بواسع رحمته وأسكنها الفردوس الأعلى.

إلى صاحبة القلب الصابر الحنون، إلى من أنار لي دعائها حياتي والدتي العزيزة أطال الله في عمرها وأحسن عملها.

إلى من وقف بجانبي بمثابة الوالد مسانداً ومشجعاً ومعيناً السيد: محمد حسني صلاح.

إلى من ساندتني وآزرتني في دربي زوجتي العزيزة.

إلى فلذات كبدي وقرة عيني أولادي منة ومحمد ونور.

إلى من تمنوا لي النجاح والتوفيق إخواني وأخواتي الأعزاء.

إلى من ضحوا بزهرة شبابهم خلف القضبان أسرانا البواسل.

إلى كل من ساندني وساعد في إنجاز هذا العمل وإلى كل من تمنى لي الخير والنجاح، عائلتي وأصدقائي وزملائي.

إليهم جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع راجياً من الله الإطالة بأعمارهم وحسن خاتمتهم.

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه على أن أكرمني بإتمام هذه الدراسة والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، وانطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى من شرفني بمتابعة هذه الرسالة **الأستاذ الدكتور/ ماهر موسى درغام** الذي لم يدخر جهداً في مساعدتي وتقديم العون والنصح والإرشاد.

كما أتقدم بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة بقبول مناقشة هذه الدراسة وتقديم النصح والإرشاد لإثرائها بمقترحاتهم القيمة.

كما أتقدم بالشكر الخاص لكل من ساعدني وسهل لي إعداد هذه الرسالة وإتمامها وأخص بالذكر السيد/ **داوود رمضان حمودة** على متابعته وتشجيعه لي خلال دراستي.

كما أتقدم بالشكر لشركات التدقيق الذين قاموا بمساعدتي في تعبئة الإستبانه والحصول على المعلومات اللازمة لهذه الدراسة.

والشكر كذلك إلى الجامعة الإسلامية بغزة بكافة العاملين فيها وخاصة أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة.

وأخيراً أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان لكل من ساهم وساعد ومد لي يد العون في إنجاح هذه الدراسة.

فجزاهم الله عني خير الجزاء

فهرس المحتويات

الرقم	الموضوع	الصفحة
	الآية الكريمة	أ
	الملخص باللغة العربية	ب
	الملخص باللغة الإنجليزية	ت
	الإهداء	ث
	الشكر والتقدير	ج
	فهرس المحتويات	ح
	قائمة الجداول	ذ
	قائمة الأشكال والملاحق	ز
	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	1
1-1	المقدمة	2
2-1	مشكلة الدراسة	2
3-1	فرضيات الدراسة	3
4-1	متغيرات الدراسة	4
5-1	أهداف الدراسة	4
6-1	أهمية الدراسة	5
7-1	التعريفات الإجرائية	5
8-1	الدراسات السابقة	8
9-1	ما يميز هذه الدراسة	15
	الفصل الثاني: معايير التدقيق الدولية وواقع مهنة التدقيق في قطاع غزة	**16**
1-2	المقدمة	17
2-2	معايير التدقيق الدولية	17
3-2	معيار التدقيق الدولي رقم (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية	19
4-2	واقع مهنة التدقيق في قطاع غزة	21
5-2	الجهات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات	22

الرقم	الموضوع	الصفحة
6-2	الخدمات التي تقدمها شركات التدقيق	24
7-2	المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق في قطاع غزة	24
	الفصل الثالث: تخطيط عملية التدقيق	**26**
1-3	المقدمة	27
2-3	مفهوم التخطيط لعملية التدقيق	27
3-3	أهمية التخطيط لعملية التدقيق	29
4-3	مراحل تخطيط عملية التدقيق	30
5-3	إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية	32
6-3	الأنشطة الأولية	33
1-6-3	أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة	33
2-6-3	تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية	34
3-6-3	تحقيق فهم لشروط العملية والموافقة على شروط التكليف	35
7-3	أنشطة التخطيط	36
1-7-3	معرفة النشاط ومجال العمل الخاص بالعميل	37
2-7-3	تحديد نطاق عملية التدقيق	37
3-7-3	التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق	38
4-7-3	خطة التدقيق	39
5-7-3	تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية	39
6-7-3	الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط	40
7-7-3	تحديد المستويات المناسبة للأهمية النسبية	43
8-7-3	فهم وتقييم عام للرقابة الداخلية	46
9-7-3	طرق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	47
10-7-3	تقييم مخاطر التدقيق	49
11-7-3	أنواع مخاطر التدقيق	50
12-7-3	نموذج مخاطر التدقيق لأغراض التخطيط	53

الرقم	الموضوع	الصفحة
3-7-13	برنامج التدقيق	54
3-7-14	أنواع برامج التدقيق	55
3-7-15	مزايا برنامج التدقيق	56
3-7-16	عيوب برنامج التدقيق	57
3-7-17	الاعتبارات الواجب أخذها عند إعداد برنامج التدقيق	57
3-7-18	التغيرات في قرارات التخطيط أثناء سير عملية التدقيق	58
3-8	توثيق عملية التدقيق	58
3-8-1	شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق	59
3-9	الاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية	61
	الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات	**63**
4-1	المقدمة	64
4-2	منهج الدارسة	64
4-3	مجتمع الدراسة	64
4-4	أداة الدراسة	65
4-5	المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة	73
	الفصل الخامس: تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة	**75**
5-1	المقدمة	76
5-2	الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق المعلومات الشخصية	76
5-3	إختبار فرضيات الدراسة	79
	الفصل السادس: النتائج والتوصيات	**92**
6-1	نتائج الدراسة	93
6-2	توصيات الدراسة	94
	قائمة المراجع	**95**
	المراجع العربية	95
	المراجع الأجنبية	100
	الملاحق	101

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	معايير التدقيق الدولية	18
1-3	تخطيط التدقيق وتصميم منهج التدقيق	31
2-3	أمثلة للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها خلال مرحلة التخطيط	42
3-3	خطوات تطبيق الأهمية النسبية	44
4-3	نموذج لتقدير المخاطر الملازمة	51
5-3	نموذج لتقدير مخاطر الرقابة	52
1-4	درجات مقياس ليكرت الخماسي	65
2-4	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة التزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط " والدرجة الكلية للمجال	67
3-4	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق"والدرجة الكلية للمجال	68
4-4	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة" والدرجة الكلية للمجال	69
5-4	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط" والدرجة الكلية للمجال	70
6-4	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية" والدرجة الكلية للمجال	71
7-4	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة	72
8-4	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة	73
9-4	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	74
1-5	توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	76
2-5	توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي	76

3-5	توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة	77
4-5	توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية	77
5-5	عدد دورات التدريب التي حصل عليها المستجيب	78
6-5	عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق	78
7-5	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط"	80
8-5	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال " درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق"	82
9-5	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة"	84
10-5	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال"درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط	87
11-5	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية	89
12-5	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لجميع فقرات الاستبيان	91

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	متغيرات الدراسة	4

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	الإستبانة
2	قائمة المحكمين
3	قائمة الشركات التي قامت بتعبئة الإستبانة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة:

إن الهدف الأساس من تدقيق البيانات المالية للمنشأة هو الخروج برأي فني محايد حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية، ومسؤولية مدقق الحسابات هو تكوين رأيه المهني حول البيانات المالية، وتشمل عملية التدقيق ممارسة الحكم المهني عند تصميم أسلوب التدقيق من خلال التركيز على ما يمكن أن يحدث من خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (عرار، 2006: 2).

وإذا كانت الغاية هي وصول المدقق الخارجي إلى الهدف الأساس من عملية التدقيق، والقيام بجميع مراحل التدقيق بكل كفاءة وفاعلية، فلابد من أن يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق بما يكفل إصدار الرأي المحايد حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية، لذا ضمنت معايير التدقيق الدولية معياراً خاصاً بالتخطيط حددت فيه النقاط الأساسية لعملية تخطيط التدقيق وذلك لفهم أعمال العميل محل التدقيق سواء من خلال الخبرة السابقة أو من مصادر المعرفة المتوفرة، ولأهمية التخطيط لعملية التدقيق فلقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معيار رقم 300 الخاص بالتخطيط لتدقيق البيانات المالية والغرض من هذا المعيار الدولي وضع معايير ومتطلبات يجب أن يقوم بها المدقق أثناء عملية التخطيط وذلك لضمان فاعلية عملية التدقيق، كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معايير عدة للتدقيق، حيث أوجب المعيار الأول من المعايير الميدانية على المدقق التخطيط الكافي لعملية التدقيق (غالب، 2009: 2).

ولأهمية موضوع التخطيط في عملية التدقيق تأتي هذه الدراسة لبيان مدى التزام شركات التدقيق في قطاع غزة بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني.

1-2 مشكلة الدراسة:

يعتبر رأي المدقق حول البيانات المالية خلاصة عملية التدقيق، وبناءً على ذلك يعتمد على رأي المدقق الكثير من الأطراف ذات العلاقة والمهتمين سواء من المساهمين أو المستثمرين.

وحتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه حول البيانات المالية لابد من القيام بالتخطيط الكافي حتى يتمكن من القيام بعملية التدقيق بكل فاعلية والخروج برأي مهني يعبر عن مدى عدالة القوائم المالية وأنها تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي.

وهذا يتطلب وجود معايير وإرشادات من شأنها أن تساعد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق، لذا فقد تبنت العديد من المنظمات المهنية إصدار المعايير والإرشادات المتعلقة بعملية التدقيق، ومن

هذه المنظمات الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، فقد أصدر معايير التدقيق الدولية، وتتضمن معيار التدقيق الدولي رقم 300 المتعلق بتخطيط عملية التدقيق ويهدف هذا المعيار الدولي إلى وضع متطلبات وتوفير إرشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية التدقيق.

والسؤال الرئيس لمشكلة البحث "ما مدى إلتزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني".

ومن هذا السؤال الرئيسي تتمحور الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى مشاركة كل من شريك عملية التدقيق والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العملية في التخطيط لعملية التدقيق؟
2. ما مدى قيام شركات التدقيق بالأنشطة الأولية للعملية فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل، وتقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية؟
3. ما مدى قيام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط والمتمثلة بوضع إستراتيجية تدقيق شاملة توضح توقيت واتجاه عملية التدقيق؟
4. ما مدى قيام شركات التدقيق بتوثيق المذكرات وأوراق العمل اللازمة مثل استراتيجة التدقيق وخطة التدقيق وأي تغيرات مهمة تطرأ خلال عملية التدقيق؟
5. ما مدى مراعاة شركات التدقيق الاعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية المتمثلة في قبول العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة أو الاتصال مع المدقق السابق؟

1-3 فرضيات الدراسة:

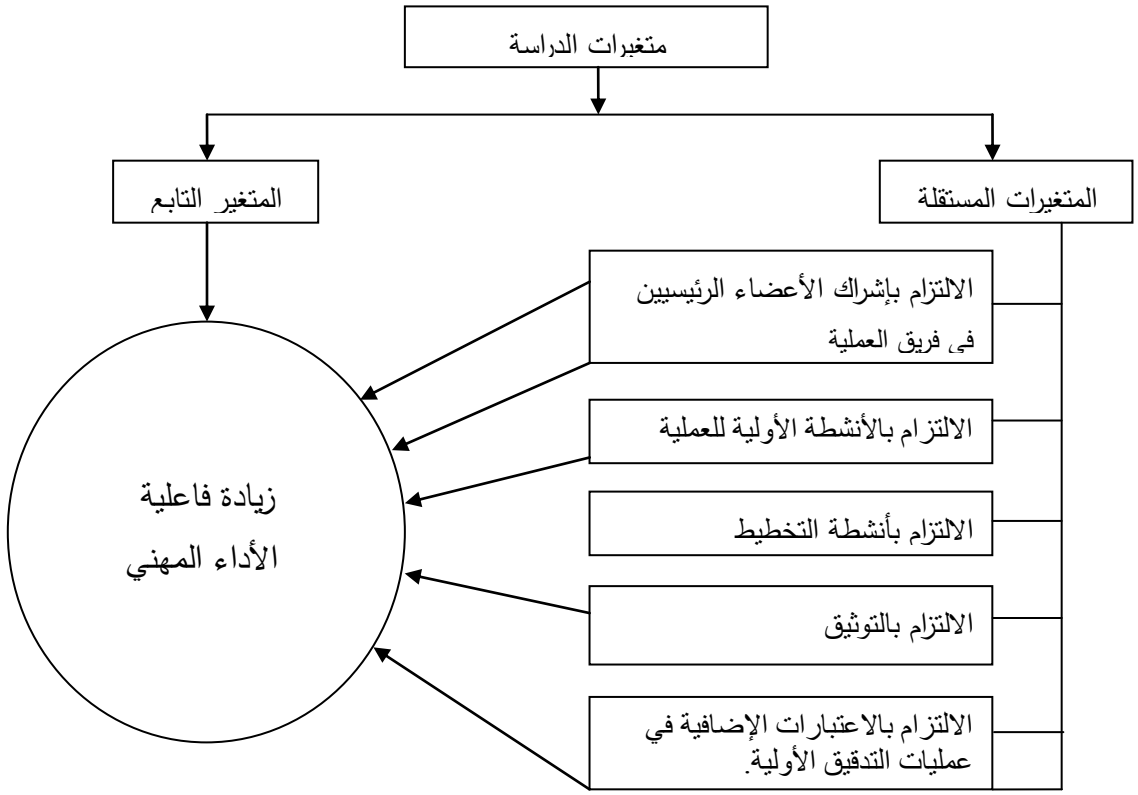
من خلال التساؤلات المطروحة في مشكلة الدراسة فإن هذه الدراسة تسعى إلى اختبار الفرضيات التالية:

1. يؤثر إلتزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ على زيادة فاعلية الأداء المهني.
2. يؤثر إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ على زيادة فاعلية الأداء المهني.
3. يؤثر مدى إلتزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ على زيادة فاعلية الأداء المهني.

4. يؤثر إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ على زيادة فاعلية الأداء المهني.
5. يؤثر إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ على زيادة فاعلية الأداء المهني.

1-4 متغيرات الدراسة:

الشكل رقم (1-1)



المصدر: (إعداد الباحث، إستناداً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300).

1-5 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى التعرف على مدى التزام شركات التدقيق في قطاع غزة بمعيار التدقيق الدولي رقم 300 "التخطيط لتدقيق البيانات المالية" بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. قياس مدى إلتزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 "التخطيط لتدقيق البيانات المالية" عند القيام بعملية التدقيق.
2. بيان أهمية التخطيط لتدقيق البيانات المالية ودوره في أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية.
3. التعرف على مدى إدراك شركات التدقيق في قطاع غزة بأهمية عملية التخطيط لتدقيق البيانات المالية.

1-6 أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تسلط الضوء على أحد أهم معايير التدقيق والذي يعد المفتاح لعملية التدقيق، والذي يساعد المدقق في التعرف على نواحي التعثر التي قد تواجهه في عمله وفي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف، وبالتالي فإن هذه الدراسة تستمد أهميتها مما يلي:

1. تركز على مدى إلتزام شركات التدقيق بأحد أهم معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 2013.
2. تبين المتطلبات اللازمة لتخطيط عملية التدقيق مما يساهم في زيادة وعي وإدراك المدقق وزيادة فاعلية الأداء المهني.
3. إثراء المكتبة الفلسطينية بدراسات مخصصة في مجال معايير التدقيق الدولية وأثر الإلتزام بها على زيادة فاعلية الأداء المهني.

1-7 التعريفات الإجرائية:

الإجراءات التحليلية: تقييم للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة العلاقات بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق (Arens, et. al, 2012: 183)

وثائق التدقيق: سجل إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق المناسبة التي تم الحصول عليها والاستجابات التي توصل لها المدقق أو ما يسمى أوراق العمل (جمعة، 2012: 288).

مخاطر التدقيق: أن يصدر المدقق رأياً غير صحيح في القوائم المالية كأن يصدر رأياً إيجابياً بخصوص قوائم مالية فيها أخطاء مادية نتيجة لعدم قدرته على إكتشاف هذه الأخطاء أو العكس قد يصدر رأياً متحفظاً في قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية (الزيادي، 2012: 63)

مخاطر العمل: مخاطرة ناتجة عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة منشأة التدقيق على تحقيق وتنفيذ أهدافها وتنفيذ إستراتيجيتها أو التي تنشأ من وضع أهداف وإستراتيجيات غير ملائمة (IFAC, 2010: 15).

مخاطر الإكتشاف: المخاطر الناجمة عن فشل إكتشاف الاخطاء الجوهرية من قبل المدقق نتيجة لعدم تنفيذ إجراءات الرقابة بالمواصفات الرقابية المطلوبة والتي نجم عنها حالة عدم التأكد لدى المدقق عند الإدلاء برأيه في القوائم المالية (الزيادي، 2012: 74).

شريك العملية: الشريك أو شخص آخر في منشأة التدقيق مسئول عن العملية وأدائها وعن التقرير الذي يصدر نيابة عن منشأة التدقيق (IFAC, 2010: 15).

فريق العملية: كافة الشركاء والموظفين الذين يقومون بالعملية وأي أفراد تشركهم منشأة التدقيق أو شبكة تقوم بأداء الإجراءات المتعلقة بالعملية (IFAC, 2010: 18) .

البيانات المالية: إقرار منظم للمعلومات المالية التاريخية، بما فيها الملاحظات ذات العلاقة، التي تهدف إلى إيصال المواد أو الإلتزامات الاقتصادية لمنشأة ما في مرحلة زمنية معينة أو التغيرات التي طرأت عليها لفترة من الزمن وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية (IFAC, 2010: 19) .

الاستقلالية: وتشمل (الجعافرة، 2008: 33):

- **استقلالية التفكير:** الحالة العقلية التي تتيح تقديم رأي بدون أن تتأثر بالمؤثرات التي تضعف الحكم المهني، وتتيح للفرد أن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والتشكك المهني.
- **استقلالية المظهر:** تجنب الحقائق والظروف المهمة بحيث يحكم طرف ثالث معقول ومطلع يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية حلول مطبقة، بشكل معقول بضعف نزاهة أو موضوعية أو الشكوكية المهنية لمنشأة التدقيق.

عملية التدقيق الأولية: عملية تكون فيها (IFAC, 2010: 21):

- البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة.
- البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق سابق.

الرقابة الداخلية: خطة تنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل أو مقاييس مستخدمة داخل المنشأة لغرض حماية أصول المنشأة وإختيار دقة البيانات المحسابية المثبتة في الدفاتر وتحقيق الكفاية الإنتاجية والسير بموجب السياسات الإدارية الموضوعه (البعاج، 2011: 76).

إستراتيجية التدقيق الشاملة: تحدد نطاق وتوقيت وإتجاه التدقيق وتوجه تطور خطة التدقيق الأكثر تفصيلاً (IFAC, 2010: 24).

إجراءات التدقيق: الإجراءات التي تعتبر ضرورية لتحقيق أهداف عملية التدقيق، وهي بشكل رئيسي إستفسارات من موظفي المنشأة وإجراءات تحليلية تطبق على البيانات المالية (IFAC, 2010: 29).

إجراءات تقييم المخاطر: إجراءات التدقيق التي يتم إجراؤها للحصول على فهم للمنشاة وبيئتها، بما فيها أنظمة الرقابة الداخلية فيها، لتحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية سواء التي تنتج عن الإحتيال أو الخطأ على مستوى البيانات المالية (IFAC, 2010: 29).

مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية: مخاطر عرض البيانات المالية بصورة خاطئة بشكل جوهري قبل التدقيق، وهي تتألف من عنصرين (IFAC, 2010: 29):

- **المخاطر الملازمة:** إمكانية حدوث خطأ حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي يمكن أن يكون خطأ جوهري، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى، قبل دراسة أي أنظمة رقابة ذات علاقة.
- **مخاطر الرقابة:** مخاطر أن لا تمنع أو تكشف أو تصحح أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة في الوقت المحدد بيان خاطئ يمكن أن يقع حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي يمكن أن يكون جوهرياً، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى.

1-8 الدراسات السابقة:

1-8-1 الدراسات العربية:

1- دراسة (نجم، 2012) بعنوان: "مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق".

هدفت الدراسة إلى عرض الإطار النظري للمراجعة التحليلية من حيث المفهوم والإستراتيجية والأنواع ومراحل التدقيق التي تستخدم فيها فضلاً عن التعرف على واجبات المدقق بشأنها وبيان العوامل التي تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها وما هي أهم مزاياها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبيان وزعت على أفراد عينة الدراسة المكونة من (60) مدقق من المدققين المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات في العراق.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات أهمها أن مدققي الحسابات في العراق يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية بدرجة عالية نسبياً مقارنة بالإجراءات التحليلية المعقدة التي تتطلب معرفة بالطرق الإحصائية المختلفة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط وفي كل مراحل التدقيق الأخرى، فضلاً عن تشجيع المدققين من خلال وضع برامج التدريب والتعليم المستمر على استخدام أكبر للمراجعة التحليلية لتحسين أداء عملية التدقيق.

2- دراسة (جبار، 2011) "مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في إكتشاف التضليل في القوائم المالية": دراسة ميدانية في العراق.

هدفت الدراسة للتوصل إلى تعريف بمفهوم الإجراءات التحليلية والأخطاء الجوهرية وتحديد الإجراءات التحليلية المناسبة التي يتطلب من المدقق إستخدامها للكشف عن الأخطاء الجوهرية المحتملة في القوائم المالية، والتعرف إلى أهم العوامل المؤثرة على مدى إعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية مع وضع نموذج لبرنامج تدقيق بالإجراءات التحليلية التي تساعد المدقق عند قيامه بعملية التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: يتطلب إستخدام الإجراءات التحليلية توفر مجموعة من المؤشرات والنسب المالية حول نشاط الوحدة الإقتصادية وذلك لمعرفة إتجاه نشاطها المستقبلي ومساعدة المدقق في تخطيط وتنفذ عملية التدقيق، عدم وجود توقيت محدد لتطبيق الإجراءات التحليلية إذ تعد مطلوبة في جميع مراحل عملية التدقيق وهي التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير.

وقد أوصت الدراسة على عدة نقاط من أهمها: ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بإصدار معيار محلي حول الإجراءات التحليلية بهدف إلزام المدقق على تطبيقها في كافة مراحل التدقيق بما يساهم في تحقيق أهداف التدقيق.

3- دراسة (المطارنة، 2011) بعنوان: "مدى إلتزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي (300) في ظل التدقيق الإلكتروني: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات معيار التخطيط رقم (300)، كذلك معرفة التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق وتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم إستخدام المنهج الوصفي وبتصميم إستبيان تم توزيعه على (80) مدقق حسابات.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها: أن هناك إلتزاماً من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات المعيار (300) في ظل التدقيق الإلكتروني، كذلك يقوم مدققو الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق الإلكتروني.

وقد أوصت الدراسة بضرورة عقد الدورات من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لتوعية مدققي الحسابات بأهمية التدقيق الإلكتروني وما يعود به من فائدة على الأطراف ذات العلاقة.

4- دراسة (العلي، والراوي، 2010) بعنوان: "تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية": دراسة حالة لإحدى مكاتب التدقيق في محافظة نينوي- العراق.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم وأهمية رقابة الجودة لأعمال التدقيق وهدفها، ومدى تطبيقها في مكاتب تدقيق الحسابات وفق المعيار الدولي رقم (220) من خلال دراسة حالة إختارها الباحثان لإحدى مكاتب تدقيق الحسابات في محافظة نينوى في العراق.

وقد توصلت الدراسة إلى أن نسبة تطبيق المعيار الدولي للتدقيق كان بحدود 61% من تلك الإجراءات المستخدمة في المكتب، وأن هناك إدراك كافي لدى مكتب التدقيق المبحوث لمفهوم وأهمية إتباع نظام رقابة الجودة.

وقد أوصت الدراسة: ضرورة قيام الجهات المهنية في العراق بدعم إستقلال المدقق والكفاءة المهنية عندهم، وضرورة إتباع مكاتب تدقيق الحسابات للمعايير المهنية المتعارف عليها، وضرورة وجود إلزام قانوني من قبل مجلس ممارسة مهنة تدقيق الحسابات لكافة مكاتب التدقيق.

5- دراسة (غالب، 2009) بعنوان: "مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، وكذلك الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيقهم لمتطلبات المعيار، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانه وتوزيعها على عينة من مدققي الحسابات المزاولين للمهنة والبالغ عددهم 153 مدقق، وبلغت الإستبيانات الخاضعة للتحليل 118 إستبانة وبما نسبته 77% من الإستبانات الموزعة.

وتوصلت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات يدركون أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق، ويلتزمون بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، وأن هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين المسمى الوظيفي ومدى التزام المدققين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، بينما لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبقية العوامل الشخصية على مدى التزام المدققين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق، وأن أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون التزامهم بمتطلبات المعيار تتمثل في صعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المهنية.

وقد أوصت الدراسة على عدة نقاط من أهمها: ضرورة إلتزام مدققي الحسابات بمتطلبات المعيار فيما يتعلق بالاتصال مع المدقق السابق امتثالاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وذلك لمعرفة مدى وجود صعوبة ومشاكل متعلقة بالجهة الخاضعة للتدقيق وأخذها بالاعتبار قبل البدء بعملية التدقيق، ومناقشة خطة وإجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في الوحدة أو الإدارة أو الموظفين.

6- دراسة (أبو سمهدانة، 2006) بعنوان: "مجالات مساهمة المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة: دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم الاقتراحات اللازمة لتشجيع مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة على استخدام المراجعة التحليلية عند فحص القوائم المالية لما لها من فوائد في مساعدتهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى أدنى حد مقبول، وأيضاً بهدف زيادة الالتزام من قبل المراجعين بتطبيقها عند فحص القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد شمل مجتمع الدراسة كلا من أصحاب ومدراء مكاتب التدقيق أو مساعديهم وقد إستخدم الباحث طريقة المسح الشامل لجمع البيانات من خلال تصميم إستبانة وزعت على (85) فرد من أفراد المجتمع وتم إسترجاع (80) منها بمعدل إسترجع 96%.

وقد تم التوصل إلى العديد من النتائج منها، إن المجتمع المالي المكون من المستفيدين من خدمات المراجعة يجمعون على أن توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوافر

الخبرة الفنية لدى المراجع يسهل عليه استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة و أن النسب المالية عن طريق المراجعة التحليلية تقيس مدى فعالية الشركة في استخدام مواردها المالية.

وقد أوصت الدراسة بما يلي: يجب الاهتمام من قبل الجمعيات المهنية بالمراجعين من ناحية التدريب والتأهيل المستمر لهم ودفعهم إلى إستخدام الأساليب الحديثة في عملية المراجعة ومنها المراجعة التحليلية. ضرورة قيام مكاتب المراجعة بالتحليل المالي للشركات التي تقوم بمراجعة حساباتها حتى تكون على دراية كاملة بوضعها المالي. يجب على المراجع مراعاة طبيعة عمل المنشأة ومدى موثوقية المعلومات المتوفرة مثلاً هل أن الموازنات التقديرية قد وضعت على أساس الأهداف التي يسعى لتحقيقها. يجب الاهتمام بضرورة أن يكون المراجع على قدر جيد من التأهيل العلمي لأن هذا يعمل على تطوير مهنة المراجعة في قطاع غزة.

7- دراسة (المعموري، 2006) بعنوان: "التخطيط الشامل لعملية التدقيق: منظور إبداعي باستخدام أسلوب pert": دراسة على إحدى مكاتب التدقيق في الأردن.

هدفت الدراسة إلى تطوير وظيفة التخطيط لعملية التدقيق من خلال استخدام أسلوب pert، مع التأكيد على المراجعة المستمرة لشبكة الأعمال بما يحقق الرقابة الفاعلة على عمل المدققين لتحقيق الإستخدام الأفضل للموارد المتاحة في مكتب التدقيق خاصة في عمليات التدقيق التي تتوزع أنشطتها على مواقع عمل عديدة ومتباعدة، ويتكون مجتمع الدراسة من أحد مكاتب التدقيق الكبرى في الأردن وهو شركة تضامن أسست عام 1980 يعمل فيه (15) مدققاً، وأحد المصارف الكبرى في المملكة والذي يمتلك (52) فرعاً والتي يدققها المكتب المذكور.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أنه يغلب التخطيط غير العملي لتوزيع واستغلال الموارد المتاحة في مكاتب التدقيق. إن التخطيط غير السليم يجعل عملية التدقيق غير كفؤة وغير اقتصادية. إن استخدام أسلوب pert في التخطيط لعلمية التدقيق المستند إلى الأزمنة الإحتمالية (تفاؤلي وتشاؤمي وأكثر احتمالا) يساعد في الرقابة على عملية التدقيق في كافة مراحل انجاز العمل. إن استخدام أسلوب pert في التخطيط لعملية التدقيق يساعد في إنجاز العمل بكفاءة وفاعلية واقتصادية ومن ثم الإستغلال الأفضل للموارد المتاحة لدى المكتب.

وقد أوصت الدراسة على عدة توصيات وكان من أهمها: استخدام أسلوب pert في التخطيط لعملية التدقيق في مكاتب التدقيق الكبيرة التي تتوزع أنشطتها التدقيقية في مواقع عمل عديدة. إقامة محاضرات وندوات للتعريف بإستخدام أسلوب pert في العملية التدقيقية. إستخدام الحاسوب عند تطبيق هذا الأسلوب كلما أمكن ذلك.

8 دراسة (الرحيلي، القريقري، 2004) بعنوان: "دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة ميدانية في مدينة جدة- المملكة العربية السعودية".

هدفت الدراسة إلى إختبار مدى تأثير عوامل محددة للخطر الحتمي في تقييم المراجع الخارجي لمستوى الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بوضع الإطار النظري للبحث حيث تم مناقشة بعض عوامل الخطر الحتمي كما وردت في أدبيات المراجعة، ومن ثم تم اختيار خمسة وثلاثين عاملاً موزعة على أربع مجموعات هي العوامل المتعلقة بإدارة العميل، والعوامل المتعلقة بصناعة العميل، والعوامل المتعلقة بعملية مراجعة العميل، وبعض عوامل الخطر الحتمي الأخرى، وقد تم إستخدام الإستبانة أداة لجمع البيانات وقد تم توزيع (160) إستبانة على مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة في مدينة جدة، وتم إسترداد (119) إستبانة بنسبة 74% من إجمالي الإستبانات الموزعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أهم النتائج بعد دمج عوامل كل مجموعة من المجموعات الأربع وباستخدام المتوسط الحسابي هي أن المراجعين في المملكة العربية السعودية يقيمون عوامل الخطر الحتمي عند المستوى المناسب باستثناء عاملين هما "العميل شركة مملوكة ملكية عامة" و"القوانين الحكومية المؤثرة في العميل وصناعته".

9- دراسة (مصطفى، 2004) بعنوان: "قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية في المملكة العربية السعودية".

هدفت الدراسة إلى قياس وفحص الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند أداء المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، وتتمثل المساهمة الأساسية لهذه الدراسة في أنها تناقش مرحلتين عند أداء الإجراءات التحليلية هما: استخدام التقلبات غير المتوقعة في تحديد مستوى نطاق المراجعة، وتوليد الفروض اللازمة لتفسير هذه التقلبات، وقد تم إستخدام تصميم مصفوفة الحالة التجريبية بين المشاركين حيث تشمل متغيرات تعكس إتجاه المعلومات المالية وإتجاه المعلومات غير المالية، وقد شارك في إجراء التجربة (39) مدققاً.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن المراجعين يركزون أساساً وبدرجة أكبر على المعلومات المالية في تحديد مستوى نطاق المراجعة، وفي المقابل يستفيدون من المعلومات غير المالية كأدلة ثانوية معززة، وأظهرت النتائج أيضاً حدوث اكبر توسيع لنطاق المراجعة عندما تشير كل من المعلومات المالية وغير المالية إلى اتجاه تدهور. كما أسفرت نتائج البحث عن تأثير المعلومات المالية

وغير المالية في عدد الفروض المتولدة من قبل المراجعين إلا أنه يتم توليد عدد أكبر من الفروض عندما تبرز كل من المعلومات المالية وغير المالية ظروف متدهورة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة فحص ومراعاة المراحل المتعددة لعملية الإجراءات التحليلية بشكل مترابط ومتزامن.

10- دراسة (خليل، 2000) بعنوان: "العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد إستبانة وزعت على بعض (57) مكتب تدقيق في الأردن من أصل (74) مكتب بطريقة عشوائية، وقد بلغ عدد الإستبانات الموزعة (95) إستبانة تم إسترداد (78) منها أي بنسبة 82%.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: إن غالبية مكاتب التدقيق في الأردن تقوم بالتخطيط لعملية التدقيق قبل التنفيذ الفعلي، كما أوضحت نتائج الدراسة الميدانية أن نسبة كبيرة من مكاتب التدقيق الأردنية تراعي في أثناء تنفيذها لعملية التدقيق الاعتبارات الفنية التي أوردها الباحث في قائمة الاستقصاء، وذلك مقارنة بالاعتبارات الإدارية التي لم تحظ بدرجة الاهتمام نفسها التي أخذتها الاعتبارات الفنية. يتضح أن الأطراف التي تشارك في وضع برنامج التدقيق هي من الأطراف ذات الخبرات والكفاءات، كما أن غالبية مكاتب التدقيق تستخدم البرامج القابلة للتعديل في أثناء عملية التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق ومن ثم يعكس هذا مرونة الخطة الموضوعة في أثناء تنفيذ عملية التدقيق. إن اهتمام مكاتب التدقيق بالتكلفة عند تخطيطها لعملية التدقيق قليل وذلك لأن مكاتب التدقيق سوف تقوم بتدقيق الشركات حسب الأصول والقواعد والمبادئ الدولية من أجل التعبير عن الرأي السليم عن القوائم المالية ودقتها بغض النظر عن التكلفة مع مراعاة الجودة في الأداء، كما أجمعت عينة الدراسة على أهمية وتأثير نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية في عملية التخطيط.

وقد أوصت الدراسة بأن تهتم مكاتب التدقيق الأردنية بالأخذ بالحسبان الاعتبارات الإدارية عند التخطيط لعملية التدقيق نظراً لأن المعايير الدولية تلزم المكاتب بإتباعها وتضع مخالفات لعدم تدقيقها، وضرورة العمل على زيادة التأهيل العلمي لدى المدققين في مكاتب التدقيق. ضرورة الإتصال مع المدققين السابقين عند التخطيط لعملية التدقيق. ضرورة مشاركة المدققين في أثناء عملية التدقيق الفعلي في وضع بعض الأمور التي يرونها مناسبة وترك بعض التفاصيل لهم حتى لا يصبح عمل المدققين عملاً روتينياً.

1 8-2 الدراسات باللغة الإنجليزية :

1- دراسة (Figueroa and Cardona, 2013) بعنوان: "Does Experience Affect Auditors Professional Judgment? Evidence From Puerto Rico"

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير عدد سنوات الخبرة لمدققي الحسابات على تقييم الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق خلال مرحلة التخطيط في مدينة بورتوريكو وهي إقليم من الجزر تابع للولايات المتحدة الأمريكية، تمت الدراسة على المدققين العاملين في شركات التدقيق والمحاسبة، والممارسين المستقلين، وعلى بعض طلاب الجامعات تخصص المحاسبة، وذلك لتحديد هل سنوات الخبرة في العمل تؤثر على تقييم بيئة الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر، ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم تصميم إستبانة وزعت على مجتمع دراسة (160) وقد تم إسترداد (156) إستبانة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الخبرة في العمل لا تؤثر على القرارات خلال مرحلة التخطيط، لأن القرارات تستند إلى الحكم المهني وليس فقط إلى الخبرة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تكثيف جهود الأبحاث في المستقبل بإدراج مدققين من بلدان أخرى بما في ذلك المدققين في القطاع العام والخاص والشركات متعددة الجنسيات الذين لديهم خبرة في العمل في بلدان أخرى.

2- دراسة (Kim, Hyonok, 2013) بعنوان: "Japan's Big three Firms' Response to Clients' Business Risk: Greater Audit Effort or Higher Audit Fees".

هدفت الدراسة إلى بيان ما إذا كانت شركات التدقيق الثلاث الكبرى في اليابان تستجيب لمخاطر الأعمال لدى العميل وكيف أن هذه الاستجابات قد تختلف بين هذه الشركات.

وقد توصلت الدراسة من خلال تحليل بيانات شركات التدقيق الثلاث الكبرى في اليابان إلى أن الاستجابة لارتفاع مخاطر الأعمال لدى العميل تختلف فيما بين هذه الشركات، بينما أن إثنتين من الشركات تزيد من الجهد المبذول في عملية المراجعة وتتقاضى علاوة مخاطرة لعمليات التدقيق مع ارتفاع مخاطر الأعمال، وأن الشركة الثالثة تستجيب لمخاطر الأعمال فقط من خلال زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة. بالإضافة إلى ذلك أن قوة العلاقة بين مخاطر الأعمال وزيادة الجهد المبذول والأتعاب تختلف بين الشركات.

3- دراسة (Low, 2004) بعنوان: "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions".

هدفت الدراسة إلى القيام بتحليل أثر التخصص المهني في كل من: درجة تقديرات المدقق الخارجي للمخاطر، ودرجة جودة قرارات تخطيط عمليات التدقيق الخارجية، وكذلك في حساسية قرارات

تخطيط المدقق الخارجي إلى تقديراته لمخاطر عمليات التدقيق الخارجية، وقد تم وضع حالة تدقيق إفتراضية في إحدى التجارب على مصرف معين، إذ تم تزويد المدققين بمجموعة إجراءات التدقيق المبدئية والوقت المحدد للميزانية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه ترتفع درجة دقة تقدير المدقق المتخصص في نشاط اقتصادي معين للمخاطر لعمليات التدقيق، عما هو عليه الحال بالنسبة إلى المدقق غير المتخصص في قطاع معين، كما ترتفع درجة جودة قرارات تخطيط المدقق المتخصص في نشاط اقتصادي معين لعمليات التدقيق عما هو عليه الحال بالنسبة للمدقق غير المتخصص في قطاع معين.

وقد أوصت الدراسة بضرورة زيادة الإهتمام بتقدير المخاطر وزيادة التخصص المهني للمدقق.

4- دراسة (Glover et. al, 2000) بعنوان: – Analytical Procedures and Audit Planning Decision, Auditing.

هدفت هذه الدراسة التي أجريت في الولايات المتحدة إلى اختبار قرارات المدققين لتعديل خطة التدقيق الأولية بعد عمل الإجراءات التحليلية خلال فترة الاختبار والتي كشفت عن تقلبات مهمة غير متوقعة، كذلك اختبرت تأثير متغيرين على قرار التعديل وهما غياب أو وجود دافع ظاهر لدى الإدارة لتشويه أو تحريف القوائم المالية، ومدى توضيح الإدارة للأخطاء المفيدة للتقلبات المهمة والتي أثبتها المدقق بشكل مستقل عن الإدارة مع الافتراض بوجود تفاعل بين المتغيرين.

وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين أكثر احتمالية لتعديل خططهم فقط عند وجود تأكيدات متنوعة للتقلبات غير العادية ووجود دافع ظاهر للإدارة للتلاعب.

وقد أوصت الدراسة على أن هناك حاجة إلى البحث في المستقبل من أجل فهم أفضل للإختبارات التحليلية.

1-9 ما يميز هذه الدراسة:

تتميز هذه الدراسة عن غيرها بالعديد من المزايا والتي يمكن استعراض أهمها على النحو التالي:

1. تستند هذه الدراسة إلى أحدث إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC وهو دليل المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة الصادر عام 2013م وجرى العمل به منذ 15 ديسمبر 2009م.
2. تعتبر الدراسة الأولى في قطاع غزة بناءً على علم الباحث والتي تبين مدى إلتزام شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة بمعيار التدقيق الدولي رقم (300) والمتعلق بالتخطيط لتدقيق البيانات المالية.

الفصل الثاني

معايير التدقيق الدولية وواقع مهنة التدقيق في قطاع غزة

2 1: المقدمة:

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها وأصول ممارستها، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة. ونظراً لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية، فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والإحتكام إلى قواعدها وأصول ممارستها حيثما لزم، وقد نجحت بعض الدول بوضع قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها والإلتزام بأحكامها عوضا لما كان متعارفاً عليه وبالتالي قللت من الاجتهاد في هذا المجال. ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول لمهنة التدقيق متعارف عليها دولياً لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً. ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمراً سهلاً وبقى التوفيق صعبا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكان من أهدافها الرئيسة تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم من خلال ما يلي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1:2010):

- إصدار معايير دولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة من قبل المشرعين وأسواق الأوراق المالية.

كما إعتمدت العديد من دول العالم وخاصة دول الإتحاد الأوروبي معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وعلى المستويين الإقليمي والمحلي فقد قررت العديد من الدول العربية إلزام الشركات المساهمة، والمدققين القانونيين بتطبيق المعايير الدولية في إعداد وتدقيق البيانات المالية (جمعة، 2102: 19).

2-2: معايير التدقيق الدولية:

تسعى المنظمات المهنية إلى توفير الثقة في نفوس المتعاملين مع أعضائها عن طريق رفع المستوى العلمي والمهني ووضع الضوابط والمعايير التي تكفل تنظيم ممارسة العمل والإرتقاء بمستوى الأداء، لذلك تمثل معايير الأداء المهني تلك الضوابط والمقاييس التي يلتزم بتطبيقها وتنفيذها مدقق الحسابات ويسير في ضوئها ويترسم خطاها أثناء مباشرته لعملية التدقيق، ويستطيع المدقق أن يطمئن بعد إتمامه العمل الموكول إليه في ضوء هذه المعايير أنه بذل العناية المعقولة وسار على نفس

المستوى المتعارف عليه بين زملائه أعضاء المهنة، ويكمن الغرض الأساسي من وضع معايير للأداء المهني في حماية المدقق من أي تحيز في الرأي الشخصي عند القيام بالمهمة وحينما تثار مساءلته أمام القضاء أو هيئات التأديب مستقبلاً، ولذلك يشير الواقع إلى أن وضع المعايير كان نتيجة لدعاوي المسؤولية التي رفعها المتضررون على المدققين منذ أزمة الكساد الكبير التي حلت بالإقتصاد العالمي في الثلاثينيات من القرن العشرين، حيث كانت الشركات تختار الممارسات المحاسبية التي تروق لها دون وجود مبادئ أو معايير للمحاسبة يتم القياس المحاسبي على أساسها، كما كان المدقق يبحث عن الغش والخطأ بدون معايير تحدد مسئوليته وتبين مقومات مزاولتها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 14).

ولما كانت عملية التدقيق تقوم في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمدقق، والتي تتفاوت تفاوتا كبيراً من شخص إلى آخر تبعا لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني والمنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت وفي زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات التدقيق أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساسا يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم (http://mouhasaba.3oloum.org,5\3\2014)، وفي هذا السياق يمكن عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على هذه المعايير، فقد عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معايير التدقيق بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي تطبق رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنها تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية مراقبة الحسابات اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي (السقا، رشيد، 2012: 42)، من ناحية أخرى تعرف معايير التدقيق بأنها مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، و يتم الإعتماد على المعايير في الحكم على أداء المدقق ونوعية العمل المنجز، وبالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، حيث إن علم الجمهور بأن عملية التدقيق منضبطة بأحكام وقواعد متعارف عليها يزيد من ثقة الجمهور بأهمية التدقيق وأن عملية التدقيق ليست عملية إرتجالية، ولكن لابد من الأخذ بعين الإعتبار أن المعايير هي إطار عام ولا يجب أن تحد من إبداع المدقق وممارسته للحكم المهني بدرجة معقولة (الذنيبات، 2010: 51-58)، وقد ألزم الاتحاد الدولي للمحاسبين الدول الأعضاء في الاتحاد بالانصياع لهذه المعايير ما لم يتعارض مع

القوانين والأنظمة المحلية، وطلب الاتحاد من الدول الأعضاء أن يتم الالتزام بهذه المعايير ما أمكن ذلك من أجل ضمان قدر مناسب من الإنسجام في عملية إعداد البيانات المالية وعملية تدقيقها، وإذا كانت هناك ظروف استثنائية تستدعي الخروج على هذه المعايير فإنه على المدقق أن يبين ذلك بوضوح، وفيما يلي بيان لهذه المعايير كما أوردها الاتحاد الدولي للمحاسبين:

جدول رقم (1-1)

معايير التدقيق الدولية

المجموعة	رقم المعيار	طبيعته
المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة	المعيار رقم 1	رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
تدقيق البيانات المالية التاريخية	200-299	تبين الهدف من التدقيق والمبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق.
تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء	300-499	تتعلق بتخطيط عملية التدقيق وتقييم مخاطر التحريفات المادية.
أدلة التدقيق	500-599	تبين أدلة التدقيق والإجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على هذه الأدلة.
الاستفادة من عمل آخرين	600-699	تتعلق بتعامل المدقق مع المدققين الآخرين والمدقق الداخلي والخبراء.
نتائج وتقارير التدقيق	700-799	تتعلق بتقارير المدقق من حيث أنواع التقارير ومكوناتها وشروط الإصدار.
المجالات المتخصصة	800-899	تتعلق بعمليات تدقيق خاصة وإعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.

المصدر: (إعداد الباحث، بالإستناد إلى معايير التدقيق الدولية).

2-3: معيار التدقيق الدولي رقم (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية:

يتناول معيار التدقيق مسؤولية المدقق في التخطيط لتدقيق البيانات المالية، ويتم صياغة هذا المعيار في سياق عمليات التدقيق المتكررة، كم يتم تحديد الاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية، ويتضمن التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق، ويعتبر الهدف من التخطيط لعملية التدقيق بأن يتم أداؤها بطريقة فعالة. ويشمل معيار التخطيط لتدقيق البيانات المالية عدة متطلبات وهي (IFAC, 2013: 255):

1 إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية: يشارك كل من شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العملية في التخطيط لعملية التدقيق، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشات بين أعضاء فريق العملية.

2- الأنشطة الأولية: يقوم المدقق بالأنشطة والإجراءات في بداية عملية التدقيق والتي تتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة وتقييم الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الإستقلالية، وأيضاً تحقيق فهم لشروط العملية.

3- أنشطة التخطيط: ينبغي على المدقق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت وإتجاه التدقيق وتوفر الإرشادات في وضع خطة التدقيق، وعلى المدقق في حال وضع خطة تدقيق شاملة مراعاة ما يلي (جمعة، 2012: 273):

1. تحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها، مثل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ومتطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع ومواقع مكونات المنشاة.
2. تأكيد أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط توقيت التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة، مثل الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة.
3. دراسة العوامل التي تعتبر وفق التقدير المهني للمدقق مهمة في توجيه جهود فريق العملية، مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية والتحديد الأولى للنواحي التي قد توجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية.

ولقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 300 إلى أمور إضافية مثل تحديد نتائج الأنشطة الأولية للعملية حيثما كان ذلك ممكنا، التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق، وعلى المدقق وضع خطة تدقيق تتضمن طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها، ووضع إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها بحيث تمتثل العملية لمعايير التدقيق الدولية، وعلى المدقق أن يخطط لطبيعة وتوقيت ونطاق توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.

4- التوثيق: على المدقق توثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة، وخطة التدقيق وأي تغيرات مهمة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق وأسباب هذه التغيرات.

5- الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية: على المدقق القيام ببعض الأنشطة قبل البدء بعملية التدقيق الأولية ومن هذه الأنشطة، أداء الإجراءات التي تتعلق بقبول العلاقة مع العميل وعملية

التدقيق المحددة، وأيضاً الإتصال مع المدقق السابق، حيث يكون هناك تغيير في المدققين، وذلك إمتثالاً لمتطلبات أخلاقية ذات صلة (IFAC, 2013: 257).

2-4: واقع مهنة التدقيق في قطاع غزة:

كادت ممارسة مهنة التدقيق في فلسطين أن تكون معدومة في ظل سلطة الاحتلال الإسرائيلي، ولكن هذه الممارسة تظهر تدريجيا مع عودة السلطة الوطنية الفلسطينية، والشروع في تكوين وحدات إقتصادية وطنية كالبنوك والمؤسسات المالية وغيرها، ولا شك أن مستوى التدقيق كمهنة والطلب عليها لا يزال في حده الأدنى، وكذلك لا يزال أمام المهنة والمهنيين جهوداً كبيرة للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة (أبو سمهدانة، 2006 :30).

وبالنظر إلى التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين نجد أنها قد مرت في عدة مراحل فقد ظهرت في فلسطين تشريعات مهنية في عام 1919م، مستمدة من قانون الشركات البريطاني وقد أبقى تشريع الشركات الفلسطيني لعام 1929م على نفس النصوص والمواد وحدد أيضاً مجموعة من الأشخاص لا يحق لهم القيام بأعمال التدقيق مثل المساهمين والشركاء وموظفي ومديري الشركات، ولكن يمكن القول أن مهنة التدقيق كمهنة بدأت في فلسطين في الثلاثينيات من القرن الماضي، وقد كانت في فلسطين قبل عام 1948م بعض شركات التدقيق التي مارست أعمالها وساهمت في تطوير المهنة مثل شركة سابا وشركاه، وقد بدأت أعمالها في القدس، ولم يكن في فلسطين حتى مطلع الستينيات قوانين تنظم مهنة تدقيق الحسابات، وفي عام 1961م صدر في الأردن قانون رقم (10) لسنة 1961م "قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات" وقد طبق هذا القانون في الأردن بالإضافة إلى تطبيقه في الضفة الغربية ولم يطبق على قطاع غزة، أما في قطاع غزة فقد كانت القوانين التي تنظم مهنة التدقيق عبارة عن خليط من القوانين المصرية ومجموعة من الأوامر العسكرية الصهيونية حتى عام 1997م حتى مجيء السلطة الفلسطينية وإصدار قانون رقم (17) لسنة 1997م وينص بتطبيق القانون رقم (10) لسنة 1961م على كافة الأراضي الفلسطينية، وفي عام 2004م صدر قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004م للعمل به في كافة الأراضي الفلسطينية (الحلو، 2012: 44).

2-5: الجهات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات:

أولاً: مجلس مهنة تدقيق الحسابات:

يتمتع المجلس بالشخصية الإعتبارية والأهلية القانونية ويشكل من : (قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004)

- وكيل وزارة المالية (رئيساً)
- نائب رئيس هيئة الرقابة العامة (نائباً للرئيس)
- مراقب الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني (عضواً)
- مراقب البنوك في سلطة النقد (عضواً)
- ممثلين إثنين عن جمعية مدققي الحسابات
- أكاديمي مختص في المحاسبة يسميه وزير التربية والتعليم العالي.

ومن المهام التي يختص ويهتم بها المجلس المهام التالية:

- منح رخص مزاولة مهنة التدقيق.
- إقتراح اللوائح التنفيذية.
- توقيع الجزاءات التأديبية على المدققين المخالفين.
- إجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص وفقا للائحة التنفيذية.

ثانياً: نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية (http://www.paaa.ps, 2\1\2014):

نقابة مهنية تأسست عام 1979 في مدينة غزة وتتمتع بالشخصية المعنوية وبذمة مالية مستقلة، و لها حق التملك والتصرف في الأموال والحقوق، ويكون مقرها الرئيسي مدينة القدس، وتتخذ من مدينة غزة مقراً مؤقتاً لها ويكون للجمعية في مدينتي غزة ورام الله مراكز رئيسية وللجمعية أن تنشئ فروعاً لها في أي مكان من فلسطين.

ومن أهداف النقابة كما جاء في نظامها الأساسي المعدل سنة 2000م ما يلي:

- رفع مستوى المهنة ووضع القواعد السليمة لمزاولتها وفقاً للمعايير والأصول العلمية و العملية.
- رفع المستوى المهني للمحاسب والمراجع بكافة الطرق والوسائل التي تكفل ذلك.
- إيجاد الحلول السليمة للمشكلات والموضوعات المهنية المختلفة.
- تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية والسعي لرعاية شئونهم.
- جمع كلمة المحاسبين والمراجعين والمحافظة على حقوقهم والدفاع عن مصالحهم المشروعة.
- توعية الجمهور بأهمية وفوائد التطبيق المحاسبي السليم

ثالثاً: جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية:

هي جمعية مهنية فلسطينية مستقلة مالياً وإدارياً ومؤسسة بموجب المادة رقم (17) من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة (2004) والكائن مقرها في مدينة رام الله كما ويبلغ عدد أعضائها حوالي 200 عضو.

تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية سنة 1995 تحت الرقم (5026) بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية وفقا لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئآت الأهلية رقم (1) لسنة (2000). كما و تتمتع الجمعية بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري ويحق لها امتلاك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها.

وفقا للنظام الداخلي للجمعية يدير الجمعية هيئة إدارية منتخبة تتكون من (9) أعضاء تجتمع بشكل دوري لمناقشة الأمور التي تهم الجمعية.

تهدف جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية إلى رفع المستوى العلمي و العملي للممارسة المهنية في فلسطين من خلال: (http://www.pacpa.ps,2\1\2014)

- تطوير مستوى الكفاءة العلمية و المهنية للأعضاء.
- تنمية وتوثيق روح التعاون بين أعضاء الجمعية ورعاية مصالحهم وتدعيم إستقلالية الأعضاء العاملين.
- المحافظة على آداب وسلوكيات المهنة ومبادئها وتقاليدها وتنظيم ممارستها والمساهمة في تطوير ذلك بما في ذلك القيام بأعمال التدريب على أعمال التدقيق.
- تشجيع و رعاية البحث العلمي في المجالات المختلفة للمهنة.
- عقد الدورات التدريبية الهادفة لرفع والرقي بمستوى مزاولة المهنة في فلسطين.
- عقد المؤتمرات والندوات و ورشات العمل في المواضيع ذات العلاقة بالمهنة.
- التنسيق مع الإتحادات المحلية العربية والدولية والتي لها علاقة بالمهنة والحصول على عضويات تلك الإتحادات والمشاركة في نشاطاتها بما لا يتعارض مع أهدافها.
- العمل على تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق الدولية وقواعد وآداب سلوكيات المهنة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.
- التنسيق مع جهة الاختصاص بخصوص إعداد وعقد الامتحانات الخاصة بالمتقدمين للحصول على رخصة مزاولة المهنة.
- إصدار الكتب والمجلات والترجمات والدوريات والمنشورات التي من شأنها تطوير المهنة ورفع مستوى القائمين عليها.
- توفير الخدمات الإجتماعية والصحية وعمل نظام للضمان الإجتماعي للأعضاء و العمل على إنشاء صندوق التقاعد.
- التنسيق مع المؤسسات الخاصة والعامة من أجل تفعيل دور الجمعية وتحقيق أهدافها.
- أية أهداف أخرى تراها ضرورية وتخدم المهنة.

2 6: الخدمات التي تقدمها شركات التدقيق:

تعتبر الخدمات التي تقدمها شركات التدقيق لعملائها نوعاً من الخدمات الخاضعة لتعليمات رسمية، وبعض هذه التعليمات تأتي على شكل تشريعات حكومية، وبعضها الآخر على شكل تعليمات ذاتية، فالبنسبة للتشريعات الحكومية المتعلقة بهذا النوع من الخدمات قد وردت في معظم القوانين في مختلف دول العالم، أما التشريعات الصادرة عن تنظيم معين لمهنة محددة، كالنقابات والإتحادات والتجمعات، كنقابة المهندسين والمحامين والأطباء وغيرهم فلابد لممارسي تلك المهن من الإنصياع لتطبيق هذه التشريعات، أما المحاسبون القانونيون في أي قطر فينظم عملهم ونوعية الخدمات التي يقدمونها مجلس معايير المحاسبة والمراجعة الدولي، الذي تبنت دول عديدة في العالم هذه المعايير (عريقات، والدباغية، 2011: 1347).

وتختلف أنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب وشركات التدقيق في قطاع غزة والتي يمكن إجمال أبرزها فيما يلي (أبو يوسف، 2011: 61):

- مراجعة وتدقيق الحسابات وفقاً لقواعد ومعايير المراجعة المعتمدة.
- وضع الأنظمة المالية والمحاسبية والأنظمة الإدارية الأخرى كشؤون الموظفين وغير ذلك.
- تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة في الشؤون المحاسبية والمالية.
- تقديم خدمات الاستشارات الضريبية.
- المساعدة في تأسيس الشركات الجديدة.

2-7: المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق في قطاع غزة:

لقد شهدت مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة توسعاً كبيراً خلال الفترة الماضية كما يتجلى ذلك من خلال عدد مكاتب التدقيق أو عدد العاملين في هذه المكاتب، وبالطبع فإن السبب الرئيس لهذت التوسع هو الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد الشركات التجارية والمنظمات غير الحكومية العاملة في قطاع غزة، والتي تعمل جميعها بموجب أنظمة وإتفاقيات تقتضي تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب مرخصة، إلا أن النمو السريع لهذه المهنة رافقه حصول بعض التشوهات المهمة في بنية شركات التدقيق، مما أدى لانعكاسات جوهرية على أداء كثير منها، ولعل أبرز هذه الخصائص والتشوهات ما يلي (درغام، 2009: 255):

1- لم يطبق في عملية ترخيص وإعادة ترخيص مكاتب التدقيق مواصفات وشروط مهنية تضع ضوابط فعالة تتعلق بمستوى أداء هذه المكاتب.

2- تخضع كثير من مكاتب التدقيق للسيطرة العائلية بشكل كبير.

3- لقد أدى دخول شركات التدقيق الدولية للسوق الفلسطيني إلى إنعكاسات بعيدة الأثر على هذه الصناعة، كان بعضها إيجابياً والبعض الآخر سلبياً.

من ناحية أخرى أشار (الحلو، 2012: 49) للمشكلات التي تواجه مهنة التدقيق كالتالي:

1- عدم التعاون المهني بين المدققين أنفسهم مع وجود سوق منافسة غير مهنية مخالفة للسلوك المهني فيما بينهم، حيث يقوم بعضهم بتقديم عروض لشركات ومؤسسات يوجد فيها مدققين أصلاً ويعرضون أتعاب تصل إلى نصف أتعاب المدقق السابق، إن المشكلة تكمن في تصرفات بعض المدققين الذين يحاولون إستيعاب أكبر قدر من الشركات والمؤسسات والمشاريع والبنوك للعمل كمدققين لحساباتها وذلك على حساب زملائهم دون الإلتزام بقواعد السلوك المهني بتوفير فرص عمل أفضل للأعضاء، مما أدى إلى خلق المنافسة غير المهنية بين المدققين، مما حدا ببعضهم إلى النقد السيء لأعمال زملائهم والدعاية إلى أنفسهم.

2-عدم وعي كثير من الجهات لمفهوم مهنة التدقيق وأهميتها عند إبداء المدقق رأيه المحايد على القوائم المالية وخصوصاً الشركات مما يدفعها للبحث عن مدقق آخر يتوافق مع رأيها، كما أن بعض المدققين على إستعداد تام لأن يكون بديلاً عن زملاء لهم تم عزلهم أو رفضوا الإستمرار في عملية التدقيق لدى جهة معينة دون الوقوف على أسباب رفض الزميل الإستمرار في العمل مع الشركة ودون الحصول على الموافقة الخطية المسبقة منهم مما يشكل إمتهاناً لأخلاقيات تلك المهنة وتعدياً على حقوق الآخرين، كما أن مثل هذه التصرفات تشجع الشركات على العزل التعسفي للمدقق وضعفه أمام مجلس إدارات تلك الشركات لأن البديل متواجد.

3-عدم وعي الأطراف التي يتعامل معها مدقق الحسابات وعلى رأسهم المحاسب، فهناك حساسية يشعر بها المحاسب تجاه المدقق، لأنه يعتقد أن المدقق إنما جاء ليتصيد أخطاءه، مما يدفع المحاسب إلى عدم الرغبة في التعاون مع المدقق الخارجي.

الفصل الثالث

تخطيط عملية التدقيق

3 1 المقدمة:

إن عملية التدقيق هي عملية منتظمة لجمع وتقويم الأدلة، تتكون هذه العملية من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمدققين المبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية، والتي تمكن المدقق في النهاية من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع المنشأة، وعادة ما تشمل عملية التدقيق الخطوات التالية (الذنيبات، 2010: 133):

الخطوة الأولى: قبول مهمة التدقيق.

الخطوة الثانية: التخطيط لعملية التدقيق.

الخطوة الثالثة: تنفيذ إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات.

الخطوة الرابعة: تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة.

الخطوة الخامسة: إستكمال عملية التدقيق.

وتنطوي عملية تخطيط التدقيق على وضع استراتيجية عامة يحدد بموجبها أهداف التدقيق وطبيعته ونطاق إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها، والموارد المادية والبشرية اللازمة، فقد وضعت لجنة معايير التدقيق الدولية معياراً خاصاً بعملية التخطيط حدد فيها النقاط الأساسية لعملية تخطيط التدقيق وذلك لفهم أعمال العميل محل التدقيق سواء من الخبرة السابقة أم من مصادر المعرفة المتوافرة كما أكدت اللجنة مفهوم الأهمية النسبية وأثر الحذف في البيانات المالية على القرار الاقتصادي، وأهمية معرفة مفهوم مخاطر التدقيق واستخدامه في أثناء عملية التخطيط (المطارنه، 2011: 11).

3-2 مفهوم التخطيط لعملية التدقيق:

يخطط الفرد للقيام بأعماله الحياتية اليومية، وتزداد أهمية التخطيط كلما كان تأثير أعماله على مستقبله كبيراً، وفي الوحدات الإقتصادية يعتبر التخطيط أحد الوظائف الأساسية للإدارة بإعتبارها وكيلا عن أصحاب الحقوق في الوحدة الاقتصادية لتسيير أعمالها وتحقيق أهدافها، وفي مهنة التدقيق فإن التخطيط يحتل أهمية خاصة جداً لأن المدقق طرف محايد يسعى لخدمة وضمان حقوق كافة الأطراف ذات العلاقة بالوحدة تحت التدقيق دون تمييز سواء كانوا مالكين أو دولة أو مستثمرين ودائنين وغيرهم، وإن درجة إعتماد هذه الأطراف على نتائج عمله في عملية اتخاذ القرارات عالية جداً، إن أداء المدقق لعملة بأفضل ما يمكن يحقق الهدف الأساس من وجود المهنة (المعموري، 2006: 145).

ويعرف مصطلح التخطيط بشكل عام بأنه عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولاً إلى الأهداف المرجوة (جمعة، 2009: 249) بينما يعرف مصطلح التخطيط لعملية التدقيق كما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (300) أن التخطيط لعملية التدقيق يتضمن وضع إستراتيجية التدقيق

الشاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق، (IFAC,2013: 255)، والمقصود بالتخطيط في هذا المعيار هو وضع إستراتيجية عامة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المطلوب لإنهائها، وأيضاً متطلبات الاتفاق مع العميل بشأنها، وبناء على ذلك يخطط المدقق أداء عمليات التدقيق بكفاءة مع الالتزام بالتوقيتات المحددة لإنهائها (حجازي، 2010: 73).

ويشير مصطلح "تخطيط عملية التدقيق" إلى تلك الفترة من الزمن التي تعقب قبول عملية التدقيق مباشرة والإتفاق مع العميل، وتعتبر مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية التدقيق إذا ما أريد لها أن تؤدى بكفاءة ومهنية عالية، وكذلك لضبط الوقت المخصص والتكلفة المحددة، ويجب على المدقق فهم مجال عمل العميل ونوع صناعته والظروف المحيطة به، والتي يلزم فهمها من قبل جميع أفراد طاقم التدقيق، ويمكن تلخيص أهداف تلك المرحلة بالتالي (العميري،المعتاز، 2007: 161):

1. الحصول على معلومات أولية عن العميل، والتي تؤدي إلى كفاءة وفاعلية المهمة.
2. التعرف على مواضع المشكلات المحتملة، والتي تتطلب اهتماماً خاصاً أثناء فترة التعاقد.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن حصول المدقق على هذه النقاط تؤدي لفهم المدقق عن طبيعة عمل العميل ونشاطه، وقد أشارت نشرة معايير التدقيق رقم (200) في فقرتها الرابعة عند الحديث عن تخطيط عملية التدقيق، " يقوم المدققون بوضع إستراتيجية التدقيق العامة ضمن خطة التدقيق والتي تبين اتجاه عملية التدقيق، والتي تعد بمثابة القائد والموجه لبرنامج التدقيق، ويبين برنامج التدقيق تفاصيل الإجراءات المطلوبة لإتمام الخطة"، وأما في فقرتها الخامسة، فقد أشارت النشرة عند الحديث عن أهداف تخطيط التدقيق " يعد التخطيط ضرورياً لجميع منشآت التدقيق على إختلاف أحجامها، وتبرز أهداف التخطيط في التأكد من أنه تم تكريس الإهتمام الملائم لجميع نقاط التدقيق المختلفة، والتأكد من إكتشاف جميع المشكلات المحتملة، وأيضاً تسهيل عملية التدقيق ككل (العميري،المعتاز، 2007 : 162).

و يتضح أن التخطيط يبين للمدقق حجم العمل المطلوب، وكذلك الوقت المستهدف، والطاقم الذي سيخوض به غمار عملية التدقيق من مدراء تدقيق ومدققين ومساعدين، وما يترتب عليه من إختلاف الكفاءات التي تحتاجها عملية التدقيق، ويعتبر تخطيط عملية التدقيق والإشراف على المساعدين المعيار الأول من معايير العمل الميداني، ويتطلب هذا المعيار ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب والقادرة على إنجاز عملية التدقيق بمستوى مهني يحوز الثقة مع حل جميع المشكلات العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم المهام الموكلة إليهم حسب الخطة الموضوعة (جربوع، 2002: 118)، ولكي يخطط لمهمة التدقيق على البيانات المالية، يجب على المدقق أن يحصل أو

أن يحدث معرفته بطبيعة عمل العميل محل التدقيق، ويتضمن ذلك دراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة وأنظمتها المحاسبية وخصائص تشغيلها، وطبيعة أصولها والتزاماتها وإيراداتها ومصاريفها، ويحتاج المدقق إلى مثل هذا الفهم لكي يستطيع توجيه الاستفسارات المناسبة، وتصميم إجراءات ملائمة وأيضاً تقييم الاستجابات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها (جمعه، 2011 :165)، وتختلف طبيعة ونطاق أنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد نشاط العميل والخبرة السابقة للأعضاء الرئيسيين في فريق العملية والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق، ولقد أشار IFAC إلى عملية التخطيط بوصفها أنها ليست مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هي عملية مستمرة ومتكررة وكثيراً ما تبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة وتستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية، إلا أن التخطيط يشمل دراسة توقيت بعض الأنشطة وإجراءات التدقيق التي ينبغي استكمالها قبل أداء المزيد من إجراءات التدقيق، وعلى سبيل المثال، يشمل التخطيط الحاجة للنظر في المسائل التالية والمتمثلة في (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 252):

- الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها على أنها إجراءات تقييم للمخاطر.
- الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة وكيف تمتثل المنشأة لذلك الإطار.
- تحديد الأهمية النسبية، إشراك الخبراء، أداء إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

3-3 أهمية التخطيط لعملية التدقيق:

تنبع أهمية تخطيط عملية التدقيق من إعتماد كثير من الجهات المختلفة على التقارير التي يصدرها مدقق الحسابات إذ يقدم خدمات متنوعة لفئات كثيرة مثل إدارة المنشأة والمالكين والجهات الحكومية والمستثمرين وغيرهم، وكذلك فإن أهمية عملية التخطيط تعد أداه مساعدة للمدقق للحصول على أدلة وقرائن وذلك لغرض إبداء رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية إذ أن على مدير فريق التخطيط أن يهتم بعملية التخطيط قبل مباشرة فريقه لعملية التدقيق (المطارنه، 2011: 16)، وتوجد ثلاث أسباب رئيسية تحدد لماذا يجب أن يخطط المدقق لعملية التدقيق: (أرينز ولوبك، 2002: 286).

- تمكين المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية.
- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف.
- وتجنب سوء التفاهم مع العميل.

ويعد الحصول على الأدلة الكافية أمراً حيوياً، حيث يتجنب المدقق للتعرض للمساءلة القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال، ويساعد التحكم في التكاليف المدقق على أن يعمل بشكل تنافسي وبالتالي يمكنه الإحتفاظ بقاعدة العملاء الذين يتعامل معهم، أما تجنب سوء الفهم مع العميل فيعد أمراً هاما لتوفير علاقة جيدة مع العميل وتسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة مناسبة، كما تبرز أهمية التخطيط لعملية التدقيق كما أوضحها معيار التدقيق رقم (300) كما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 250):

- مساعدة المدقق في تولية الإهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية التدقيق.
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم.
- تيسير توجيه وإرشاد أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.

ولما كان التخطيط يعني تجميع وتحليل المعلومات وتنظيم العمل للوصول إلى الأهداف، ولما كان تقرير المدقق وفقا لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية يجب أن يتضمن نصاً (فقرة مسؤولية المدقق) يشير إلى أن هذه المعايير تتطلب التخطيط للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية، لذلك لا يمكن إنكار أهمية التخطيط لتدقيق البيانات المالية في أنه يساعد في تنظيم أعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل أفضل، وتخفيض وقت التدقيق، ومواجهة المفاجآت المحتملة، ويجعل التدقيق يرتكز على الأهداف وليس الأتعاب (جمعة، 2009: 251).

و من ناحية أخرى تظهر أهمية التخطيط في تحقيق عدة أهداف مثل تنظيم أعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل أفضل، وتخفيض وقت التدقيق، تقليل المفاجئات المحتملة، وجعل التدقيق يرتكز على الإنجاز وليس على الأتعاب (خليل، 2000: 35).

3-4 مراحل تخطيط عملية التدقيق:

يرى (Arens, et. al, 2012: 210) أن التخطيط لعملية التدقيق يتطلب المرور بثمانية مراحل رئيسية وهي قبول العميل وأداء الأنشطة الأولية، فهم مجال عمل ونشاط العميل، تقييم مخاطر الأعمال، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، تقدير الأهمية النسبية والخطر، فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، جمع المعلومات بهدف تقييم مخاطر الإحتيال، ووضع الخطة العامة للمراجعة وبرنامج

التدقيق ويتمثل الهدف من الأجزاء السبع الأولى في مساعدة المدقق على التوصل إلى الجزء الثمن الذي يتعلق بالتخطيط العام الفعال والكفء للتدقيق وتحديد برنامج التدقيق.
ويوضح الجدول التالي المراحل الثمانية الرئيسة لتخطيط عملية التدقيق:

جدول رقم (3-1)

تخطيط التدقيق وتصميم منهج التدقيق

1	قبول العميل وأداء الأنشطة الأولية
2	فهم مجال عمل ونشاط العميل
3	تقييم مخاطر أعمال العميل
4	أداء الإجراءات التحليلية الأولية
5	وضع حدود الأهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق الممكن قبوله والخطر الملازم
6	فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة
7	جمع المعلومات بهدف تقييم مخاطر الإحتيال
8	وضع الخطة العامة للمراجعة وبرنامج التدقيق

المصدر (Arens, et. al., 2012).

ومن ناحية أخرى يمكن تقسيم مراحل عملية التدقيق لثلاث مراحل رئيسة وهي كالتالي (جربوع، 2002: 118،119):

المرحلة الأولى: يجب على المدقق أن يتفهم طبيعة نشاط العميل فهماً كافياً، وأن يحصل على معلومات عن الصناعة التي يتبعها هذا النشاط، كما يجب الحصول على معلومات كافية كاملة عن النظام المحاسبي المستخدم بواسطة العميل وسياساته وإجراءاته المحاسبية، وبعد فهم طبيعة نشاط العميل ودراسة نظامه المحاسبي يقوم المدقق بتصميم برنامج تدقيق تفصيلي ليلاءم ظروف العملية ويحدد البرنامج الخطوات أو الأعمال التي يجب القيام بها خلال عملية الفحص التي يطلق عليها فنياً إجراءات التدقيق.

المرحلة الثانية: وهي التي تتعلق بتنفيذ برنامج التدقيق وقد يطلق عليها مرحلة العمل الميداني وجمع وتقويم أدلة الإثبات، ويبدأ تنفيذ برنامج التدقيق عادة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل وينتهي بفحص الأرصدة النهائية التي تظهر في القوائم المالية.

المرحلة الثالثة: وهي مرحلة التوصل إلى النتائج وكتابة التقرير وإصداره بشأن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ولعملية التخطيط لعملية التدقيق عدة متطلبات يجب أن يقوم بها المدقق منذ قبوله لعملية التدقيق وأثناء قيامه بعملية التخطيط لكونها تعد من أساسيات التخطيط لتدقيق البيانات المالية.

متطلبات عملية التخطيط لتدقيق البيانات المالية

3-5 إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية:

نص معيار التدقيق الدولي رقم (300) على أن يشارك كل من شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العملية في التخطيط لعملية التدقيق، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشات بين أعضاء فريق العملية، وأن إشراك شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العملية في التخطيط يعتمد على خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة ويزيد من فاعلية وكفاءة عملية التخطيط، ولقد نصت معايير التدقيق الدولية بشكل أكبر وفهم أوضح من خلال معيار التدقيق الدولي رقم (315) الخاص بتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها على أن المناقشة بين فريق العملية تفيد عملية التدقيق بالتالي (IFAC, 2013: 280):

- توفر المناقشة فرصة لأعضاء فريق العملية الأكثر خبرة، بما في ذلك شريك العملية، للمشاركة في إدراكهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة.
- تسمح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المنشأة، وكيف وأين يمكن أن تكون البيانات المالية حساسة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.
- تساعد في إكتساب أعضاء فريق العملية فهماً أفضل لإمكانية حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية في النواحي المعينة الموكلة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات التدقيق التي يؤدونها على النواحي الأخرى لعملية التدقيق، بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
- توفر الأساس الذي بموجبه يتبادل ويتشارك أعضاء فريق العملية معلومات جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية أو إجراءات التدقيق التي تم أداؤها.

من ناحية أخرى يمكن إيضاح خطوات أو مراتب النشاط في المشاركة مع فريق العمل في عدة خطوات وهي على النحو التالي (Pathak, 2003: 17):

1- مراجعة متطلبات عملية التدقيق، والتي من خلالها يتم تقييم بيئة العمل والوضع القائم.
2- مشاركة خطة التدقيق، والتي من خلالها يتم إختيار الموارد اللازمة وتحديد الإجراءات المناسبة والتي من خلالها يتحقق مضمون التدقيق المخطط له.
3- تحديد إجراءات التدقيق، ويتم إختيار الإجراءات المناسبة لعملية التدقيق والتي من خلالها يتحقق مضمون التدقيق المخطط له.

3-6 الأنشطة الأولية:

3-6-1 أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة:

يجب على المدقق وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب أن يأخذ بعين الإعتبار إستقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم، ومن الإجراءات التي وضعت لذلك وضع إجراءات لغرض تقييم العملاء المحتملين ولغرض الموافقة على إعتمادهم كعملاء، وكذلك وضع تقييم العملاء على ضوء ظهور أحداث معينة لغرض تحديد فيما إذا كان من الضروري إستمرار العلاقة مع العميل من عدمه (أبو هين، 2005: 78)، ويتوجب على المدقق أن يشعر بالرضا عن تلك التقييمات التي قام بها لقبول العميل أو مواصلة العمل معه، وعليه أن يقرر مدى ملائمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الصدد (أبو يوسف، 2011: 51)، ولقد نص معيار التدقيق الدولي رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" بأنه يجب القيام بجمع معلومات تعد ضرورية قبل الموافقة على إجراء عملية مع عميل جديد، وعند تحديد ما إذا سيتم الإستمرار في عملية جارية مع عميل موجود، ومن المعلومات التي يجب أن يقوم المدقق بجمعها ما يلي (IFAC, 2010: 134):

- نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية وأولئك القائمين على إدارة المنشأة.
- ما إذا كان فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية التدقيق، بما في ذلك الوقت والموارد.
- ما إذا كان بمقدور فريق العملية الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.
- المسائل الهامة الناشئة خلال عملية التدقيق الحالية والسابقة وتوقعاتها حول إستمرارية العلاقة مع العميل.

3 6-2 تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية:

تعرف الأخلاقيات بوجه عام على أنها مجموعة من المبادئ أو القيم، وتتمثل هذه المبادئ أو القيم في القوانين، القواعد التنظيمية، المواعظ الدينية، مواثيق العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين، ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة (أرنز ولوبك، 2002: 101)، وعليه يجب أن يتمتع المدقق بالمبادئ الأخلاقية والمهنية التي تمثل الخصائص والقيم التي يجب أن تتوافر في المدقق مثل الاستقلالية، الأمانة، السرية، النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، بذل العناية المهنية اللازمة.

ومن خلال عملية التدقيق ينبغي على الشريك في العملية أن يكون في حالة تأهب من خلال الملاحظة وطرح الأسئلة عند اللزوم، لأي دليل يشير إلى عدم إمتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، وإذا وصل إلى علم شريك العملية عدم إمتثال أعضاء فريق العميلة للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، يقوم الشريك بإتخاذ الإجراء المناسب (IFAC, 2013: 128)، وينبغي على المدقق تقييم الإستقلالية وذلك في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق كما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم 220 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه قد يتعرف الشريك على وجود ما يهدد الإستقلالية فيما يتعلق بعملية التدقيق التي قد لا تتمكن الاجراءات الوقائية القضاء عليها أو تخفيضها إلى مستوى مقبول، وفي تلك الحالة يقوم الشريك بتبليغ الأشخاص المعنيين لتحديد الإجراء المناسب و الذي قد يتضمن إلغاء النشاط أو المصلحة التي تشكل التهديد أو الإنسحاب من عملية التدقيق، عندما يكون الإنسحاب ممكناً وفقاً للقانون أو النظام المطبق، وتعرف إستقلالية المدقق بأن يكون مستقلاً عند إبداء رأيه في القوائم المالية للعميل محل الفحص حيث إن الأمور التالية يمكن أن تضعف إستقلالية المدقق (منصور، 2013: 27):

- أن يكون هناك مصلحة مادية للمدقق في المنشأة محل التدقيق خلال مدة الفحص وعند إبداء الرأي في القوائم المالية فإن ذلك يؤدي إلى إضعاف مبدأ الاستقلالية لديه.
- أن يكون له علاقة تعاقدية مع المشروع كأحد العاملين أو المديرين أو تربطه بالعميل أي عقود خلال فترة العقد بين المدقق والمنشأة محل الفحص.

وقد عرف (الجعافرة، 2008: 33) الإستقلالية بأنه لا يوجد مفهوم استقلالية للمدقق ولكن يمكن التمييز بين مفهومين لهذه الاستقلالية:

المفهوم الأول: الاستقلال العقلي (الذهني): وهي الحالة العقلية التي تتيح للمدقق تقديم رأي بدون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمه المهني، وتتيح له بأن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والتشكك المهني.

المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري: والذي يقضي بأن يتجنب المدقق الحقائق و الظروف المهمة التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته وإستقلاليته من وجهة نظر الغير وبما يقلل من نزاهته وموضوعيته لدى إبداء الرأي حول البيانات المالية.

3-6-3 تحقيق فهم لشروط العملية والموافقة على شروط التكليف:

بعد إتخاذ قرار قبول مهمة التدقيق الجديدة أو الإستمرار مع العميل القديم يقوم المدقق والعميل بتحديد شروط الإتفاقية وإعداد رسالة الإرتباط أو ما يسمى كتاب التكليف Engagement Letter. وهذه الرسالة هي عبارة عن العقد الموقع من قبل الطرفين والذي يبين شروط الإتفاقية ويحدد طبيعة مهمة التدقيق ومسؤوليات المدقق والإدارة (الذنيبات، 2010: 134) وبذلك يجب أن يوجد تحديد واضح لشروط التعاقد مع العميل، ويجب أن تكتب الشروط لتقليل سوء التفاهم، ويتمثل كتاب التكليف في إتفاق مع العميل على أداء عملية التدقيق، أو الفحص أو الإعداد، بالإضافة إلى أي خدمة أخرى مثل إعداد الإقرار الضريبي أو تقديم الاستشارات للإدارة، ويجب أن يذكر فيه القيود التي قد تفرض على عمل المدقق، والوقت النهائي لعملية التدقيق، والمساعدة التي يجب أن يقدمها أفراد العميل للتوصل إلى الدفاتر والمستندات، ويتضمن الخطاب عادة الإتفاق على الأجر، ويتم أيضاً إبلاغ العميل أن المدقق ليس مسئولاً عن إكتشاف كافة التصرفات التي تنطوي على الغش، وتعد المعلومات المدرجة في خطاب التكليف أمراً هاماً في تخطيط التدقيق لأنها تؤثر في توقيت الإختبارات وإجمالي وقت التدقيق والخدمات الأخرى التي يتم تنفيذها (أرينز ولوبك، 2002: 291).

وقد ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (210) أنه ينبغي على المدقق القيام بعدة أمور في سبيل تحديد ما إذا كانت الشروط لعملية التدقيق متوفرة أم لا وهي كالتالي (IFAC، 2010: 103):

- تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه لدى إعداد البيانات المالية مقبولاً أم لا.
- الحصول على موافقة الإدارة على أنها تقر وتدرك مسؤوليتها عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك العرض العادل لها، وأيضاً الحصول على إقرار من الإدارة بالنسبة للرقابة الداخلية من أجل التمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ.
- تزويد المدقق للوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق وغيرها من المسائل.
- تزويد المدقق بالمعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة لهدف عملية التدقيق.

- وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

3-7 أنشطة التخطيط:

إن للتدقيق كلفة يتحملها العميل محل التدقيق ويسعى جاهداً لتخفيضها عند الإتفاق مع المدقق، بينما يحاول المدقق إقناع العميل محل التدقيق أنه يستحق أتعابه استناداً إلى الجهد والزمن والخبرات المبذولة فضلاً عن المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بعملية التدقيق، وأنه يقوم بعلمه إستناداً إلى خطة تدقيق شاملة استخدمت فيها الأساليب الحديثة في التخطيط والأداء بالشكل الذي يؤدي إلى أداء العمل بكفاءة وفاعلية وإقتصادية (المعموري، 2006: 146).

ولأهمية خطة إستراتيجية التدقيق الشاملة أكدت الفقرة رقم (7) من معيار التدقيق الدولي رقم (300) على أهمية وضع إستراتيجية تدقيق شاملة وأنه ينبغي على المدقق وضع إستراتيجية شاملة لعملية التدقيق توضح نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق، وتوفر الإرشادات لتطوير خطة تدقيق أكثر تفصيلا، ويشمل وضع خطة تدقيق شاملة ما يلي (جمعة، 2009 :264):

1- تحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها، مثل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ومتطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع ومواقع مكونات المنشأة.
2- تأكيد أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط توقيت التدقيق وطبيعة الإتصالات المطلوبة مثل الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة.
3- إعتبار العوامل المهمة التي ستحدد النواحي التي ستتركز عليها جهود فريق العملية، مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية والتحديد الأولى للنواحي التي قد توجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية، والتحديد الأولي للمكونات المهمة وأرصدة الحسابات، وتقييم ما إذا كان يمكن للمدقق التخطيط للحصول على أدلة فيما يتعلق بفاعلية الرقابة الداخلية وتحديد القطاع الحديث الهام للمنشأة وتقاريرها المالية والتطورات المناسبة الأخرى.

كما يجب على المدقق عند تطوير إستراتيجية التدقيق الشاملة تحديد نتائج الأنشطة الأولية للعملية، وحيث يكون ذلك عملياً بالخبرة المكتسبة في العمليات الأخرى التي تم أداؤها للمنشأة، وينبغي على المدقق في حال وضع إستراتيجية تدقيق شاملة توضيح نطاق وتوقيت واتجاه عملية التدقيق.

3 7-1 معرفة النشاط ومجال العمل الخاص بالعميل:

ينبغى على المدقق الحصول على معلومات عن القطاع الذي يعد العميل جزءاً منه، وعن مدى تأثره بالأحداث الاقتصادية والتعليمات والقرارات الحكومية، كذلك فإن على المدقق الحصول على المستوى اللازم من المعلومات عن نشاط المشروع، والذي يمكنه من تخطيط وأداء عملية التدقيق (المطارنه، 2011: 17) وعلى المدقق أن يتعرف على طبيعة عمل العميل الذي يقوم بتدقيق حساباته لما لذلك من أهمية وصلة وثيقة بكافة جوانب التدقيق، ويجب على المدقق عند إجراء عملية التدقيق أن يكون لديه أو أن يحصل على معرفة كافية بطبيعة العمل تمكنه من تحديد وفهم الحالات والعمليات والممارسات التي يظن المدقق بأن لها تأثير مهم على البيانات المالية، وهذه المعرفة يستعملها المدقق في تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الأعمال، وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 71)، ويوجد بالعديد من أنشطة العمل متطلبات محاسبية خاصة يجب على المدقق أن يلم بها حتى يقيم ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى سبيل المثال إذا قام المدقق بأداء عملية التدقيق في إحدى الوحدات الحكومية، يجب عليه أن يلم بمتطلبات المحاسبة الحكومية، ويوجد متطلبات خاصة بمحاسبة شركات المقاولات، والمنظمات غير الهادفة للربح، والمؤسسات المالية، والعديد من المنظمات الأخرى (Arens, et. al., 2012: 217).

3-7-2 تحديد نطاق عملية التدقيق:

إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة، إن مصطلح نطاق التدقيق يشير إلى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية في بعض الظروف لتحقيق هدف التدقيق، حيث إن الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق يجب أن يحددها المدقق بعد أخذه بعين الإعتبار متطلبات المعايير الدولية للتدقيق والهيئات المهنية ذات الصلة بالموضوع و القوانين والتعليمات وشروط عقد التكليف بالتدقيق ومتطلبات تقديم التقرير في الحالات الموجبة لذلك (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 70)، ويمكن تعريف نطاق التدقيق بأنه الجهد الإضافي زيادة عن المستوى العادي بافتراض المخاطر الملازمة المرتبطة بالحسابات محل عملية التدقيق، وفي عبارة أخرى يعني توسيع نطاق إجراءات التدقيق بدرجة أكبر من المستوى العادي، ولا شك أن نطاق التدقيق يستحق الفحص نظراً لأن ذلك يسمح لنا بفهم كيفية تأثير الأنواع المختلفة من المعلومات على عملية تخطيط برنامج المراجعة (مصطفى، 2004: 88)، وأيضاً يعرف مصطلح

نطاق التدقيق بأنه إجراءات التدقيق التي يرى المدقق أنها ضرورية حسب مقتضيات الظروف لتحقيق الهدف من عملية التدقيق، مع الأخذ بالإعتبار ما هو ملائم من متطلبات المعايير الدولية الصادرة عن الهيئات المهنية، وأن يتم تصميم عملية التدقيق لتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من خلل ذو أهمية نسبية (رحاحلة، 2011: 61).

3-7-3 التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق:

تساعد عملية وضع إستراتيجية تدقيق شاملة المدقق في تحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق وذلك يتطلب أن يخطط للعمل الذي سيتم القيام به وأن يتم تخصيص المهام على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فعاله، وبذلك يمكن للمدقق القيام بالآتي (السقا، 2011: 304):

1- تقسيم العمل على المساعدين من مختلف الاختصاصات كل حسب اختصاصه.

2- متابعة المساعدين من خلال البرنامج المخطط والمعد مسبقاً لإنجاز الأعمال المكلفين بها.

من ناحية أخرى أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين أن وضع إستراتيجية تدقيق شاملة تساعد المدقق على تحديد المسائل التالية (IFAC, 2013: 259):

- الموارد التي سيتم استخدامها لنواحي تدقيق محدده مثل إستخدام أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في مجالات المخاطرة المرتفعة أو إشراك خبراء في المسائل المعقدة.
- مقدار الموارد التي سيتم تخصيصها لنواحي تدقيق محدده مثل عدد أعضاء الفريق المعينين لمراقبة جرد المخزون في مواقع هامه ومدى مراجعة عمل المدققين الآخرين، أو موازنة التدقيق بالساعات التي ستخصص لمجالات المخاطرة المرتفعة.
- كيفية إدارة هذه الموارد وتوجيهها والإشراف عليها، مثل الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات الفريق للإطلاع على معلومات أو استخلاصها، وكيف يتوقع أن تتم مراجعات الشريك ومدير العملية، على سبيل المثال في الموقع أو خارج الموقع.

ما أن يتم وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة، يصبح من الممكن وضع خطة تدقيق لتتناول مختلف الأمور التي تم تحديدها في إستراتيجية التدقيق الشاملة، آخذين بعين الإعتبار الحاجة إلى تحقيق أهداف التدقيق من خلال الاستخدام الكفء لموارد المدقق، إن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المفصلة ليستا بالضرورة عمليتين منفصلتين أو متسلسلتين، ولكنهما مرتبطتين بشكل وثيق حيث أن التغيرات في إحداهما قد يترتب عليها تغيرات في الأخرى.

3 7-4 خطة التدقيق:

تعتبر خطة التدقيق هي الترجمة للإستراتيجية الشاملة إلى برنامج شامل تفصيلي للعمل الذي سيتم إنجازه بواسطة فريق التدقيق وهي تحدد الإجراءات التفصيلية لعملية التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المراجعة ولذلك يجب أن تكون هذه الخطة مكتوبة، وتتضمن خطة التدقيق التفاصيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المتعلقة بالعمليات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة، ويتوقف شكل ونطاق تفاصيل الخطة على الحكم المهني للمدقق وتتفاوت هذه التفاصيل تبعاً لاختلاف حجم وتعقيد بيئة العميل الخاضعة لعملية التدقيق وعلى الأهمية النسبية وعلى خبرة فريق التدقيق (http://www.almohasb1.com, 1\3\2014).

ويقوم المدقق بتحديد خطة التدقيق بعد عملية الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للوحدة محل الفحص والتدقيق وتتضمن خطة التدقيق تحديد الأهداف والإجراءات التنفيذية والتوقيت الزمني وتحديد مهام كل فرد من فريق عملية التدقيق (كاظم، و رزاق، 2012: 122)، وقد عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين خطة التدقيق بأنها خطة تكون أكثر تفصيلاً من إستراتيجية التدقيق الشاملة في أنها تشمل طبيعة وتوقيت ونطاق التدقيق التي سيقوم بأدائها فريق العملية، ويحدث التخطيط لإجراءات التدقيق هذه من خلال سياق التدقيق مع تطور خطة التدقيق للعملية.

3-7-5 تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية:

تعد الإجراءات التحليلية من الأدوات التحليلية المهمة لكونها تعطي تأكيدات للمدقق على خلو القوائم المالية للوحدات الإقتصادية محل التدقيق من حالات التلاعب والأخطاء والتحريفات، وبما يؤدي إلى زيادة فاعلية عملية التدقيق وتأكيد إمكانية الثقة والإعتماد على القوائم المالية (سلمان، وكندوري، 2013: 512)، وتعرف أيضاً أنها تقييم للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة العلاقات بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق (Arens, et. al., 2012: 183).

ويمكن تعريفها أيضاً بأنها وسيلة من وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المدقق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال أو الصناعة حيث تعتمد عليها في تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناءً على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض (أبو سمهدانة، 2006: 26)، من ناحية أخرى أشار (نجم، 2012: 264) على أن الإجراءات التحليلية تعتبر ضرورة تفرضها إعتبارات الوقت والتكلفة لذلك أصبح مدقق الحسابات مضطراً للاعتماد على العينات الإحصائية أثناء قيامه بعملية التدقيق، الأمر الذي أدى إلى

إستخدام المراجعة التحليلية كأداة هامة في تحديد مسار عملية التدقيق بناءً على مؤشرات أساسية يعتمدها المدقق قبل وضع برنامجه أو الشروع بالمراجعة الميدانية، ومن جهة أخرى تعتبر الإجراءات التحليلية هي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات العميل ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن طبيعة عمل العميل ونشاطه (الذنيبات، 2010: 143).

3-7-6 الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط:

يقوم المدقق بإعادة النظر في حسابات المنشأة بهدف إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية ومدى قدرتها على تصوير واقع المشروع بشكل صحيح، وباستخدام الإجراءات التحليلية يمكن للمدقق أن يحدد إتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه لبرنامج التدقيق وذلك بالإعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة (أبو سمهدانة، 2006: 28)، ويعتبر القيام بهذه الإجراءات في مرحلة التخطيط إلزامياً، ويهدف بشكل أساسي إلى الحصول على فهم نشاط العميل وتمكين المدقق من تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية، وبالتالي توجيه المدقق إلى الأمور التي قد تحتوي على تحريفات مادية، ومن أهم أهداف الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط تتمثل فيما يلي (الذنيبات، 2010: 143،216):

- تمكين المدقق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية.
- معرفة فيما إذا كانت الأرقام الأولية متطابقة مع توقعات المدقق بناءً على دراسته لنشاط العميل والبيئة المحيطة والصناعة.
- تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكل عام.
- توجيه موارد التدقيق إلى الأمور الأكثر أهمية.

ومن ناحية أخرى يسعى المدقق بالقيام بالإجراءات التحليلية إلى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وذلك لتحقيق مجموعة من الأغراض وهي (Arens, et. al., 2012: 183):

- **تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه:**

من الضروري أن يحصل المدقق على معلومات عن نشاط العميل ومجال عمله وتعتبر الإجراءات التحليلية إحدى الأساليب التي تستخدم عادة للتوصل إلى مثل هذه المعلومات، حيث يتمكن المدقق الذي توافرت له المعرفة عن العميل وعن ممارسة التدقيق في الوحدة التي يديرها العميل في فترات سابقة من تخطيط عملية التدقيق الخاصة بهذا العام بالشكل المناسب

من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات التي لم تتم مراجعتها بعد وتخص العام الحالي بالمعلومات ذاتها التي تم تدقيقها في السنوات السابقة.

- **تقدير قدرة الوحدة على الإستمرار:**

تعتبر الإجراءات التحليلية مؤشراً مهماً ومفيداً على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الوحدة محل التدقيق، وهذا يعني أنه يجب على المدقق أن يأخذ إحتمال الفشل المالي في الإعتبار عند تقدير الأخطاء المرتبطة بالتدقيق بالإضافة إلى ما يتصل بإستخدام الإدارة لمفهوم الإستمرار عند إعداد القوائم المالية، مثلاً إذا وجد المدقق إرتفاعاً غير طبيعياً في نسبة الديون طويلة الأجل إلى صافي حقوق الملكية مع وجود إنخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول فإن هذا يعد مؤشراً لخطر حدوث الفشل المالي، وهذا لن يؤثر فقط عل خطة التدقيق ولكنه يثير شكاً كبيراً في إمكانية إستمرار الوحدة محل التدقيق الأمر الذي يتطلب تعديلاً في تقرير المدقق.

- **الإشارة إلى تحريفات محتملة في القوائم المالية:**

نتيجة مقارنة البيانات المالية التي سيتم تدقيقها مع البيانات المستخدمة للمقارنة ينبغي إذا وجد المدقق فروقاً جوهرية أن يتعرف على السبب وأن ذلك السبب يتعلق بحدث اقتصادي وليس نتيجة خطأ أو مخالفة، وعندها ينفذ المدقق مزيداً من الإجراءات التفصيلية في جوانب محددة خلال عملية التدقيق مما قد يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء والمخالفات.

- **تخفيض الإجراءات التفصيلية:**

عندما لا يجد المدقق نتيجة قيامه بالإجراءات التحليلية تقلبات جوهرية، فإن ذلك يقلل من إحتمالية وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة وبالتالي تعتبر الإجراءات التحليلية دليلاً هاماً يدعم عدالة القيمة الواردة في القوائم المالية التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها، وبالتالي يقلل من إجراء الإختبارات التفصيلية.

ويمكن تلخيص الإجراءات التحليلية السابقة في الجدول التالي والذي يبين أمثله على الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة التخطيط:

جدول رقم (3 2)

أمثلة للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها خلال مرحلة تخطيط عملية التدقيق

الغرض	الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها خلال مرحلة تخطيط عملية التدقيق
فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه	حساب النسب المالية الرئيسية للعميل ومقارنتها مع متوسطات النشاط الذي يعمل فيه.
تقدير إمكانية الإستمرار	حساب نسبة الدين إلى حقوق الملكية ومقارنتها مع السنوات السابقة والشركات الناجحة في الصناعة.
الإشارة للتحريفات المحتملة	مقارنة مصروف الصيانة مع السنوات السابقة والبحث عن التقلبات الكبرى.
تخفيض الإختبارات التفصيلية	مقارنة المصروفات المدفوعة مقدماً بما يقابلها في السنوات السابقة.

المصدر (أرينز ولوبك، 2002: 297).

وفي سياق آخر يكمن الهدف من إستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط المساعدة في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى نطاق إجراءات التدقيق، وكإجراءات جوهرية عندما يكون إستعمالها ذا تأثير وفاعلية أكثر من الإختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الإكتشاف (أبو سمهدانة، 2006: 29)، وعلى المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطر المحتملة، وقد يؤثر تطبيق الإجراءات التحليلية على أوجه للعمل لم تكن معروفه للمدقق، وتساعده بالتالي في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، ويتم إستخدام المعلومات المالية وغير المالية في الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية التدقيق، (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 89)، وبالتالي يمكن إستخدام الإجراءات التحليلية الوصفية (غير الكمية) في مرحلة التخطيط ووفقاً لهذه الإجراءات يستخدم المدقق نظرته الفاحصة المبنية على خبرته الشخصية للحكم على مدى معقولية أدلة الإثبات، وتشمل هذه الإجراءات (الكبيسي، 2008: 8):

- **الاستفسار:** عبارة عن مجموعة من الأسئلة الموجهة إلى شخص لديه معلومات حول طبيعة عمل المنشأة تشمل النواحي المالية والمحاسبية.
- **التوقعات من نتائج التدقيق السابقة:** كالأخطاء التي أكتشفت في عملية التدقيق السابقة ومقابلة المدقق السابق وذلك لتحديد المواقع التي يمكن أن تسبب صعوبات وعراقيل لعملية التدقيق الحالية.
- **مراجعة المعلومات الخارجية (الغير كمية):** كالإطلاع على الكتب العلمية وأدلة المحاسبة والتدقيق الدولية، وعلى القوانين والتشريعات الحكومية والتقارير السنوية وما صدر من السوق المالي عن المنشأة موضوع التدقيق والمنشآت المماثلة لها.

مراجعة المعلومات الداخلية (الغير كمية): كمراجعة النظام الداخلي، وعقد التأسيس، ومحاضر الإجتماع، والإطلاع على ملفات الموظفين، وملفات المراسلات، والتعرف على السياسات المتبع في تسويق المنتجات وتوزيعها وعلى العقود المهمة والتي يكون لها تأثير على عملية التدقيق.

وينبغي على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق والتي تساعده في تحقيق الأغراض التالية (جبار، 2011: 127):

– تحديد التطورات والتغيرات التي حدثت في أعمال ونشاطات الوحدة الإقتصادية.

– تحديد وجود المعاملات التجارية والأحداث غير العادية، أو وجود مبالغ ونسب وإتجاهات تدل على الأمور المهمة في القوائم المالية والتي لها تأثير على تخطيط عملية التدقيق.

– توفر دلائل عن إتجاهات النشاط التي يجهلها المدقق والتي سوف تساعده في تحديد جوهر التخطيط للوقت والنطاق ولإجراءات التدقيق الأخرى.

– زيادة فهم المدقق والتعرف على مناطق الخطر المحتملة عن طريق دراسة العلاقات غير العادية في القوائم المالية.

3-7-7 تحديد المستويات المناسبة للأهمية النسبية:

حظي مفهوم الأهمية النسبية باهتمام واسع من قبل المنظمات والهيئات الدولية المهنية للمحاسبين والمدققين لترشيد خطوات أعضائها نحو إتخاذ قراراتهم وتخطيط مهماتهم وتنفيذها، ومن ثم كتابة تقاريرهم ومواجهة مسؤولياته القانونية والأدبية، والمتابع لأدبيات المحاسبة والتدقيق يلحظ وجود تعاريف عدة لمفهوم الأهمية النسبية (العلي، والليلة، 2007: 173)، ولذلك تعتبر الأهمية النسبية أحد المفاهيم الأساسية التي يجب أن يأخذها المدقق في الإعتبار عند تخطيط عملية التدقيق، وتقييم نتائج المراجعة، وأيضاً عند صياغة رأيه الفني على القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى أن عملية التدقيق تتم على أسس إختباريه، حيث لا يقوم المدقق بفحص جميع العمليات التي تؤثر على القوائم المالية ولكن يقوم بفحص عينة من العمليات وتعميم النتائج التي يتوصل إليها بالنسبة للعينة على جميع العمليات، وتعرف الأهمية النسبية بأنها قيمة الحذف أو التحريف في المعلومات المحاسبية والتي في ضوء الظروف المحيطة تجعل من المحتمل أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات، نتيجة لهذا الحذف أو التحريف (الصبان، وإبراهيم، 2012 :113)، ولقد عرف (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 314) الأهمية النسبية بأنها الأخطاء في البيانات المالية بما في ذلك الحذف والتي تعتبر مهمة نسبياً إذا كان من المتوقع أن تؤثر فردياً أو في مجموعها على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي أتخذت على أساس البيانات المالية، وقد عرفها (أرينز ولوبك، 2002:

322) بأنها مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحطية، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف.

ولقد نص معيار رقم 320 من معايير التدقيق الدولية (الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق) أنه يجب على المدقق تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية التدقيق، وأيضاً عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة على المدقق تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان هناك فئة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات التي يتوقع أن تؤثر الأخطاء التي مبالغها دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي تتخذ بناء على البيانات المالية، فإن على المدقق أيضاً تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 321)، ويوجد عدة خطوات مترابطة يتم إتباعها في تطبيق الأهمية النسبية، وفيما يخص مرحلة التخطيط، تبدأ هذه الخطوات بتحديد حكم أولى عن الأهمية النسبية وتخصيص هذا التقدير إلى مجموعات فرعية في عملية التدقيق، (آرنيز ولوبك، 2002: 323).

ويوضح الجدول التالي الخطوات اللازمة لتطبيق الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط.

جدول رقم (3-3)

خطوات تطبيق الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط

خطوة 1	تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية	تخطيط مدى الإختبارات
خطوة 2	تخصيص الحكم الأولى للأهمية النسبية إلى مجموعات فرعية	

المصدر: (أرينز ولوبك، 2002: 323).

ومن العوامل التي تؤثر على قرار المدقق بتقدير الأهمية النسبية ما يلي:
(http://www.acc4arab.com,2\3\2014) :

1- إن الأهمية النسبية هي تقديرات نسبية وليست مطلقة، بمعنى أن التقدير هو نسبي وليس مطلق، ويعتمد على حجم المبالغ الظاهرة في القوائم المالية، ففي شركة كبيرة يختلف فيها التقدير عن شركة عادية فالأولى ميزانيتها بالبلايين والثانية ربما بالآلاف.
2- يجب أن يكون هناك أساس يمكن القياس عليه مثل (صافي الدخل قبل الضريبة، صافي المبيعات، مجمل الربح، أو صافي الأصول).
3- التغير في إتجاه تحقيق الإيرادات، مثلاً إذا كانت الإيرادات تزداد سنوياً بمعدل 3% لمدة خمسة سنوات سابقة على التوالي، وأن هناك إنخفاض بنسبة 1% في السنة تحت التدقيق، فإن على المدقق أن ينظر إلى هذا التغير بمنظور الأهمية النسبية.

ومن ناحية أخرى يقوم المدقق في مرحلة التخطيط بتحديد مستوى للأهمية النسبية ويعتبر تقدير الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط تحديداً أولياً قابلاً للتغيير مع التقدم في إنجاز عملية التدقيق وتعتبر الغاية الأساسية من تحديد المستوى الأولى في هذه المرحلة هي المساعدة في التخطيط لجمع الأدلة التي تتعلق بأهداف التدقيق المختلفة، ولابد من الإشارة إلى أن الأهمية النسبية هي مفهوم نسبي، فحجم الإنحراف يمكن أن يكون مادي لشركة صغيرة، بينما يمكن أن نعتبر نفس المبلغ غير مادي لشركة كبيرة، أما بالنسبة للأسس التي يمكن أن تستخدم لتقدير الأهمية النسبية فعادة ما يعتبر صافي الدخل قبل الضريبة أحد الأسس التي يمكن أن تستخدم كقاعدة أساسية لتحديد الأهمية النسبية، وقد يستخدم صافي المبيعات أو مجمل الربح، وإجمالي الأصول (الذنيبات، 2010: 144).

ويقوم المدققون بإستخدام الأهمية النسبية خلال القيام بتخطيط عملية التدقيق وذلك من خلال إجراءات التدقيق التي تعتبر جزءاً مهما من عملية تخطيط التدقيق التي تتم غالباً من خلال إعداد برنامج التدقيق الذي يمثل خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها المدقق نتيجة لدراسته لنظام الرقابة الداخلية وتحديد العناصر المادية، وغير المادية التي يحتويها هذا النظام، فضلاً عن كونها توفر توقعاً مناسباً لإكتشاف التحريفات المهمة ذات التأثير المهم على القوائم المالية التي يعد على ضوئها تقريره، والملاحظ بأن الأهمية النسيبة التي يستخدمها المدقق عند تخطيطه لبرنامج التدقيق تكون إما لتحديد منهج للعناصر التي تنال رعاية خاصة منه أو لبيان حجم تلك العناصر التي تخضع للفحص (العلي، الليلية، 2007: 180).

3 7-8 فهم وتقييم عام للرقابة الداخلية:

أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية إلى زيادة إعتماد المدقق الخارجي عليها، كما أن نتائج تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية يؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب إستخدامها، أي أن نتيجة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به المدقق.

وتعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة (كرسوع، 2008: 105)، وتعرف أيضاً بأنها عمليات تنفذ من قبل مجلس الإدارة وكل الموظفين، وهي تصميم لتوفير ضمان معقول لتحقيق عدة أهداف منها، الإعتماد على القوائم المالية، كفاءة وفاعلية العمليات، والإلتزام بتطبيق القوانين والتشريعات (التمي، والأفندي، 2011: 103)، كما تعرف أيضاً بأنها خطة تنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل أو مقاييس مستخدمة داخل المنشأة لغرض حماية أصول المنشأة وإختيار دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر وتحقيق الكفاية الإنتاجية والسير بموجب السياسات الإدارية الموضوعه (البعاج، 2011: 76).

لذا تعد مهمة دراسة وتقييم سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من أهم المهمات الرئيسية التي يوليها المدقق في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وذلك لغرض إتخاذ القرار فيما يتعلق بإمكانية الإعتماد على فاعلية هذا النظام (كاظم، ورزاق، 2012: 128).

من ناحية أخرى يمثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمدقق الأساس المهم في تقييم النظام المحاسبي ككل، الأمر الذي يتطلب الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد حتى يتمكن من تقدير المخاطر وحتى يفهم المدقق من أين بدأت المعاملات وكيف إنتهت وما هي السجلات التي أثبتت فيها والمستندات المعززة وأن يفهم طبيعة القوانين والسياسات الإدارية لكي يرتب الإجراءات بالشكل الذي يمكنه من الحصول على الأدلة الكافية التي تدعم رأيه (السقا، 2011:304)، من جانب آخر يطلق على هذه المرحلة اسم الفحص المبدئي، ويقوم فيه المدقق بالتعرف على الهيكل الإداري للمنشأة وخطوط توزيع الصلاحيات والمسؤوليات ووظائف إدارة الرقابة الداخلية وتفهم سياسات المنشأة والتعليمات الخاصة بتنفيذ العمليات المالية وأساليب الرقابة للتأكد من تسجيلها في السجلات بشكل سليم يمكن من إعداد التقارير المالية (حمودي، وأحمد، 2013: 297).

ولكي تتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية فإن الأمر يتطلب ضرورة التأكد من توافر مقومات نظام للرقابة الداخلية كما يلي (السقا، 2011: 305):

1- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات والصلاحيات.

2- التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات الخاصة من أدلتها الموضوعية والمستندات المؤيدة لها وكيفية معالجتها محاسبياً.

3- التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية وعملية ومدى قدرتهم على القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بالقيام بالرقابة الداخلية والمساهمة في تحقيق أهدافها.

من ناحية أخرى يمكن أن نقسم مقومات نظام الرقابة الداخلية إلى مجموعة من المقومات الإدارية والتنظيمية ومقومات محاسبية ومالية وأهم المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية هي: هيكل تنظيمي واضح، وجود سياسات وإجراءات للتحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية، وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الإلتزام بالسياسات الموضوعة، نظام محاسبي سليم.

أما المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية فهي: الدليل المحاسبي، الدورة المستندية، المجموعة الدفترية، الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة، الجرد الفعلي للأصول، الموازنات التخطيطية، أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة (البعاج، 2011: 81).

3-7-9 طرق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بضرورة أن يقوم المدقق بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق الملاحظة، إلا أنه يفضل توفير تقرير مكتوب للتدقيق والفحص المنفذ والنتائج التي تم التوصل إليها، إن دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية ممكن أن يتم بعدة أساليب منها الدراسة الوصفية أو في شكل خرائط التدفق أو في شكل استقصاء (إستبيان)، وسوف يتم عرض كل أسلوب من هذه الأساليب في التقييم بإيجاز:

أولاً: الإستبيان: ويقصد به التقصي بطريقة وبأخرى عن القواعد والإجراءات المتبعة فعلاً في تنفيذ العمليات، وذلك بوضع مجموعة من الأسئلة المحددة مقدماً للعمليات المختلفة والحصول على إجاباتها وتقييمها ولكن يعاب على هذا الأسلوب احتمال تحمل الخطأ في الإجابات (البعاج، 2011:80).

ثانياً: الدراسة الوصفية للرقابة الداخلية: وفي هذا الأسلوب يقوم المدقق بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسئولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها (كاظم، ورزاق، 2012: 129)، ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة إذ يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب، ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات.

ثالثاً: دراسة الخرائط التنظيمية: طبقاً لهذا الأسلوب يتم تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق معبراً عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية والمستندات التي تعد بكل خطوة (كرسوع، 2008: 121).

وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها وقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة الحكم على مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة.

وبعد إنتهاء المدقق من عمل الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية يمكن أن يستنتج عدة إستنتاجات من أهمها (حمودي، وأحمد، 2013: 297):

1- أن من الممكن الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية والإستمرار في فحص النظام لتحديد مدى كفاية أساليب الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

2- لا جدوى من دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية أكثر من ذلك، بهدف تحديد نطاق الإختبارات الأساسية لعملية التدقيق.

وعليه إذا كانت المبالغ المنفقة على فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية تفوق المنافع المتوقعة، يتوقف المدقق من إجراء أي تقييم لنظام الرقابة الداخلية وعليه أن يقرر إما الإنسحاب من عملية التدقيق إذا كان نظام الرقابة الداخلية من الضعف بدرجة تحول دون إتمام عملية التدقيق، أو الإستمرار في عملية التدقيق ومن ثم يجب عليه أن يصمم برنامجاً مكثفاً للإختبارات الأساسية بدون الإعتماد كلية على أي من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة.

وإذا قرر المدقق أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية بعد الإنتهاء من الفحص المبدئي فعليه الإنتقال إلى تنفيذ الإجراءات لإختبار مدى فعالية عناصر الرقابة التي تدعم تخفيض خطر الرقابة المقدر ويطلق عليها إختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات، ويركز إهتمامه على إستخدام أدلة الإثبات التي تؤكد له تمسك المنشأة بتطبيق إجراءات النظام المصممة بهدف منع أو تقليل الأخطاء والمخالفات وذلك لتوفير القناعة بكفاية النظام والتأكد من مواطن القوة فيه (حمودي، أحمد، 2013: 298).

ومن ناحية أخرى تعد نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لها تأثير على تصميم برنامج التدقيق وبالتالي على حجم عينة التدقيق الخاضعة للإختبارات والإجراءات التي ينوي القيام بها فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الإعتماد عليه ومطبق فإن المدقق يقوم بالحد من الإختبارات التي سيجريها على الدفاتر والسجلات وذلك بإستخدام أسلوب العينة الإحصائية، ومن ثم يتوسع المدقق في الإجراءات للتحقق من جميع بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، أما إذا أتضح للمدقق أن

نظام الرقابة غير فعال وغير قوي ولا يمكن الإعتماد عليه فيزداد الشك المهني لدى المدقق لذلك يقرر استخدام خبرته وحكمه الشخصي بدلاً من أسلوب العينة الإحصائية مثل تدقيق شهرين متتاليين أو ثلاثة أشهر غير متتالية (كاظم، ورزاق، 2012: 131).

3-7-10 تقييم مخاطر التدقيق:

تعني كلمة المخاطر بشكل عام أنها عدم تأكيد حدث يمكن أن يكون له تأثير على تحقيق الأهداف، وتقاس المخاطرة من منظور العواقب والإحتمالات، كون الخطر في البداية مرتبطاً باستخدام العينات الإحصائية (جبار، 2011: 114)، وتعني أيضاً أن على المدقق قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ عملية التدقيق، حيث يعلم المدقق مثلاً أن هناك عدم تأكد بخصوص صلاحية الأدلة، فاعلية الرقابة الداخلية، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعته تتسم بالعدالة، ويعلم المدقق الجيد أن المخاطر موجودة وأن عليه أن يتعامل معها على نحو ملائم، ويصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المدقق ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للإستجابة لها على نحو ملائم، ويتعين التركيز بصفة أساسية للمخاطر التي تؤثر في تخطيط التدقيق حتى يمكن تحديد حجم الأدلة (كرسوع، 132: 2008)، وتعرف أيضاً بخطر قيام المدقق بإصدار رأي غير ملائم في القوائم المالية نتيجة لضعف حالة التأكد لديه، بمعنى أن يصدر المدقق رأياً غير صحيح في القوائم المالية كأن يصدر رأياً إيجابياً بخصوص قوائم مالية فيها أخطاء مادية نتيجة لعدم قدرته على إكتشاف هذه الأخطاء أو العكس قد يصدر رأياً متحفظاً في قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية أو ذات أهمية نسبية (الزيادي، 2012: 63)، ولقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 315 الخاص "بتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، أنه يتوجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومع ذلك لا توفر إجراءات تقييم المخاطر بحد ذاتها أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأي المدقق.

وبذلك يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي (IFAC, 2010:265):

- إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديه معلومات حسب حكم المدقق تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.
- الإجراءات التحليلية.
- الملاحظة والتفتيش.

وبالتالي يعتبر خطر التدقيق هو نتيجة تداخل عدة أنواع من الأخطار مثل المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الإكتشاف ويتم من خلال عملية تقييم المخاطر التعرف على المخاطر

وتحليلها وقياسها وترتيب هذه المخاطر وفق الأولويات ليتم التعامل معها حسب أهميتها (الدهيرب، 2012: 7)، وتقع مسؤولية تقدير مخاطر التدقيق على عاتق المدقق بإعتباره الجهة المكلفة بهذه المهمة، والمقصود بتقدير الخطر هو تحديد مستوى الخطر أو مستوى عدم التأكد الممكن قبوله من قبل المدقق عند تأدية عمله، حيث لابد وأن تكون هناك نسبة معينة من الخطر، ومن أهم الإجراءات التي يمكن إتباعها من قبل المدقق لتقدير مخاطر التدقيق هي (الزيادي، 2012: 64 69):

- تقدير سلوك ونزاهة الإدارة.
- دراسة طبيعة حجم و نشاط العميل.
- فحص نتائج تدقيق الحسابات للسنوات السابقة.
- دراسة طبيعة كل حساب ومدى تعرضه للخطأ والغش.
- دراسة الوضع الاقتصادي المؤثر في العميل والأخطار الناجمة عن الكساد في السوق.
- دراسة الموقف المالي للعميل.
- دراسة المخاطر الناجمة عن تكنولوجيا المعلومات.
- فحص كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

3-7-11 أنواع مخاطر التدقيق:

أولاً: مخاطر التدقيق المقبولة Acceptable audit Risk:

وتعرف بأنها المخاطر الناتجة عن إحتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية وعدم تمكن المدقق من إكتشاف ذلك بالرغم من بذله العناية المهنية اللازمة، أو هي المخاطر المقبولة لدي المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الإنتهاء من إجراءات التدقيق (الذنيبات، 2010: 146) وبمعني آخر يعد خطر التدقيق الممكن قبوله مقياساً لمدى رغبة المدقق بقبول وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد إنتهاء عملية التدقيق وإصدار تقرير نظيف (أرينز ولوبك، 2002: 335).

أولاً: المخاطر الملازمة Inherent Risk:

يعتبر الخطر الملازم من مكونات خطر التدقيق وعوامل ومؤثرات هذا الخطر لا يمكن تجاهلها عند تخطيط عملية التدقيق، ونظراً لهذا الدور فقد إهتم به عديد من المنظمات المهنية ومنها تعريف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بأنه قابلية تعرض رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري، ويكون جوهرياً إذا إجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة

حسابات أو عمليات أخرى، وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية، ويمكن القول بأن الخطر الملازم هو تقدير المدقق لإحتمال وجود أخطاء أكثر من الحد المقرر قبوله وقد يوجد في عملية مالية أو في رصيد حساب أو في معاملة أو جزء منها وذلك مع الأخذ في الإعتبار عدم وجود رقابة داخلية متعلقة به (الرحيلي، والقريقري، 2004: 387)، ومن ناحية أخرى يطلق البعض عليها المخاطر الموروثة ويسميها البعض الآخر الضمنية أو المتأصلة وأيا كانت التسمية، فالعديد من المنظمات المهنية المعنية بشؤون المحاسبة وأدبيات التدقيق قد أصدرت العديد من التعريفات لهذا النوع من المخاطر وإن كانت تلك التعريفات ذات صيغ متعددة لكنها لا تختلف في جوهرها (جبار، 2011: 115)، ولقد عرف (كرسوع، 2008: 133) المخاطر الملازمة بأنها قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من المعاملات إلى أن تكون خاطئة بشكل جوهري، منفردة أو عندما تجمع من المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في طوائف أخرى، مع إفتراض وجود ضوابط داخلية ذات علاقة، ويوضح الشكل رقم (3 4) الإجراءات التي من الممكن أن يقوم بها المدقق وذلك لتقدير المخاطر الملازمة (IR).

جدول رقم (3-4)

نموذج لتقدير المخاطر الملازمة

الخطر المحتمل	درجة الأهمية للحالة	
		طبيعة الأرصدة ومدى حساسيتها
		طبيعة النشاط وعمليات المنشأة (هل النشاط يتميز بتقلبات أو تطورات تكنولوجية سريعة)
		موسمية النشاط
		درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة وفرص حدوثها (مدى تدني سلوك العاملين في الجهاز المحاسبي وضعف مبادئهم الأخلاقية وميلهم إلى الغش أو التكاسل)
		وقائع الغش أو الخداع أو التزوير من المحاسبين والإدارة (بالإستناد على وقائع حدثت فعلاً)
		مخاطر الضغوط على العاملين والإدارة ومشاكلهم مع المنشأة
		حجم المنشأة محل المراجعة
		التخلص من الأصول بطريقة مبالغ فيها أو شراؤها بشكل مبالغ فيه يزيد عن حاجة النشاط
تقدير المخاطر الملازمة بشكل عام بمراعاة هذه العوامل:		

المصدر: www.acc4arab.com, 2\4\2014

ثانياً: مخاطر الرقابة Control Risk:

تعرف مخاطر الرقابة تلك المخاطر التي لا يمكن بها منع أو إكتشاف أو تصحيح عرض خاطئ للبيانات المالية يمكن أن يحدث في إحدى الأرصدة أو فئة من العمليات المالية في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي والرقابة الداخلية، أي أنها تشير إلى قصور نظام الرقابة الداخلية في منع أو إكتشاف تحريفات جوهرية في الحسابات بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال نظم الرقابة الداخلية (حمودي، وأحمد، 2013: 297)، ويمكن تعريفها من ناحية أخرى بأنها مخاطر المعلومات الخاطئة التي تحدث في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات التي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو طوائف أخرى، التي لا يمكن منعها أو إكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية (العبيدي، 2012: 33)، ويوضح الشكل رقم (3-5) بعض الإجراءات التي من الممكن أن يقوم بها المدقق وذلك لتقدير مخاطر الرقابة (CR)

جدول رقم (3-5)

نموذج لتقدير مخاطر الرقابة

الخطر المحتمل	درجة الأهمية للحالة	
		غياب أو عدم فاعلية إجراءات الرقابة
		درجة المبالغة فى تركيز الصلاحيات على أشخاص محدودين – درجة عدم فصل الوظائف
		مدى تدني سلوك الأشخاص القائمين على الرقابة وضعف مبادئهم الأخلاقية وانحيازهم إلى التكاسل أو الغش في أداء وظيفتهم.
		عدم وجود وظيفة للرقابة الداخلية المستقلة
تقدير المخاطر الرقابية بشكل عام بمراعاة هذة العوامل:		

المصدر: www.acc4arab.com, 2\4\2014

ثالثاً: مخاطر الإكتشاف المخططة Planned Detection Risk:

تعرف مخاطر الإكتشاف بأنها المخاطر الناجمة عن فشل إكتشاف الأخطاء الجوهرية من قبل المدقق نتيجة لعدم تنفيذ إجراءات الرقابة بالمواصفات الرقابية المطلوبة والتي نجم عنها حالة عدم التأكد لدى المدقق عند الإدلاء برأيه في القوائم المالية (الزيادي، 2012: 74)، كما وتعرف بأنها المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في الأرصدة أو في المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجوداً ويكون جوهرياً، وتعرف بأنها خطر عدم تمكن المدقق من إكتشاف أخطاء مادية موجودة (Seidel, 2014: 8)، بمعنى هي مقياس لفشل المدقق في إكتشاف تحريفات موجودة فعلاً وتزيد قيمتها عن القيمة المقبولة.

وهناك دائماً وجود لبعض مخاطر الإكتشاف حتى ولو قام المدقق بفحص طائفة من المعاملات بنسبة 100%، بسبب أن معظم أدلة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة.

3-7-12 نموذج مخاطر التدقيق لأغراض التخطيط:

بناءً على مكونات خطر التدقيق يتعامل المدقق مع بعض النماذج الرياضية والتي تمكنه من جمع أدلة التدقيق، ويستخدم نموذج المخاطر بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب جمعها، ومن أكثر النماذج إستخداماً هو النموذج التالي:

مخاطر التدقيق المقبولة AAR = المخاطر الملازمة IR * مخاطر الرقابة CR * مخاطر الاكتشاف المخطط DR.

وغالباً ما يستخدم المدققون نسبة 5% كمعدل للمخاطر الممكن تقبلها، ويتم تحديد هذه المخاطر حسب الحكم المهني للمدقق ودرجة استعداده لتحمل المخاطر (جبار، 2011: 122).

أما من ناحية تقدير مخاطر الإكتشاف المخططة فيمكن إستخدام النموذج التالي:

مخاطر الإكتشاف المخططة = مخاطر التدقيق المقبولة/ مخطر الرقابة* المخاطر الملازمة.

وبتطبيق هذا النموذج يتبين أنه كلما زادت مخاطر التدقيق المقبولة كلما زادت مخاطر الإكتشاف التي يمكن أن يقبلها المدقق، ومن ناحية أخرى كلما زادت المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة تقل مخاطر التدقيق المقبولة وبالتالي تزداد نسبة التأكد التي ينبغي الحصول عليها من الإختبارات التفصيلية (الذنيبات، 2010: 150).

ومن ناحية أدلة التدقيق توجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق المقبولة و مخاطر الإكتشاف وبين أدلة الإثبات، بمعنى أنه كلما إنخفض مستوى مخاطر التدقيق المقبولة ومخاطر الإكتشاف التي يتم تخصيصها لتأكيد معين زاد مقدار أدلة الإثبات المخططة لتدعيم هذا التأكيد والعكس صحيح.

وعلى عكس ذلك توجد علاقة طردية بين المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وبين مقدار أدلة التدقيق.

3 7-13 برنامج التدقيق:

غالباً ما يحتاج المدقق إلى مساعدين يعهد إليهم بإنجاز جزء من المعاملات التي يراها متناسبة مع مؤهلاتهم العلمية والعملية ولأجل أن يطمئن المدقق من هم الذين قاموا بتأدية ما يجب عليهم لا بد من وجود برنامج للتدقيق يسير عليه المساعدين عند تأديتهم لواجبهم، كما ويساعد البرنامج في تحديد مسؤوليات المدقق التي تقع على عاتقه من أخطاء أو إهمال أو تقصير في أداء واجبه، ويعد هذا البرنامج أساساً للتدقيق ويمكن تعديل البرنامج من وقت لآخر لكي يجعله ملائم لطبيعة الوحدة ومتماشياً مع التطورات التي قد تحدث (كاظم، ورزاق، 2012: 123).

ويعرف برنامج التدقيق بأنه خطة عمل يتبعها مدقق الحسابات في أداء وتنفيذ المهمة وتحتوي على الخطوات التفصيلية الواجبة الإتباع لتحقيق أو تدقيق بند أو عنصر من عناصر النشاط المالي للمشروع وتعتبر أداه تخطيط وتنسيق لعمليات التدقيق ومتابعة العمل بكل عملية تدقيقية للتأكد من تنفيذها بأعلى مستوى من الكفاءة (الرماحي، 2009: 157)، ويعرف أيضاً برنامج التدقيق بأنه مجموعة من التعليمات التفصيلية لإجمالي الأدلة التي سيتم تجميعها لجانب ما في عملية التدقيق ويحتوي دائماً على قائمة بإجراءات التدقيق، ويشمل دائماً أحجام العينات والعناصر التي سيتم إختيارها، وتوقيت الإختبارات، وعادة يوجد برنامج لكل مكون يتم تدقيقه، وبالتالي سيكون هناك برنامج لمراجعة المدينين، المبيعات، وهكذا (Arens, et. al., 2012: 176).

ويعرف (الحدرب، 2010: 127) برنامج التدقيق بأنه خطط عمل المدقق التي سيتبعها في تدقيق العملية المالية ويظهر في هذه الخطط الأهداف التي ستتحقق والزمن المحدد لإنجاز الخطة وكذلك التعليمات الفنية، ويشير الواقع إلى أن عملية التدقيق لم تعرف هذه البرامج إلا في عام 1910 عندما ظهر كتيب يحمل عنوان "برامج التدقيق" الذي حدد بكل وضوح أن الخطوة الأولى في عملية التدقيق يجب أن تكون إختيار وتقييم نظام الضبط الداخلي، وحيث كان تعبير أو مفهوم الضبط الداخلي هو المستخدم كان يعني نظام الرقابة الداخلية، ولذلك فإن أهم ملامح تطور علم التدقيق في القرن العشرين يعد ظهور وتطور برامج التدقيق، حيث تسعى تلك البرامج إلى إرشاد المدقق في فحصه لمجموعة السجلات والدفاتر بطريقة تضمن له أن كل القرائن المطلوبة قد تم الحصول عليها، وأنه ليس هناك إزدواج وتكرار في الجهد المبذول، ولهذا فإنه قلما تجد أحد شركات التدقيق لا يستخدم برامج التدقيق في كل تكليف يقوم به، غير أن النقطة الهامة في إعداد وتنفيذ برامج التدقيق تتمثل في عنصر الزمن أو الوقت اللازم لإنجاز العمل، حيث يتطلب الأمر عند إعداد برنامج التدقيق إعداد موازنة زمنية تعبر عن الزمن المخطط والمطلوب لتنفيذ كل خطوة في البرنامج، ولذلك تبدو أهمية الموازنة الزمنية

في عاملين هامين الأول: تخطيط الأعمال المتعددة لدى مكتب التدقيق ومن ثم تحديد الأتعاب، والثاني: قياس كفاءة المدققين والمساعدين والرقابة عليهم في أثناء التنفيذ.

ويضاف إلى ما تقدم أن الموازنة الزمنية تؤدي إلى إتمام كل خطوة من خطوات التدقيق بالدقة المطلوبة وفي الوقت المحدد، ولذا تعد الموازنة الزمنية جزءاً جوهرياً لبرنامج التدقيق، ويستدعى الأمر ضرورة الإهتمام بها وإيجاد الوسائل والأساليب الممكنة والتي تؤدي إلى التقدم بهذه الأداة الهامة في التدقيق مما يزيد من منفعة وكفاءة برنامج التدقيق (خليل،2000 :26،27).

3-7-14 أنواع برامج التدقيق:

من غير الممكن وضع برنامج موحد يفي بجميع عمليات المراجعة يحوى الإجراءات والخطوات الممكن تطبيقها وتناسب كل المنشآت حتى المماثلة منها وذلك لأن كل منشاة لها ظروفها الخاصة من حيث الشكل القانوني وظروف العمل والتنظيم الإداري، وهناك ثلاث أنواع من برامج التدقيق هي (جربوع ،2002 :127-128):

أولاً: البرامج النموذجية:

وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات التدقيق الممكن تطبيقها في نوع معين من المنشآت المماثلة فيضع برنامج نموذجي يمكنه من التحضير للعملية وفقاً له مع إجراءات التعديل ومراعاة لما يحصل عليه من معلومات، وميزته أنه يضمن منع السهو في إتخاذ إجراء ضروري ولازم. ويعاب على هذا البرنامج النموذجي بأنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة التطورات في المنشاة أو في علم تدقيق الحسابات.

ثانياً: برامج مندرجة (برامج الخطوط الرئيسة):

هذا النوع من البرامج يعد أثناء عملية التنفيذ ويقتصر على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق والأهداف الواجب تحقيقها، وتترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات الضرورية لحين البدء في العملية، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق. وميزة هذا النوع من البرامج أنها تمكن الموظفين من إستخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية في إتباع الخطوات المرغوب القيام بها وإختيار الوسائل والأساليب المناسبة والملائمة لظروف الحال، مما يتطلب في المدقق تدريب عملي كبير وخبرة واسعة ومراناً كافياً وتأهيلاً علمياً وعملياً مناسباً.

ثالثاً: برامج ثابتة أو محددة مقدماً:

وهي القوائم التفصيلية التي تبين الإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف المرجوة وتعد هذه البرامج بعد دراسة تفصيلية دقيقة لظروف المنشأة وبعد تفهم كافة الأوضاع المحيطة بالمنشأة ودرجة كفاية نظام الرقابة الداخلية، ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها:

- تساعد على تقسيم العمل بين الأعضاء الفنيين كل حسب كفاءته وخبرته ووظيفته.
- الاطمئنان إلى عدم السهو عند إتخاذ بعض الإجراءات والخطوات الضرورية وعدم تكراراها.
- تعتبر سجلاً لما قام به وأداه المدقق.

ومن ناحية أخرى يمكن تقسيم برامج التدقيق إلى عدة أنواع كما يلي (الرماحي، 2009 :159):

1- برنامج تدقيق نموذجي أو موحد يطبق على جميع العمليات.
2- برنامج يعد خصيصاً لعملية التدقيق.
3- برنامج يعد مقدماً قبل بدء عملية التدقيق.
4- برنامج يعد تدريجياً أثناء القيام بالعملية.
5- برنامج مراجعة يوضع مقدماً يتضمن الأساسيات والأمور المشتركة في جميع عمليات التدقيق ويتم تعديله أثناء تدقيق العملية لأول مرة ليتناسب تماماً مع ظروف هذه العملية.

3-7-15 مزايا برنامج التدقيق:

بعد التعرف على مفهوم برامج التدقيق وأنواعها يمكن لنا سرد مزايا وعيوب هذه البرامج وذلك على النحو التالي (الرماحي، 2009 :159):

1- من ناحية التوقيت الزمني وتوزيع المسئولين على عملية التدقيق والمساعدين المشتركين فيها يفيد في التنسيق بين عمليات التدقيق.
2- للتعرف على مدى التقدم في تنفيذ العمل يجب متابعة سير العمل في كل عملية تدقيقية.
3- لإستكمال عملية التدقيق يجب الإطمئنان إلى تنفيذ كل الخطوات اللازمة.
4- لغرض تحديد مسؤولية الفريق في عملية التدقيق إذ يحدد البرنامج الأجزاء التي قام بها كل من إشترك في العملية.
5- لغرض رفع مستوى الكفاءة بشكل عام إذ يكشف البرنامج عن إنحرافات التنفيذ الفعلي عن المخطط ويساعد على تحديد تكاليف عملية التدقيق.
6- في حالة تعرض مدقق الحسابات للمساءلة يعتبر برنامج التدقيق أحد الوسائل القوية التي تثبت أدائه لواجباته وتنفيذ العملية طبقاً لمستويات الأداء المهني المتعارف عليها.

3 7-16 عيوب برنامج التدقيق:

1- هناك إختلاف في وجهات النظر بالنسبة لنوع برنامج التدقيق المستعمل سببه الفرق بين التدقيق المتكررة والتدقيق الجديدة وبسبب إختلاف نوعية الأنشطة أو إختلاف الحجم والشكل القانوني ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية.

2- إستخدام برنامج تدقيق نموذجي أو موحد يطبق على جميع العمليات أو إستخدام برنامج يعد خصيصاً لعملية التدقيق أو استخدام برنامج يعد مقدماً قبل بدء عملية التدقيق أو برنامج يعد تدريجياً أثناء القيام بالعملية ولكل من هذه الأراء مبرراتها.

3- من المناقشات التي تثار حول برنامج التدقيق أنه يقتل روح الإبتكار والحماس في نفوس القائمين بعملية التدقيق ويجعل منها أداه ميكانيكية.

3-7-17 الإعتبارات الواجب أخذها عند إعداد برنامج التدقيق:

مع إحتمالية تعرض خطة التدقيق لأي تغيرات خلال عملية التدقيق ينبغي على المدقق القيام بعمل برنامج تدقيق مرن يستجيب لأي تغيرات قد تطرأ خلال العملية وبالتالي يجب على المدقق عند تصميم برنامج التدقيق أن يراعي الإعتبارات التالية (خليل، 2000: 48):

- إعداد البرنامج في حدود نطاق الفحص الذي عهد إليه القيام به بحيث إذا كان كاملاً يتعين أن يتضمن البرنامج الخطوات اللازمة لتنفيذها، وإذا كان جزئياً فيجب أن يعد البرنامج في حدود ذلك.
- تحديد مستوى الإختبار وفقاً لنتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلية.
- تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق.
- إتباع طريقة التدقيق التي تنسجم مع ظروف المنشأة وطبيعة نشاطها بحيث يراعي الأسماء الخاصة التي تطلقها المنشأة على الدفاتر والسجلات والتي يجب أن تتفق مع روح البرنامج.
- الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات عن طريق إستخدام الوسائل المختلفة للفحص والتدقيق.

من ناحية أخرى هناك إعتبارات إضافية يجب أخذها عند تصميم برنامج التدقيق ومن أهمها(الحدرب، 2010: 127-128):

- التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية.
- مدى كفاية النظام الداخلي وعلى ضوئه يتحدد نطاق عملية التدقيق.
- الأهداف التي يرمى إلى تحقيقها.
- إتباع طرق التدقيق التي تلائم ظروف كل حالة.

3 7-18 التغيرات في قرارات التخطيط أثناء سير عملية التدقيق:

نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق، فقد يحتاج المدقق إلى أن يعدل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، معدلاً بذلك طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية الناجمة المخطط لها، ويمكن أن يكون هذا الحال عندما تصل معلومات إلى علم المدقق تختلف بشكل جوهري عن المعلومات المتوفرة عندما خطط لإجراءات التدقيق (IFAC, 2103: 260)، ولذلك كلما كانت إستجابة خطة التدقيق للتعديل والتغيير طبقاً للأحداث غير المتوقعة تعتبر بذلك خطة مرنه، على سبيل المثال قد يشترط أحد العملاء أن يقوم المدقق بإنهاء عملية التدقيق خلال 30 يوماً، وثم يقوم المدقق بالتخطيط لعملية التدقيق وللعمل وفق هذه المدة، إلا أنه في أثناء تنفيذ عميلة التدقيق قد يكتشف بعض الأحداث غير التوقعه مسبقاً بما يستلزم منه وقتاً إضافياً ومن ثم يؤدي ذلك إلى التأخير عن التوقيت المتفق عليه (خليل، 2000: 47).

ونخلص بذلك أنه يجب أن تكون الخطة مرنه حتى تتلاءم مع الأحداث والمستجدات التي تطرأ أثناء عملية التدقيق الفعلي، وأنه كلما كانت خطة التدقيق مرنه كان أفضل بالنسبة للمدقق مما قد يتحمله من عبء وأتعاب في أثناء عملية التدقيق الفعلية.

3-8 توثيق عملية التدقيق:

إن المدقق منذ اللحظة الأولى لقبوله مهمة التدقيق يقوم بمجموعة من الخطوات مثل الإتفاق مع العميل على قبول مهمة التدقيق والتخطيط المناسب والإشراف الفعال وفحص الأرصدة من خلال الدفاتر والسجلات وقرارات مجلس الإدارة وما إلى هناك من أمور تعاقدية، وكل ذلك يقوم المدقق بتوثيقه وكتابته على أوراقه ومن هنا فإن أوراق العمل تشتمل على كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل والطرق والإجراءات التي إتبعها والنتائج التي توصل إليها، وعلى المدقق عند جمع الأدلة المؤيدة لرأيه إستخدام وسيلة للرجوع إلى هذه الأدلة، وهذه الوسيلة هي توثيق عملية التدقيق، ويتم ذلك من خلال أوراق العمل وهي الوسيلة التي يستعملها المدقق لتجميع الأدلة التي يحتاج إليها لتأييد رأيه في القوائم المالية (المطارنه، 2011: 19).

وتعرف وثائق التدقيق أو أوراق العمل بأنها السجلات التي يحتفظ بها المدقق والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والإختبارات التي تم تنفيذها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والإستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق، ويجب أن تحتوي أوراق العمل على كافة المعلومات التي يرى المدقق ضرورتها لأداء عملية التدقيق على نحو ملائم وتوفير

الدعم لتقرير التدقيق (أرينز ولوبك، 2002: 300)، ولقد تم تعريفها من قبل (IFAC, 2013: 146) بأنها سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق ذات العلاقة التي تم الحصول عليها، والإستنتاجات التي توصل إليها المدقق وتستخدم أيضاً مصطلحات مثل أوراق العمل Working papers.

من ناحية أخرى يحتاج المدقق إلى أوراق يحتفظ بها والتي تمثل الإجراءات والإختبارات التي قام بها والمعلومات التي حصل عليها والنتائج التي توصل إليها من خلال عملية التدقيق لذا تعد أوراق العمل بمثابة برامج العمل والتحليلات والمذكرات والمصادقات وملخصات من المستندات فضلاً عن الجداول والمذكرات التي يعدها أو يحصل عليها وهي بذلك تعد سجلاً كاملاً للعمل الذي أنجزه، كما وتعد دليل إثبات مادي إذا ما طعنت أيه جهة بأداء وعمل المدقق (كاظم، ورزاق، 2013: 122).

ويساعد الإعداد الجيد لأوراق العمل على تنظيم التدقيق وأدائه على نحو جيد وتعد أوراق العمل أمراً مهماً في الدفاع عن أداء المدقق في الدعاوي القضائية (نعمة، 2013: 226)، ويساعد إعداد وثائق تدقيق كافية ومناسبة في الوقت المحدد على تعزيز جودة عملية التدقيق ويسهل عملية التدقيق والتقييم الفعالتين لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل صياغة تقرير المدقق بصورته النهائية، ولقد نص معيار التدقيق رقم 230 (وثائق التوثيق) أن هدف المدقق في إعداد وثائق التدقيق توفر ما يلي (IFAC, 2010: 143):

- سجل كافي ومناسب لأساس تقرير المدقق
- أدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

3-8-1 شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق:

نص معيار التدقيق الدولي رقم 300 "التخطيط لتدقيق البيانات المالية" على أنه يجب على المدقق توثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة، وخطة التدقيق، وأي تغيرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، وأسباب هذه التغيرات.

وقد أشار (خليل، 2000: 44) أنه يجب على المدقق توثيق التخطيط لعملية التدقيق ضمن عدة وثائق ممثلة في " المذكرة والبرامج" و "إستراتيجية التخطيط"، حيث إن كل وثيقة لها هدف مختلف عن الآخر بحيث إذا ما نسب للمدقق أي تقصير فإن هذه الوثائق تعد دليلاً وحجة له على أنه بذل العناية المهنية اللازمة، كما يفيد توثيق عملية التخطيط في أنه إذا ما تغير أفراد فريق التدقيق يمكن للأفراد الجدد

التعرف على مقدار ما تم تنفيذه وما هي الإجراءات الأخرى التي يجب إستكمالها، ويعتمد شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق على عدة عوامل مثل (IFAC, 2013:148):

- حجم ومدى تعقيد المنشأة.
- طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها.
- المخاطر المحددة للأخطاء الجوهرية.
- أهمية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- منهجية التدقيق والأدوات المستخدمة.

ولحفظ هذه المعلومات والبيانات يحتاج المدقق إلى أن يحتفظ بها في ملفين هما: (الملف الدائم، والملف الجاري)، وأهم ما يجب أن يحتويه الملف الدائم هي البيانات الثابتة والدائمة عن المشروع مثل اسم العميل، نوع الشركة القانوني، طبيعة النشاط، بيان رأس المال والسندات وملخص بالأصول الثابتة، نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة، أما الملف الجاري فيحتوي على البيانات المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي وكذلك يحتوي على نسخة من كتاب التعيين وأسماء المدققين، صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمدقق، برنامج التدقيق للعام الحالي والوقت التقديري، ميزان المراجعة، وتحليل المصروفات والإيرادات، الموجودات والمطلوبات وإحتساب قيمتها، ملخص بقيود التسوية وسجل الملاحظات، محاضر إجتماعات الهيئة العامة، ومحاضر الجرد، صورة عن التقرير النهائي، وفي بعض التقسيمات لأوراق العمل يكون هناك نوع ثالث من الملفات يحتوي على برنامج التدقيق، حيث يبقيه المدقق في ملف منفصل وذلك من أجل تحسين التنسيق والتكامل في كافة أجزاء عملية التدقيق http://maisamir77.blogspot.com, 1\5\2014

وبالتالي يمكن للمدقق بأن يقوم بفتح ملفات مختلفة للوحدة المكلف بتدقيقها نذكر منها (كاظم، ورزاق، 2012: 122):

- **الملف الدائم:** ويحتوي على كافة المستندات والبيانات المهمة التي يحتاج إليها باستمرار، ويجب على المدقق إعادة النظر دائماً في هذا الملف لغرض تحديث المعلومات والبيانات الواردة فيه.
- **الملف الجاري:** ترفق في هذا الملف جميع الملاحظات التي تواجه المدقق أثناء تنفيذه لعملية التدقيق إذ يجب أن تكون الملاحظات وافية بحيث يمكن الرجوع إليها بسهولة في المستقبل.

من ناحية أخرى أشار (أرينز ولوبك، 2002: 201-202) إلى محتويات وتنظيم أوراق العمل إلى:

ملفات دائمة: يتم فيها إدراج البيانات التاريخية والبيانات ذات الطبيعة المستمرة وتوفر هذه البيانات مصدراً ملائماً للمعلومات عن عملية التدقيق، وتحتوي على مقتطفات أو نسخ من مستندات الشركة التي يستمر التعامل معها كما تتضمن أيضاً عقد التأسيس، النظام الأساسي، إتفاقيات السندات،

والعقود، وتشمل أيضاً تحليل للحسابات ذات الإستمرارية المهمة للمدقق مثل الدين طويل الأجل، حسابات ملكية المساهمين، الشهرة و الأصول الثابتة، ويتم أيضاً إدراج المعلومات المتعلقة بدراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة ونتائج الإجراءات التحليلية.

الملفات الجارية: تشمل الملفات الجارية كافة أوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة التي يتم فيها إجراء التدقيق، وتشمل برنامج التدقيق، المعلومات العامة مثل مذكرات التخطيط وملخصات أو نسخ محاضر إجتماعات مجل الإدارة وأي ملخصات للعقود أو الإتفاقيات التي لم يتم إدراجها في الملفات الدائمة والملاحظات حول المناقشات التي تمت مع العميل، وتحتوي الملفات الجارية على ميزان المراجعة، وقيود التسوية والتبويب.

3-9 الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية:

إن غرض وهدف تخطيط التدقيق متماثلان، سواء كانت عملية التدقيق أولية أو متكررة، غير أنه بالنسبة لعملية التدقيق الأولية قد يحتاج المدقق إلى أن يوسع الأنشطة المخطط لها لأنه لا يتمتع عادة بالخبرة السابقة في المنشأة التي تأخذ بعين الإعتبار عند تخطيط العمليات المتكررة، وتعرف عملية التدقيق الأولية بأنها عملية تكون فيها البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة أو أن البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق سابق، وبالنسبية لعمليات التدقيق الأولية، فإنه يجب أن تشمل المسائل الإضافية التي يمكن للمدقق أخذها في الحسبان عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وهي كالتالي (IFAC, 2013: 262):

- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المدقق السابق، على سبيل المثال مراجعة أوراق عمل المدقق السابق، ما لم يكن ذلك ممنوعاً بموجب القانون والأنظمة.
- أية قضايا رئيسية (بما في ذلك تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير التدقيق وإعداد التقارير) تتم مناقشتها مع الإدارة فيما يتعلق بالإختيار الأولي كمدققين، وكيفية تأثير هذه المسائل على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.

وفي حالة القيام بعملية التدقيق الأولية وكون العميل جديد، يقوم المدقق بتقييم وضع العميل في السوق من ناحية سمعته وقدرته التنافسية وقدرته على الإستمرار، ويقوم بتقييم علاقة الإدارة مع المدقق السابق لمعرفة مدى قدرة المدقق على الحفاظ على إستقلاليته ومدى ممارسة الإدارة ضغوطاً عليه (الذنيبات، 2010: 134)، ولقد أشارت قواعد السلوك المهني أنه على المدقق أن يستفسر من زميله السابق عما إذا كان لديه أيه إعتراضات مهنية تحول دون قبول تلك المهمة، وعلى المدقق أن يقدم لزميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم أيه خدمات مهنية أي إيضاحات تطلب منه وخلال

فترة زمنية معقولة وذلك بعد أخذ موافقة العميل محل التدقيق، وأن يتجنب المدقق الأعمال التي تسئ لسمعته وسمعة المهنة وعلاقتة بزملائه المدققين (حمد، 2013: 215).

كما يمكن الإتصال مع المدقق السابق، عندما يكون هناك تغيير للمدقق إمتثالاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة، والغرض من هذا الإتصال هو أن يحصل المدقق الجديد على معلومات عن واقع عملية التدقيق، إذ تساعده هذه المعلومات على قبول أو رفض عملية التدقيق، ويطلب المدقق الجديد من العميل أن يصرح للمدقق السابق بإعطاء جميع المعلومات الضرورية والتي تفيده في عميلة التدقيق، كما أن الإتصال بالمدقق السابق يفيد في تخطيط عملية التدقيق ويسهل على المدقق الجديد كثيراً من الأمور والظروف الغامضة (المطارنه، 2011: 17)، وقبل أن يتم قبول عميل جديد، يقوم المدقق بفحص وتقييم العميل لتحديد إمكانية التعامل معه، ويجب في هذا الإطار أن يتم تقييم موقف العميل المتوقع في مجتمع الأعمال، الإستقرار المالي للعميل، وعلاقة العميل بالمدقق الذي كان يقوم بعملية التدقيق، وعلى سبيل المثال، يقوم العديد من المدققين بقبول العملاء الجدد الذين يمارسون العمل حديثاً، والذين يزيد معدل النمو لديهم على نحو سريع، حيث أن العديد من هؤلاء العملاء يعانون من الفشل المالي ويتعرض المدققون للدعاوي القضائية على نحو أكثر إحتمالاً نتيجة لذلك، وتطالب معايير التدقيق أن يتصل المدقق الجديد للعميل مع المدقق السابق، ويتمثل الغرض من ذلك في مساعدة المدقق الجديد على تقييم ما إذا كان سيقبل القيام بعملية التدقيق أم لا. ويمكن أن يتم في هذا الإتصال إبلاغ المدقق الجديد أن العميل يفتقد للأمانة أو أن العلاقة بين المدقق السابق والعميل كان يشوبها خلافات حول مبادئ المحاسبة وإجراءات التدقيق أو أتعابها، وطبقاً لمتطلبات السرية في ميثاق السلوك المهني، يجب أن يحصل المدقق السابق على ترخيص من العميل قبل البدء في الإتصال (Arens et. al, 2012: 212)، وحتى إذا تم مراجعة العميل الجديد من خلال مراجعة المدقق السابق، يتم عادة إجراء فحوص أخرى، تشمل مصادر الحصول على المعلومات كل من المحامي، البنوك، والشركات الأخرى.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

4 1 المقدمة:

يعتبر منهج الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيسياً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وتناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنينها، والأدوات التي استخدمها لجمع البيانات، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

4-2 منهج الدارسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف (الحمداني، 2006: 100) المنهج الوصفي التحليلي بأنه "المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدارسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات".

4-3 مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث. وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فان المجتمع المستهدف يتكون من شركات التدقيق في قطاع غزة والحاصلة على أذون المزاولة من جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية حسب أذون المزاولة للعام 2014 والبالغ عددهم خمس شركات تدقيق (www.pacpa.ps,5\4\2014)، وقد تم إستخدام طريقة الحصر الشامل نظراً لصغر حجم مجتمع الدارسة، حيث تم توزيع 31 إستبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد 28 استبانة بنسبة 90.3%.

4 4 أداة الدراسة:

تم إعداد إستبانة حول "**مدى إلتزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني**". وتتكون إستبانة الدارسة من قسمين رئيسين:

القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات الشخصية عن المستجيب (المؤهل العلمي, المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة في المسمى الوظيفي الحالي, الشهادات المهنية, هل حصل المستجيب على دورات تدريبية في مجال عمله, عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق).

القسم الثاني: وهو عبارة عن **مجالات الدراسة**, ويتكون من 39 فقرة، موزع على 5 مجالات:

المجال الأول: درجة إلتزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق، ويتكون من (5) فقرات.

المجال الثاني: درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق، ويتكون من (5) فقرات.

المجال الثالث: درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق، ويتكون من (17) فقرة.

المجال الرابع: درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط، ويتكون من (5) فقرات.

المجال الخامس: درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية، ويتكون من (7) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (4-1)

جدول (4-1): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

إختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة " قليلة جداً" وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

صدق الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" (الجرجاوي، 2010: 105)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001). وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

1- **صدق أداة الدراسة "الصدق الظاهري":**

يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عدداً من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة" (الجرجاوي، 2010: 107) حيث تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 متخصصين في مجال علم المحاسبة وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – انظر الملحق رقم (1).

2- صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إلية هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

ويوضح جدول (4-2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4 2)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	تقع على عاتق شريك التدقيق (المدير) فقط مهمة التخطيط.	.658	*0.000
.2	يقوم كل من الشريك (المدير) ومدير التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق.	.501	*0.003
.3	يشارك كل من الشريك (المدير)، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي في التخطيط لعملية التدقيق.	.711	*0.000
.4	يشارك كل من الشريك (المدير)، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي، المدقق في التخطيط لعملية التدقيق.	.703	*0.000
.5	يشارك فريق التدقيق العامل بمكتب التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق.	.746	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

يوضح جدول (4-3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4 3)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يتم تقييم نزاهة وأمانة العميل عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.	.787	*0.000
.2	يتم إعادة تقييم فريق عملية التدقيق بأنه يملك الكفاءة والقدرات اللازمة عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.	.634	*0.000
.3	يتم تقييم الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية لفريق التدقيق والتي تتضمن: الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة، السرية، السلوك المهني عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.	.861	*0.000
.4	يراعى جمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف التي تهدد الإستقلالية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.	.746	*0.000
.5	يتم إعداد كتاب التعيين (التكليف) ودراسته بعناية، وذلك لمعرفة ماهية ومسؤوليات المدقق ولتجنب سوء التفاهم مع العميل.	.604	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

يوضح جدول (4-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4 4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يتم الأخذ بالاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق، وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب	.586	*0.001
.2	يتم تحديد توقيت إجراءات التدقيق والاستغلال الصحيح لوقت فريق عملية التدقيق.	.707	*0.000
.3	يتم تحديد كيفية إدارة فريق عملية التدقيق والتوجيه والإشراف عليه مثل (الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات فريق العملية).	.788	*0.000
.4	يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه.	.795	*0.000
.5	يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لتقدير قدرة العميل على الاستمرارية.	.624	*0.000
.6	يتم القيام بإجراءات فهم الرقابة الداخلية من خلال الاستفسار من الإدارة وآخرين داخل المنشأة.	.767	*0.000
.7	يتم القيام بإجراءات فهم الرقابة الداخلية من خلال قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى العميل.	.736	*0.000
.8	يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الاستفسار من الإدارة والعاملين داخل منشأة العميل.	.422	*0.013
.9	يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الإجراءات التحليلية المناسبة.	.527	*0.002
.10	يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الملاحظة والتفتيش.	0.385	*0.049
.11	يتم تحديد الأهمية النسبية وذلك من خلال الأخذ بالاعتبار إحتمالية وجود إنحرافات في المبالغ الصغيرة والتي عند تجميعها ربما لها تأثير مادي على البيانات المالية.	.718	*0.000
.12	يتم تحديد برنامج التدقيق في حدود نطاق عملية التدقيق سواء كانت كاملة أو	.669	*0.000

	جزئية، مع الأخذ بالإعتبار عمل برنامج تدقيق مرن يستجيب لأي تغيرات طارئة.		
.13	يتم تحديد برنامج التدقيق بناءً على مستوى الإختبار وفقاً لنتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.	.596	*0.000
.14	يتم تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق.	.700	*0.000
.15	يتم تحديد برنامج التدقيق بما ينسجم مع ظروف العميل وطبيعة نشاطه بحيث يراعي المجموعة الدفترية والسجلات المالية الواجب الاحتفاظ بها من قبل العميل حسب الأصول.	.687	*0.000
.16	يتم تصميم برنامج التدقيق وذلك لغرض الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات.	.824	*0.000
.17	يراعى بشكل عام وضع خطة تدقيق مرنة تستجيب لأي أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق.	.808	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

يوضح جدول (4-5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-5)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يقوم مكتب التدقيق بتوثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة، وإبلاغ الأمور المهمة لفريق العملية.	.593	*0.000
.2	يقوم مكتب التدقيق بتوثيق خطة التدقيق وبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر.	.872	*0.000
.3	يتم توثيق أي تغيرات تطرأ على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.	.795	*0.000

.4	يقوم مكتب التدقيق بتفسير وتوثيق الأسباب وراء حدوث التغيرات على خطة إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.	.841	*0.000
.5	يتم توثيق النقاشات التي تدور حول المسائل المهمة مع الإدارة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات.	.716	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

يوضح جدول (4-6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-6)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	عند قبول عميل جديد يتم تقييم موقف العميل في مجتمع الأعمال.	.497	*0.004
.2	عند قبول عميل جديد يتم تقييم الاستقرار المالي للعميل الجديد.	.723	*0.000
.3	عند قبول عميل جديد يتم التأكد ما إذا كان فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية التدقيق الجديدة.	.858	*0.000
.4	عند قبول عميل جديد يقوم مكتب التدقيق بقراءة أحدث البيانات المالية للعميل إن وجدت وتقرير المدقق السابق للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الافتتاحية.	.884	*0.000
.5	عند قبول عميل جديد يتم وضع الترتيبات التي سيتم إجراءاها مع المدقق السابق.	.329	*0.047
.6	عند قبول عميل جديد يتم مناقشة القضايا الرئيسة مع العميل مثل تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية.	.785	*0.000
.7	يتم فهم طبيعة نشاط العميل (مؤسسة تجارية، مؤسسة ربحية، قطاع عام) لغاية إعداد التقارير المالية المناسبة.	.740	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدي ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

يبين جدول (4-7) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

جدول (4-7)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة

المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
درجة إلتزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق.	.395	*0.019
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق.	.548	*0.001
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق.	.960	*0.000
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط.	.802	*0.000
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية.	.878	*0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05= α.

ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة هو"أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية" (الجرجاوي، 2010: 97)، ويقصد به أيضا "إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة" (القحطاني، 2002).

وقد تحقق الباحث من ثبات إستبانة الدراسة من خلال:

معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4-8).

جدول (4-8)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*
درجة إلتزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق.	5	0.632	0.795
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق.	5	0.777	0.881
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق.	17	0.923	0.961
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط.	5	0.821	0.906
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية.	7	0.817	0.904
جميع المجالات معاً	39	0.920	0.959

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4-8) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.632, 0.923) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.920). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.795،0.961) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.959) وهذا يعنى أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً.

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1). ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

4-5 المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test:

تم استخدام اختبار شبيرو– ولك Shapiro-Wilk Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4–9).

جدول (4–9)

يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	القيمة الاحتمالية (Sig.)
درجة إلتزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق.	0.336
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق.	0.111
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق.	0.550
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط.	0.140
درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية.	0.191
جميع مجالات الاستبانة	**0.421**

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4–9) أن القيمة الاحتمالية (.Sig) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

– الأدوات الإحصائية المستخدمة:

1– اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.

2– استخدام اختبار شبيرو– ولك Shapiro-Wilk Test: لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

3– معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: قد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.

4– النسب المئوية والتكرارات (Frequencies and Percentages): لوصف مجتمع الدراسة.

5– المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.

6– اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي المتوسط وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

5 1 المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على المتغيرات الشخصية التي اشتملت على (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة في المسمى الوظيفي الحالي، الشهادات المهنية، هل حصل المستجيب على دورات تدريبية في مجال عمله، عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

5-2 الوصف الإحصائي لمجتع الدراسة وفق المعلومات الشخصية:

وفيما يلي عرض لخصائص مجتمع الدراسة وفق المعلومات الشخصية

- **توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي**

جدول (5-1) توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	25	89.3
ماجستير	3	10.7
المجموع	**28**	**100.0**

يتضح من جدول (5-1) أن ما نسبته 89.3% من مجتمع الدراسة يحملون درجة البكالوريوس، بينما 10.7% يحملون درجة الماجستير، وهذا يبين وجود تأهيل علمي إلى حد ما كافي لدى العاملين في هذا المجال.

- **توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي**

جدول (5-2) توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
شريك تدقيق	-	-
مدير التدقيق	1	3.6
مدقق رئيسي	9	32.1
مدقق	13	46.4
مساعد مدقق	5	17.8
المجموع	**28**	**100.0**

يتضح من جدول (5 2) أن ما نسبته 3.6% من مجتمع الدراسة مسماهم الوظيفي مدير التدقيق، 32.1% مدقق رئيسي، 46.4% مدقق، 17.8% مساعد مدقق، وبالتالي يمكن القول بأن المدققين لدى شركات التدقيق يتمثل أغلبيتهم في المسمى الوظيفي مدقق ثم المسمى الوظيفي مدقق رئيسي.

توزيع مجمتع الدراسة حسب سنوات الخبرة في المسمى الوظيفي الحالي

جدول (5-3): توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	9	32.1
من 5 إلى أقل من 10سنوات	15	53.6
من 10 إلى أقل من 15 سنة	4	14.3
15 سنة فأكثر	-	-
المجموع	28	100.0

يتضح من جدول (5-3) أن ما نسبته 32.1% من مجتمع الدراسة سنوات خبرتهم في مسماهم الوظيفي الحالي أقل من 5 سنوات، 53.6% تتراوح سنوات خبرتهم من 5 إلى أقل من 10سنوات، بينما14.3% تتراوح سنوات خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة. وهذا مؤشر يدل على أن مجتمع الدراسة يمتلكون الخبرة الكافية والقدرة العملية في مجال عملهم.

توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية

جدول (5-4): توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية %
CPA	1	4.5
CIA	-	-
ACPA	5	22.7
ACCA	-	-
أخرى	3	13.6
لا يوجد	13	59.1
المجموع	**22***	**100.0**

* هناك 6 من مفردات المجتمع لم يجيبوا.

يتضح من جدول (5 4) أن ما نسبته 4.5% من مجتمع الدراسة يحملون شهادة CPA، 22.7% يحملون شهادة ACPA، 13.6% يحملون شهادات أخرى، بينما 59.1% لا يوجد لديهم أي شهادات مهنية. وبذلك يمكن القول بأن الحاصلين على شهادات مهنية معظمهم يمتلكون شهادة ACPA.

- **هل حصل المستجيب على دورات تدريبية في مجال عمله**

جدول (5-5): هل حصل المستجيب على دورات تدريبية في مجال عمله

هل حصل المستجيب على دورات تدريبية في مجال عمله	العدد	النسبة المئوية %
نعم	24	85.7
لا	4	14.3
المجموع	**28**	**100.0**

يتضح من جدول (5-5) أن ما نسبته 85.7% من مجتمع الدراسة حصلوا على دورات تدريبية في مجال عملهم, بينما 14.3% لم يحصلوا على دورات تدريبية في مجال عملهم. وهذا مؤشر على أن مجتمع الدراسة يمتلك المعرفة والمهارة الكافية من خلال الدورات العلمية والمهنية الأمر الذي يؤثر بشكل إيجابي على جودة الأداء.

توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق

جدول (5-6):عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق

عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق	العدد	النسبة المئوية %
1-3 دورات	9	37.5
4-6 دورات	9	37.5
7 دورات فأكثر	6	25.0
المجموع	***24**	**100.0**

* هناك عدد 4 من مفردات المجتمع لم يجيبوا.

يتضح من جدول (5-6) أن ما نسبته 37.5% من مجتمع الدراسة يتراوح عدد دوراتهم التدريبية في مجال التدقيق من 1-3 دورات ومن 4-6 دورات, بينما 25%عدد دوراتهم التدريبية 7 دورات فأكثر. وهذا مؤشر على أن مجتمع الدراسة يتمتع بمستوى جيد من التدريب في مجال عمله.

5 3 إختبار فرضيات الدراسة:

لإختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أم لا.

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الإجابة يساوي 3 وهي تقابل درجة الحياد حسب مقياس ليكرت المستخدم.

الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3.

إذا كانت Sig > 0.05 (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهى 3 ، أما إذا كانت Sig < 0.05 (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهى 3، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية درجة الحياد وهى 3. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الحياد والعكس صحيح.

الفرضية الأولى: يؤثر التزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 على زيادة فاعلية الأداء المهني.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-7).

جدول (5 7)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "درجة التزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
.1	تقع على عاتق شريك التدقيق (المدير) فقط مهمة التخطيط.	3.54	70.77	2.78	*0.001	5
.2	يقوم كل من الشريك (المدير) ومدير التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق.	4.18	83.57	13.11	*0.000	3
.3	يشارك كل من الشريك (المدير)، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي في التخطيط لعملية التدقيق.	4.36	87.14	11.56	*0.000	1
.4	يشارك كل من الشريك (المدير)، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي، المدقق في التخطيط لعملية التدقيق.	4.25	85.00	10.25	*0.000	2
.5	يشارك فريق التدقيق العامل بشركة التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق	3.93	78.57	5.23	*0.000	4
	جميع فقرات المجال معاً	4.05	81.04	11.39	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (5–7) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "يشارك كل من الشريك (المدير)، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي في التخطيط لعملية التدقيق" يساوي 4.36 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87.14%، قيمة الاختبار 11.56 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تقع على عاتق شريك التدقيق (المدير) فقط مهمة التخطيط" يساوي 3.54 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 70.77%، قيمة الاختبار 2.78، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.001 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.05، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 81.04%، قيمة الاختبار 11.39، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "**درجة التزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على فقرات هذا المجال. وهذا يوضح أن شركات التدقيق تلتزم بإشراك الأعضاء الرئيسيين في التخطيط لعملية التدقيق.

نتائج الفرضية: تم قبول الفرضية القائلة: يؤثر التزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 على زيادة فاعلية الأداء المهني.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن شركات التدقيق تقوم بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط عند قيامها بالتخطيط لعملية التدقيق، الأمر الذي يعكس إلتزامها بمتطلبات المعايير الدولية ويؤدي إلى زيادة فاعلية الأداء المهني، مما ينعكس بدوره إلى زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق .
واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (المطارنة، 2011)، و(خليل، 2000) والتي أشارت إلى الإلتزام بإشراك جميع الأطراف في عملية التخطيط.

الفرضية الثانية: يؤثر التزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 على زيادة فاعلية الأداء المهني.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الحياد وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-8).

جدول (5 8)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
.1	يتم تقييم نزاهة وأمانة العميل عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.	4.00	80.00	7.35	*0.000	5
.2	يتم إعادة تقييم فريق عملية التدقيق بأنه يملك الكفاءة والقدرات اللازمة عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.	4.32	86.43	11.43	*0.000	2
.3	يتم تقييم الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية لفريق التدقيق والتي تتضمن: الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة، السرية، السلوك المهني عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.	4.14	82.86	9.30	*0.000	4
.4	يراعى جمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف التي تهدد الإستقلالية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.	4.21	84.29	8.17	*0.000	3
.5	يتم الإتفاق على كتاب التعيين ودراسته بعناية، وذلك لمعرفة ماهية ومسؤوليات المدقق ولتجنب سوء التفاهم مع العميل.	4.43	88.57	11.92	*0.000	1
	جميع فقرات المجال معاً	**4.22**	**84.43**	**13.01**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (5–8) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "يتم إعداد كتاب التعيين (التكليف) ودراسته بعناية، وذلك لمعرفة ماهية ومسؤوليات المدقق ولتجنب سوء التفاهم مع العميل" يساوي 4.43 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 88.57%، قيمة الاختبار 11.92، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig)

تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يتم تقييم نزاهة وأمانة العميل عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود" يساوي4.00 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.00%، قيمة الاختبار7.35، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.22، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 84.43%، قيمة الاختبار13.01، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "**درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد مجتمع الدراسة على فقرات هذا المجال. ويوضح ذلك أن شركات التدقيق تلتزم بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق.

نتائج الفرضية: تم قبول الفرضية القائلة: "يؤثر التزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ على زيادة فاعلية الأداء المهني".

ويعزو الباحث ذلك إلى أن شركات التدقيق تلتزم بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق والمتمثلة في تقييم نزاهة العميل، وتقييم أيضاً فريق عملية التدقيق بأنه يمتلك الكفاءة المهنية الكافية، مما ينعكس ذلك على زيادة فاعلية الأداء المهني.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (المطارنة، 2011)، ودراسة (غالب، 2009)، ودراسة (أبو سمهدانة، 2006)، ودراسة (خليل، 2000) بالإلتزام بالقيام بعمل الأنشطة الأولية لعملية التدقيق.

وقد إختلفت الدراسة مع دراسة (المعموري، 2006) في أنه يغلب التخطيط غير العملي لتوزيع واستغلال الموارد المتاحة في مكاتب التدقيق، ويفسر الباحث ذلك أن الأمر يعود إلى دراسة

(المعموري، 2006) قد إرتكزت بشكل أساسي على دراسة عمليات التدقيق التي تتوزع أنشطتها على مواقع عمل عديدة ومتباعدة.

الفرضية الثالثة: يؤثر التزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ على زيادة فاعلية الأداء المهني.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة المتوسط وهى 3. النتائج موضحة في جدول (5-9).

جدول (5-9)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
.1	يتم الأخذ بالاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق، وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب	4.50	90.00	15.59	*0.000	1
.2	يتم تحديد توقيت إجراءات التدقيق والاستغلال الصحيح لوقت فريق عملية التدقيق.	4.39	87.86	13.00	*0.000	3
.3	يتم تحديد كيفية إدارة فريق عملية التدقيق والتوجيه والإشراف عليه مثل (الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات فريق العملية).	4.18	83.57	10.18	*0.000	16
.4	يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه.	4.32	86.43	11.43	*0.000	7
.5	يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لتقدير قدرة العميل على الاستمرارية.	4.29	85.71	11.34	*0.000	8
.6	يتم القيام بإجراءات فهم الرقابة الداخلية من خلال الاستفسار من الإدارة وآخرين داخل المنشأة.	4.39	87.86	13.00	*0.000	3
.7	يتم القيام بإجراءات فهم الرقابة الداخلية من خلال	4.25	85.00	9.44	*0.000	10

	قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى العميل.					
.8	يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الاستفسار من الإدارة والعاملين داخل منشأة العميل.	4.19	83.58	13.11	*0.000	15
.9	يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الإجراءات التحليلية المناسبة.	4.25	85.00	12.76	*0.000	10
.10	يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الملاحظة والتفتيش.	4.36	87.14	14.72	*0.000	5
.11	يتم تحديد الأهمية النسبية وذلك من خلال الأخذ بالاعتبار إحتمالية وجود إنحرافات في المبالغ الصغيرة والتي عند تجميعها ربما لها تأثير مادي على البيانات المالية.	4.21	84.29	12.88	*0.000	14
.12	يتم تحديد برنامج التدقيق في حدود نطاق عملية التدقيق سواء كانت كاملة أو جزئية، مع الأخذ بالإعتبار عمل برنامج تدقيق مرن يستجيب لأي تغيرات طارئة.	4.25	85.00	11.30	*0.000	10
.13	يتم تحديد برنامج التدقيق بناءً على مستوى الإختبار وفقاً لنتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.	4.29	85.71	11.34	*0.000	8
.14	يتم تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق.	4.36	87.14	11.56	*0.000	5
.15	يتم تحديد برنامج التدقيق بما ينسجم مع ظروف العميل وطبيعة نشاطه بحيث يراعي المجموعة الدفترية والسجلات المالية الواجب الاحتفاظ بها من قبل العميل حسب الأصول.	4.17	83.54	10.19	*0.000	17
.16	يتم تصميم برنامج التدقيق وذلك لغرض الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات.	4.25	85.00	10.25	*0.000	10
.17	يراعى بشكل عام وضع خطة تدقيق مرنة تستجيب لأي أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق.	4.43	88.57	13.20	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معاً	**4.30**	**85.97**	**17.76**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (5 9) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يتم الأخذ بالاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق، وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب" يساوي 4.50 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 90.00%، قيمة الاختبار 15.59, وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جدا من قبل أفراد مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة عشر "يتم تحديد برنامج التدقيق بما ينسجم مع ظروف العميل وطبيعة نشاطه بحيث يراعي المجموعة الدفترية والسجلات المالية الواجب الاحتفاظ بها من قبل العميل حسب الأصول "يساوي 4.18 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.57%، قيمة الاختبار 10.19، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زادعن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.30، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 85.97%، قيمة الاختبار 17.76، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "**درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جدا من قبل أفراد مجتمع الدراسة على فقرات هذا المجال. ويوضح ذلك أن شركات التدقيق تلتزم بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة عند قيامها بعملية التدقيق.

نتائج الفرضية : تم قبول الفرضية القائلة: "يؤثر التزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 على زيادة فاعلية الأداء المهني".

ويعزو الباحث ذلك إلى أن شركات التدقيق ملتزمة بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة مما ينعكس ذلك على زيادة فاعلية الأداء المهني، وإدارة عملية التدقيق بكل كفاءة وفاعلية.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (نجم، 2012) ودراسة (المطارنة، 2011)، ودراسة (غالب، 2009) ودراسة (الرحيلي، والقريقري، 2004) ودراسة (خليل، 2000).

الفرضية الرابعة: يؤثر التزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ على زيادة فاعلية الأداء المهني.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة المتوسط وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-10).

جدول (5-10)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال"درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	يقوم مكتب التدقيق بتوثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة، وإبلاغ الأمور المهمة لفريق العملية.	4.46	89.29	13.45	*0.000	1
.2	يقوم مكتب التدقيق بتوثيق خطة التدقيق وبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر.	4.39	87.86	13.00	*0.000	2
.3	يتم توثيق أي تغيرات تطرأ على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.	4.32	86.43	11.43	*0.000	3
.4	يقوم مكتب التدقيق بتفسير وتوثيق الأسباب وراء حدوث التغيرات على خطة إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.	4.25	85.00	10.25	*0.000	5
.5	يتم توثيق النقاشات التي تدور حول المسائل المهمة مع الإدارة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات.	4.32	86.43	11.43	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	**4.35**	**87.00**	**15.51**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (5 10) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يقوم مكتب التدقيق بتوثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة، وإبلاغ الأمور المهمة لفريق العملية يساوي 4.46 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي89.29%، قيمة الاختبار 13.45 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "يقوم مكتب التدقيق بتفسير وتوثيق الأسباب وراء حدوث التغيرات على خطة إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق" يساوي 4.25 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.00%، قيمة الاختبار10.25 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.35، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 87.00%، قيمة الاختبار15.51 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "**درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد مجتمع الدراسة على فقرات هذا المجال. ويوضح ذلك أن شركات التدقيق ملتزمة بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط.

نتائج الفرضية: تم قبول الفرضية القائلة: "يؤثر التزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α على زيادة فاعلية الأداء المهني".

ويعزو الباحث ذلك إلى أن شركات التدقيق ملتزمة بالقيام بالتوثيق وحفظ أوراق العمل أثناء قيامها بالتخطيط لعملية التدقيق، مما ينعكس على زيادة فاعلية الأداء المهني وكفاءة عملية التدقيق.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (المطارنة، 2011) ودراسة (غالب، 2009) ودراسة (خليل، 2000) ودراسة (Low, 2004).

الفرضية الخامسة: يؤثر التزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ على زيادة فاعلية الأداء المهني.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة المتوسط وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5 11).

جدول (5-11)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
.1	عند قبول عميل جديد يتم تقييم موقف العميل في مجتمع الأعمال.	4.04	80.71	10.79	*0.000	6
.2	عند قبول عميل جديد يتم تقييم الاستقرار المالي للعميل الجديد.	4.14	82.86	11.53	*0.000	5
.3	عند قبول عميل جديد يتم التأكد ما إذا كان فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية التدقيق الجديدة.	4.25	85.00	10.25	*0.000	2
.4	عند قبول عميل جديد يقوم مكتب التدقيق بقراءة أحدث البيانات المالية للعميل إن وجدت وتقرير المدقق السابق للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الافتتاحية.	4.21	84.29	11.31	*0.000	4
.5	عند قبول عميل جديد يتم وضع الترتيبات التي سيتم إجراءاها مع المدقق السابق.	3.96	79.26	8.52	*0.000	7
.6	عند قبول عميل جديد يتم مناقشة القضايا الرئيسة مع العميل مثل تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية.	4.33	86.67	12.49	*0.000	1
.7	يتم فهم طبيعة نشاط العميل (مؤسسة تجارية، مؤسسة ربحية، قطاع عام) لغاية إعداد التقارير المالية المناسبة.	4.25	85.00	11.30	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معاً	**4.17**	**83.33**	**15.63**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

من جدول (5 11) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "عند قبول عميل جديد يتم مناقشة القضايا الرئيسة مع العميل مثل تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية" يساوي 4.33 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 86.67%، قيمة الاختبار 12.49، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "عند قبول عميل جديد يتم وضع الترتيبات التي سيتم إجراءاها مع المدقق السابق" يساوي 3.96 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.26%، قيمة الاختبار 8.52، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل مجتمع الدراسة على هذه الفقرة.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.17، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 83.33%، قيمة الاختبار 15.63، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "**درجة التزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية**" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد مجتمع الدراسة على فقرات هذا المجال. ويوضح ذلك إلى أن شركات التدقيق ملتزمة بالقيام بالإعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية.

نتائج الفرضية: تم قبول الفرضية القائلة: "يؤثر التزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية بصورة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α= 0.05 على زيادة فاعلية الأداء المهني".

ويعزو الباحث ذلك إلى قيام شركات التدقيق بالإلتزام بالقيام بالإعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية والمتمثلة بقبول عميل جديد لم يسبق التعامل معه، وإجراء الترتيبات اللازمة مع المدقق السابق، مما ينعكس على زيادة فاعلية الأداء المهني.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (المطارنة، 2011) ودراسة (غالب، 2009) ودراسة (خليل، 2000).

تحليل جميع فقرات الاستبيان

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة المتوسط وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-12).

جدول (5-12)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لجميع فقرات الاستبيان

البند	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)
جميع فقرات الاستبيان	**4.24**	**84.81**	**19.81**	***0.000**

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

تبين من جدول (5-12) أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يساوي 4.24 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي84.81%، قيمة الاختبار 19.8 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر جميع الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة المتوسط وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد مجتمع الدراسة على الفقرات بشكل عام. .

ويعزو الباحث ذلك إلى وجود إلتزام لدى شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية عند أداءها لعملية التدقيق، الأمر الذي يزيد من فاعلية الأداء المهني وكفاءة عملية التدقيق بشكل عام لدى شركات التدقيق.

وإتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (المطارنة، 2011) ودراسة (غالب، 2009) ودراسة (الرحيلي، والقريقري، 2004) ودراسة (Low, 2004) ودراسة (Glover, et. al., 2000) ودراسة (خليل، 2000).

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

6 1 نتائج الدراسة:

في ضوء التحليلات النظرية والتطبيقية توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت بالتالي:

1- تلتزم شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق مما يؤثر بشكل إيجابي في زيادة فاعلية الأداء المهني.

2- تلتزم شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق من خلال أداء إجراءات فيما يتعلق بإستمرار العلاقة مع العميل، وبإعادة تقييم فريق عملية التدقيق من ناحية الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الإستقلالية، وتحقيق فهم لشروط العملية عند كل عملية تدقيق، وبتقييم نزاهة وأمانة العميل وذلك تجنباً لسوء الفهم مع العميل مستقبلاً.

3- أوضحت الدراسة أن هناك إلتزاماً من قبل شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق، من حيث فهم طبيعة ومجال عمل العميل، والتحقق من طبيعة الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق، وبتنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، وتحديد المستويات المناسبة للأهمية النسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر التدقيق، وذلك لغرض أداء عملية التدقيق بطريقة ذات كفاءة وفاعلية، وزيادة فاعلية الأداء المهني.

4- أوضحت الدراسة أن شركات التدقيق تلتزم بالتوثيق خلال عملية التخطيط وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية، لما للتوثيق من أهمية في تعزيز جودة عملية التدقيق، وكدليل إثبات مادي لما تم إنجازه من عمل.

5- أظهرت الدراسة أن شركات التدقيق تلتزم بالقيام بالإعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية وذلك من خلال تقييم موقف العميل في مجتمع الأعمال وتقييم الإستقرار المالي للعميل الجديد الذي لم يسبق عمل أي عملية تدقيق مسبقة معه، ووضع الترتيبات التي سيتم إجراءها مع المدقق السابق، لما لذلك من زيادة فهم للتخطيط لعملية التدقيق.

6 2 توصيات الدراسة:

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة والتي أظهرت وجود إلتزام من قبل شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، والمتمثل بإتباع منهجية التخطيط في أداء عملها، إلا أن الأمر لازال يتطلب بذل المزيد من الجهود في هذا الإتجاه خاصة أن مفهوم التخطيط يتطلب المزيد من التحديث والتطوير في ضوء مستجدات المهنة عالمياً، وبذلك نوصي بما يلي:

1- العمل على زيادة التأهيل المهني للمدقق، وعقد الدورات التدريبية والمهنية الخاصة بالتخطيط، ذلك أن التخطيط يعتبر من المراحل الأساسية في عملية التدقيق.
2- زيادة الإهتمام من قبل الجهات المنظمة لمهنة التدقيق بمعايير التدقيق الدولية وعقد ورش العمل لتوعية ذو الاهتمام بالمعايير الدولية وما لها من تنظيم وخدمة المهنة.
3- الإهتمام بالنواحي الفنية والمهنية وتطوير الأساليب والتقنيات المستخدمة في مجال التخطيط لعملية التدقيق.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

- تقييم إلتزام المدقق بالتخطيط لعملية التدقيق بإستخدام أسلوب Checklist.
- مدى إمكانية تطبيق النظم الإلكترونية في عملية التخطيط لعملية التدقيق.

قائمة المراجع

أولاً المراجع العربية:

1. أبو سمهدانة، نيفين عبد الله، (2006)، مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
2. أبو هين، إياد حسن، (2005)، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
3. أبو يوسف، محمد سالم، (2011)، تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار الدقيق الدولي رقم 220: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2010)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
5. أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس، (2002)، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة د. محمد عبد القادر الديسطي ومراجعة د. أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية.
6. البعاج، قاسم محمد، (2011)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية: دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي، المجلد (13)، العدد (4): 72-95.
7. التمي، خالد غازي، والأفندي، أرسلان إبراهيم (2011)، تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية في تقييم الأداء البيئي، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (33)، العدد (104): 95-113.
8. جبار، ناظم شعلان، (2011)، مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية: المجلد (13)، العدد (2): 111-148.
9. جبار، ناظم شعلان، (2011)، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في إكتشاف التضليل في القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارة والاقتصادية، المجلد (13)، العدد (2): 117-168.
10. جربوع، يوسف محمود، (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، فلسطين، الطبعة الأولى.

11. الجرجاوي، زياد، (2010)، القواعد المنهجية لبناء الاستبيان، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين.
12. الجعافرة، محمد مفلح، (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن.
13. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، التدقيق والتأكيد الحديث: المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.
14. جمعة، أحمد حلمي، (2011)، التدقيق ورقابة الجودة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.
15. جمعة، أحمد حلمي، (2012)، التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى.
16. حجازي، وجدي حامد، (2010)، المعايير الدولية للمراجعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.
17. الحدرب، زهير، (2010)، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
18. الحلو، شيرين مصطفى، (2012)، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين,
19. حمد، مجيد عبد زيد، (2013)، مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسه على جودة الأداء، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة القادسية: 202-232.
20. الحمداني، موفق، (2006)، مناهج البحث العلمي، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن.
21. حمودي، أسامة هادي، وأحمد، صهباء عبد القادر، (2013)، تقويم نظام الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات في معهد الإدارة الرصافة، مجلة الإدارة والإقتصاد، المجلد (36)، العدد (97): 291-308.
22. خليل، عطا الله، (2000)، العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد (2): 25- 63.

23. درغام، ماهر (2009)، المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة_ دراسة تحليلية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد (23)، العدد (1): 245 288.
24. الدهيرب، محمد سمير، (2012)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (coso) إعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والإنتاجية العاملة في القطاع العام، كلية الإقتصاد، جامعة المثنى.
25. الذنيبات، على عبد القادر، (2010) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية– نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية، الطبعة الثانية.
26. رحاحلة، محمد ياسين، (2011)، دراسة مقارنة لمعايير التدقيق والمراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، المجلد (7)، العدد (1): 53–72.
27. الرحيلي، عوض بن سلامة، و القريقري، عبد الغني عبد الحميد، (2004)، دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة، مجلة الإدارة العامة، المجلد (24)، العدد (1): 379–389.
28. الرماحي، نواف محمد عباس، (2009)، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
29. الزيادي، نعيم تومان، (2012)، قياس تأثير عوامل المخاطر على تقارير مراقبي الحسابات: دراسة تطبيقية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية، المجلد (2)، العدد (4): 58–92.
30. السقا، زياد هاشم، (2011)، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد (4)، العدد (7): 296–309.
31. السقا، زياد هاشم، و رشيد، ناظم حسن، (2012)، متطلبات تدقيق عمليات التجارة الإلكترونية في ضوء معايير التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (7)، العدد (20): 38–58.
32. سلمان، عامر محمد، وكندوري، عماد محمد، (2013)، إستخدام الإجراءات التحليلية في إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد (19)، العدد (73): 512–525.
33. الصبان، محمد سمير، و إبراهيم، إبراهيم حسن، (2012)، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الإسكندرية.

34. عبيدات، ذوقان وعدس, عبد الرحمن, وعبد الحق, كايد، (2001)، البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان.
35. العبيدي، فاطمة ناجي، (2012)، مخاطر إستخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها على فاعلية عملة التدقيق في الأردن، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
36. عرار، شادي هاني (2006)، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير، كلية الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.
37. عريقات، أحمد يوسف، و دباغية، محمد نديم، (2011)، أثر إلتزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الإستراتيجية التسويقية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، المجلد (19)، العدد (1): 1339-1359
38. العلى، منهل، والراوي، شيماء، (2011)، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية، المجلد (6)، العدد (19): 159-183.
39. العلي، منهل مجيد، و الليلة، تغريد سالم، (2007)، إستخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (87)، العدد (29): 171-183.
40. العميري، محمد فواز، والمعتاز، إحسان صالح، (2007)، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد (21)، العدد (2): 151-182.
41. غالب، لؤي سلطان قائد (2009)، مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300): دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الجمهورية اليمنية.
42. القحطاني، محمد علي مانع، (2002)، أثر بيئة العمل الداخلية على الولاء التنظيمي، رسالة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.
43. كاظم، حاتم كريم، ورزاق، رزاق صادق، (2012)، دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد (8)، العدد (33): 115-138.

44. الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار، (2008)، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة: دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (1)، العدد (2): 244 .272

45. كرسوع، أرزاق أيوب محمد (2008)، مخاطر ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

46. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2010)، التدقيق.

47. مصطفى، صادق حامد، (2004)، قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد (18)، العدد (2): 81-116.

48. المطارنة، غسان فلاح، (2011)، مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي (300) في ظل التدقيق الإلكتروني: دراسة ميدانية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية: سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (33)، العدد (2):9-28.

49. المعموري، على محمد ثجيل، (2006)، التخطيط الشامل لعملية التدقيق: منظور إبداعي باستخدام أسلوب pert، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (8)، العدد (1): 138-168.

50. منصور، نسرين محمد، (2013)، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

51. نجم، بان توفيق، (2012)، مدى إعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق، مجلة الإقتصادي الخليجي، العدد (21): 258-284.

52. نعمة، عماد صالح، (2013)، موقف المدقق الخارجي تجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (9)، العدد (29): 207-230.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. International quality control, Auditing, Review, Other assurance, and related services pronouncements, IFAC, 2013.
2. Low, Kin Yew (2004), "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions",The Accounting Review, Vol. 79, Iss. 1, pp201-219.
3. GLOVER, S. M, JIAMBALOV.J, & KENNEDY (2004). Analytical Procedures and Audit –Planning Decision, Auditing: A Journal of Practice and Theory .Vol.19, No .2, pp27 -45.
4. Jean C, Bedard and Karla M, Johnstone (2010), Audit Partner Tenure and Audit Planning and Pricing, Auditing: A Journal of Practice andTheory, Vol.29, No.2, pp. 45-70.
5. Kim, Hyonok; Fukukawa, Hironori (2013), "Japan's Big 3 Firms' Response to Clients' Business **Risk**: Greater **Audit** Effort or Higher **Audit** Fees" International Journal of Auditing, Vol. 17 Issue 2, pp.190-212..
6. Pathak, Jagdish, A Model for Audit Engagement Planning of E-Commerce (January 2003). Canada: University of Windsor Working Paper No. 2003-04
7. Seidel, Timothy A., The Effective Use of the Audit Risk Model at the Account Level (April 2014). Fayetteville: University of Arkansas.
8. Ríos-Figueroa, Carmen B and Cardona, Rogelio J., Does Experience Affect Auditors' Professional Judgment? Evidence from Puerto Rico (2013). Accounting & Taxation, v. 5 (2) p. 13-32, 2013. Available at SSRN.

ثالثاً مواقع الإنترنت:

- www.mouhasaba.3oloum.org
- www.pacpa.ps
- http://www.almohasb1.com
- http://www.acc4arab.com/
- http://maisamir77.blogspot.com
- www.Accountingforall.com

الملاحق

ملحق رقم (1)

الإستبانة

الجامعة الإسلامية_ غزة
عمادة الدراسات العلـيا
كليـــة التجـــارة
قسم المحاسبة والتمويل

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة ،،، المحترم/ ـة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان "**مدى إلتزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني**"، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

ونظراً لما تتمتعون به من خبرة مهنية في مجال التدقيق وبحكم موقعكم الوظيفي المتعلق بموضوع الرسالة، فإن الباحث يأمل من سيادتكم المشاركة الفاعلة والبناءة، والتي تشكل مصدراً مهماً في إتمام هذه الرسالة، وذلك من خلال الإطلاع على فقرات هذه الإستبانة والإجابة على أسئلتها بموضوعية ومهنية عالية.

إن دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الرسالة تعتمد بدرجة كبيرة على مدى تجاوبكم مع فقرات الإستبانة التي بين أيديكم، لذا أرجو منكم إعطائها الأهمية المناسبة دعماً منكم للبحث العلمي.

ويؤكد الباحث لكم أن جميع المعلومات التي سيتم جمعها ستعامل بسرية تامة وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

تفضلوا بقبول فائق التقدير والإحترام

الباحث/ شعبان إبراهيم نسمان

القسم الأول: المعلومات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (√) حول البديل المناسب للعبارات التالية:

1- المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

2- المسمى الوظيفي:

☐ شريك تدقيق ☐ مدير التدقيق ☐ مدقق رئيسي

☐ مدقق ☐ مساعد مدقق ☐ أخرى، حدد ....

3- سنوات الخبرة في المسمى الوظيفي الحالي:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5- أقل10 ☐ من 10- أقل من15

☐ 15 سنة فأكثر

4- الشهادات المهنية (يمكن إختيار أكثر من إجابة):

☐ CPA ☐ CIA ☐ أخرى، حدد ...

☐ ACPA ☐ ACCA ☐ لا يوجد

5- هل حصلت على دورات تدريبية في مجال عملك؟ نعم ☐ **لا** ☐

إذا كانت الإجابة نعم فأجب عن السؤال السادس،

6- عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق:

☐ 1-3 دورات ☐ 4-6 دورات ☐ 7 دورات فأكثر

القسم الثاني: محاور الدراسة:

	السـؤال	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
المحور الأول: درجة إلتزام شركات التدقيق بإشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 وأثرها على زيادة فاعلية الأداء المهني:						
1	تقع على عاتق شريك التدقيق (المدير) فقط مهمة التخطيط.					
2	يقوم كل من الشريك (المدير) ومدير التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق.					
3	يشارك كل من الشريك (المدير)، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي في التخطيط لعملية التدقيق.					
4	يشارك كل من الشريك (المدير)، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي، المدقق في التخطيط لعملية التدقيق.					
5	يشارك فريق التدقيق العامل بشركة التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق					
المحور الثاني: درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 وأثرها على زيادة فاعلية الأداء المهني:						
1	يتم تقييم نزاهة وأمانة العميل عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.					
2	يتم إعادة تقييم فريق عملية التدقيق بأنه يملك الكفاءة والقدرات اللازمة عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.					
3	يتم تقييم الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية لفريق التدقيق والتي تتضمن: الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة، السرية، السلوك المهني عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.					
4	يراعى جمع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف التي تهدد الإستقلالية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود.					
5	الإتفاق على كتاب التعيين ودراسته بعناية، وذلك لمعرفة ماهية ومسؤوليات المدقق ولتجنب سوء التفاهم مع العميل.					

	السـؤال	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
المحور الثالث: درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 وأثر ذلك على زيادة فاعلية الأداء المهني						
1	يتم الأخذ بالاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق، وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب					
2	يتم تحديد توقيت إجراءات التدقيق والاستغلال الصحيح لوقت فريق عملية التدقيق.					
3	يتم تحديد كيفية إدارة فريق عملية التدقيق والتوجيه والإشراف عليه مثل (الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات فريق العملية).					
4	يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه.					
5	يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لتقدير قدرة العميل على الاستمرارية.					
6	يتم القيام بإجراءات فهم الرقابة الداخلية من خلال الاستفسار من الإدارة وآخرين داخل المنشأة.					
7	يتم القيام بإجراءات فهم الرقابة الداخلية من خلال قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى العميل.					
8	يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الاستفسار من الإدارة والعاملين داخل منشأة العميل.					
9	يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الإجراءات التحليلية المناسبة.					
10	يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الملاحظة والتفتيش.					
11	يتم تحديد الأهمية النسبية وذلك من خلال الأخذ بالاعتبار إحتمالية وجود إنحرافات في المبالغ الصغيرة والتي عند تجميعها ربما لها تأثير مادي على البيانات المالية.					
12	يتم تحديد برنامج التدقيق في حدود نطاق عملية التدقيق سواء كانت كاملة أو جزئية، مع الأخذ بالإعتبار عمل برنامج تدقيق مرن يستجيب لأي تغيرات طارئة.					

	السـؤال	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
13	يتم تحديد برنامج التدقيق بناءً على مستوي الإختبار وفقاً لنتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.					
14	يتم تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق.					
15	يتم تحديد برنامج التدقيق بما ينسجم مع ظروف العميل وطبيعة نشاطه بحيث يراعي المجموعة الدفترية والسجلات المالية الواجب الاحتفاظ بها من قبل العميل حسب الأصول.					
16	يتم تصميم برنامج التدقيق وذلك لغرض الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الإثبات.					
17	يراعى بشكل عام وضع خطة تدقيق مرنة تستجيب لأي أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق.					
المحور الرابع: درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالتوثيق خلال عملية التخطيط وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 وأثر ذلك على زيادة فاعلية الأداء المهني:						
1	يقوم مكتب التدقيق بتوثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة، وإبلاغ الأمور المهمة لفريق العملية.					
2	يقوم مكتب التدقيق بتوثيق خطة التدقيق وبيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر.					
3	يتم توثيق أي تغيرات تطرأ على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.					
4	يقوم مكتب التدقيق بتفسير وتوثيق الأسباب وراء حدوث التغيرات على خطة إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.					
5	يتم توثيق النقاشات التي تدور حول المسائل المهمة مع الإدارة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات.					
المحور الخامس: درجة إلتزام شركات التدقيق بالقيام بالاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 وأثر ذلك على زيادة فاعلية الأداء المهني:						
1	عند قبول عميل جديد يتم تقييم موقف العميل في مجتمع الأعمال.					
2	عند قبول عميل جديد يتم تقييم الاستقرار المالي للعميل الجديد.					

	السـؤال	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
3	عند قبول عميل جديد يتم التأكد ما إذا كان فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية التدقيق الجديدة.					
4	عند قبول عميل جديد يقوم مكتب التدقيق بقراءة أحدث البيانات المالية للعميل إن وجدت وتقرير المدقق السابق للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الافتتاحية.					
5	عند قبول عميل جديد يتم وضع الترتيبات التي سيتم إجراءاها مع المدقق السابق.					
6	عند قبول عميل جديد يتم مناقشة القضايا الرئيسة مع العميل مثل تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية.					
7	يتم فهم طبيعة نشاط العميل (مؤسسة تجارية، مؤسسة ربحية، قطاع عام) لغاية إعداد التقارير المالية المناسبة.					

مع تحيات الباحث ,,,

ملحق رقم (2)

قائمة المحكمين

الرقم	الاسم	المهنة \ الوظيفة
1	أ.د. سالم عبد الله حلس	أستاذ المحاسبة، الجامعة الإسلامية
2	أ.د. علي عبد الله شاهين	أستاذ المحاسبة، الجامعة الإسلامية
3	د. سمير خالد صافي	أستاذ الإحصاء المشارك، الجامعة الإسلامية
4	د. صبري ماهر مشتهى	أستاذ المحاسبة المساعد، جامعة القدس المفتوحة.
5	أ. كامل زهير الناظر	مدقق حسابات، مؤسسة طلال أبو غزالة الدولية

ملحق رقم (3)

قائمة بأسماء شركات التدقيق التي قامت بتعبئة الإستبانة الحاصلة على أذون المزاولة

مسلسل	إسم الشركة
1	شركة أرنست ويونغ
2	شركة سابا وشركاهم
3	شركة برايس ووتر هاوس كوبرز
4	شركة طلال أبو غزالة وشركاه
5	شركة الوفاء للاستشارات المالية والخدمات المحاسبية