إقـــــرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق

(دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات 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/ة: إسماعيل عبد الله إسماعيل لبد

Signature: التوقيع:

Date: التاريخ: 04 أكتوبر 2015

الجامعة الإسلامية – غزة

عمـادة الدراسات العليـا

كليـــــة التجـــــارة

قسم المحاسبة والتمويـل

مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق

(دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة)

إعداد الباحث

إسماعيل عبد الله إسماعيل لبد

إشراف الأستاذ الدكتور

حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

(1436هـ- 2015م)

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
The Islamic University - Gaza

مكتب نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا هاتف داخلي 1150

الرقم Ref ...../35/غ/

التاريخ Date 2015/09/07

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

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

مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق

دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الاثنين 23 ذو القعدة 1436 هـ، الموافق 2015/09/07م الساعة الحادية عشرة صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

أ.د. حمدي شحدة زعرب	**مشرفاً و رئيساً**	.....
د. ناهض نمر الخالدي	**مناقشاً داخلياً**	.....
د. محمد ساير الأعرج	**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 ،،،

نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. عبدالرؤوف على المناعمة

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

بِسمِ اللهِ الرَّحمنِ الرَّحِيمِ

"يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا
يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُزُوا فَانشُزُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا
مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ"

(سورة المجادلة:11)

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في اتخاذ قراراتهم خلال مراحل التدقيق المختلفة، وكذلك تحديد ما اذا كان هناك معوقات تحد من القدرة على استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق الخارجي في قطاع غزة.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب والبحوث والمجلات العلمية والتقارير الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة بهدف انجاز الاطار النظري للدراسة، كما تم تصميم الاستبيان المناسب كمصدر أولي لتغطية الاطار التطبيقي للدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (113) استبانة على افراد عينة الدراسة، وتم استخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، كان من أهمها: (1) يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين بقطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية بدرجة متوسطة بشكل عام في جميع مراحل التدقيق، (2) توجد معوقات تواجه استخدام مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة لنظم دعم القرارات الالكترونية، ومن أبرزها غياب التوجيه من قبل الهيئات المنظمة للمهنة، ونقص الخبرات المتخصصة في نظم المعلومات، وتدني مستوى المعرفة العلمية والعملية لمدققي الحسابات بنظم دعم القرارات الإلكترونية.

أخذاً بعين الاعتبار ما أسفرت عنه النتائج أوصت الدراسة بضرورة العمل جدياً نحو: (1) تشجيع مدققي الحسابات على استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق، من خلال قيام الجمعيات المهنية بعقد ورش العمل والمؤتمرات العلمية بهدف تعزيز إدراكهم بأهمية ومزايا استخدامها في عملية التدقيق، (2) إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين، وتعديلها بحيث تلزم مكاتب التدقيق وتساعد مدققي الحسابات على استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق بشكل سليم، ومتابعة التزام مكاتب التدقيق باستخدامها من قبل الجهات الحكومية والمشرفة على المهنة، (3) تعزيز التعليم التكنولوجي في مناهج التدريس الجامعي في فلسطين؛ وزيادة التأهيل التكنولوجي لمدققي الحسابات من خلال تعديل الخطط الدراسية لبرامج المحاسبة.

Abstract

"The extent of the external auditors adoption on electronic decisions support systems' in the audit process"

A field study on the audit offices' in Gaza Strip

This study aimed to evaluate the extent of the adoption on electronic decisions support systems' by the external auditors in Gaza Strip in their decision making within various audit stages', and then determine whether there are obstacles limit the ability to use the electronic decisions support systems' in the external auditing process' in Gaza Strip.

In order to achieve study objectives a descriptive analytical method was used, where secondary sources of books, researches and scientific journals and reports which specified or related to the subject of the study were used in order to accomplish the theoretical framework, furthermore a suitable questionnaire was designed as one of the primary resources to get the practical structure done, where the researcher distributed a number of (113) questionnaire to the members of the study sample, and used Statistical Package of Social Science (SPSS) for data analyzing and hypotheses testing.

The study concluded a set of results, the most important were: (1) The external auditors in Gaza Strip moderately use the electronic decisions support systems', (2) There are obstacles facing the use of electronic decisions support systems' by external auditors in the Gaza Strip, notably the guidance absence from the profession organizations', and the lack of specialized expertise in information systems, and the low scientific and practical knowledge level of the accounts auditors' in electronic decisions support systems'.

Considering the resulted findings, the study recommended to work hardly toward: (1) Encourage auditors to use electronic decisions support systems' in the audit process, through holding workshops and scientific conferences by the profession associations' to promote their awareness of the importance and benefits of using it in the audit process, (2) Revision the laws which organize the profession in Palestine, and adjust it to obliges audit firms' and help auditors to properly use electronic decisions support systems' in the audit process, and following up the commitment of audit firms' in using it by government and the supervisors of the profession, (3) Promoting the technological education in the university curriculum in Palestine; and increasing the technological rehabilitation of the accounts auditors' by adjusting the study plans for the accounting programs.

الإهداء

إلى والدي العزيز . . .

إلى من تعجز الكلمات عن إيفائه حقه ،، أطال الله عمره وأمده بالصحة والعافية.

إلى أمي الغالية. . .

التي تحت أقدامها جنات النعيم ،، إلى من استمد منها الدفء والحنان ،، إلى من غرست فيَّ حب التعلم منذ نعومة أظافري.

إلى زوجتي وشريكة دربي. . .

إلى الروح التي سكنت روحي ،، إلى من صبرت وتحملت لأجلي ووقفت بجانبي ،، (أم فادي).

إلى أخوتي وأخواتي الأعزاء. . .

الذين أكن لهم كل تقدير وأتمنى لهم دوام التقدم والتوفيق.

إلى أولادي وقرة عيني الذين أحبهم. . .

فادي وجودي ،، زينة حياتي ،، حفظهم الله وأدامهم.

إلى الأكرم منا جميعًا ، إلى أرواح شهدائنا الأبرار نسأل الله العلي القدير أن يتقبلهم في عليين. . .

إلى أهلي جميعاً وأصدقائي الذين آزروني من أجل تحقيق الآمال. . .

إلى كل من له حقٌ عليَّ. . .

إليهم جميعاً أهدي جهدي هذا ،،،

الباحث

إسماعيل عبد الله لبد

شكر وتقدير

بداية أحمد **الله عز وجل** على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، وأدعوه أن يتقبل مني هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم.

وانطلاقاً من العرفان بالجميل، وبعد شكر الله عز وجل، فإنه ليسرني وليثلج صدري أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي، ومشرفي الأستاذ الفاضل **أ. د. حمدي زعرب** الذي زودني من منابع علمه بالكثير، والذي مدني بتوجيهاته السديدة التي كان لها أكبر الأثر في إنجاز هذه الدراسة وإخراجها على أكمل وجه.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي **د. ناهض الخالدي** و **د. محمد الأعرج** أعضاء لجنة النقاش الموقرين على تفضلهم بمناقشة هذه الدراسة وإثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة، فجزاهم الله عني خيراً.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر الموصول إلى كل من كان له يد عون وإسناد أو كلمة نصح وإرشاد، لإخراج هذا العمل إلى حيز الوجود، سائلاً المولى عزَّ وجل أن يجعله في ميزان حسناتهم يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم.

وأسأل الله العلي القدير أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتنا جميعاً، فإن أصبنا فمن الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا، والله ولي التوفيق.

الباحث

إسماعيل عبد الله لبد

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
آية قرآنية	–
ملخص الدراسة باللغة العربية	أ
ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	ب
الإهداء	ت
شكر وتقدير	ث
فهرس المحتويات	ج
قائمة الجداول	ذ
قائمة الأشكال	ر
قائمة الملاحق	ر
الفصل الأول: الاطار العام للدراسة	
المقدمة	2
مشكلة الدراسة	3
أهمية الدراسة	3
أهداف الدراسة	4
فرضيات الدراسة	4
حدود الدراسة	5
الدراسات السابقة العربية	6
الدراسات السابقة الأجنبية	13
التعليق على الدراسات السابقة	16
الفصل الثاني: نظم دعم القرارات الإلكترونية والتدقيق الخارجي	
المبحث الأول: نظم دعم القرارات الإلكترونية	**19**
مقدمة	19
مفهوم نظم دعم القرارات	19
نشأة نظم دعم القرارات	21
أهمية نظم دعم القرارات	22
خصائص نظم دعم القرارات	22

الموضوع	الصفحة
أنواع نظم دعم القرارات	23
أنواع القرارات في نظم دعم القرار	25
مكونات نظم دعم القرارات	26
المعوقات التي تواجه تطبيق نظم دعم القرارات في المنظمة	28
عوامل نجاح نظم دعم القرار	29
القدرات التي تقدمها نظم دعم القرار	30
المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي	**31**
مقدمة	31
مفهوم التدقيق	31
أهداف التدقيق	32
أهمية التدقيق	33
مفهوم التدقيق الخارجي	34
مفهوم فعالية التدقيق الخارجي	36
مفهوم جودة تدقيق الحسابات	37
المبحث الثالث: مراحل عملية التدقيق	**38**
مقدمة	38
المرحلة الأولى: التخطيط وتحديد استراتيجية التدقيق الشاملة (معيار رقم 300)	38
أولاً: أهمية التخطيط لعملية التدقيق	38
ثانياً: شروط قبول مهمة التدقيق	39
ثالثاً: الاتصال بالمدقق السابق	40
رابعاً: اختيار فريق عمل التدقيق	40
خامساً: معرفة طبيعة عمل المنشأة (معيار رقم 310)	41
سادساً: تنفيذ الاجراءات التحليلية الأولية	41
سابعاً: فهم الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الرقابة	42
ثامناً: استراتيجية التدقيق الشاملة	42
تاسعاً: تصميم برنامج التدقيق التفصيلي	43
عاشراً: أداء وتفويض عمل التدقيق والإشراف عليه ومراجعته	43

الموضوع	الصفحة
حادي عشر: توثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وإعادة تقييم خطة التدقيق	44
المرحلة الثانية: تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات	44
أولاً: تنفيذ اختبارات الرقابة	44
مفهوم الرقابة الداخلية	44
أهداف الرقابة الداخلية	45
أقسام الرقابة الداخلية	45
مكونات الرقابة الداخلية	47
مقومات نظام الرقابة الداخلية	50
خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	51
أنواع اختبارات الرقابة	53
مسؤولية مدقق الحسابات عن دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية	54
ثانياً: الاختبارات الأساسية للعمليات	55
المرحلة الثالثة: تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة	55
أولاً: إجراءات التدقيق التحليلية	55
تعريف الإجراءات التحليلية	55
طبيعة الإجراءات التحليلية	56
فوائد الإجراءات التحليلية	57
العوامل الواجب مراعاتها عند تخطيط وتنفيذ الإجراءات التحليلية في التدقيق	57
ثانياً: الاختبارات التفصيلية للأرصدة	58
المرحلة الرابعة: استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المدقق	58
القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة (الطارئة)	59
تدقيق الأحداث اللاحقة	59
تجميع الأدلة بشكلها النهائي وتقييمها	60
الفصل الثالث: منهجية الدراسة وإجراءاتها	
منهج الدراسة	62
مجتمع وعينة الدراسة	62
أداة الدراسة	63

الموضوع	الصفحة
اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات العينة الاستطلاعية	65
صدق الاستبانة	66
ثبات الاستبانة	72
اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات عينة الدراسة	75
الأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة	76
الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار الفرضيات	
الوصف الاحصائي لعينة الدراسة	78
تحليل استجابات عينة الدراسة واختبار الفرضيات	83
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
النتائج	98
التوصيات	100
الدراسات المقترحة	101
المراجع	**102**
الملاحق	**113**

قائمة الجداول	الصفحة
جدول رقم (3-1): توزيع أفراد مجتمع وعينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	63
جدول رقم (3-2): مقياس استجابات المبحوثين على فقرات الاستبانة	64
جدول رقم (3-3): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات العينة الاستطلاعية	65
جدول رقم (3-4): معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال	67
جدول رقم (3-5): معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال	68
جدول رقم (3-6): معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال	69
جدول رقم (3-7): معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال	70
جدول رقم (3-8): معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال	71
جدول رقم (3-9): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة	72
جدول رقم (3-10): نتائج اختبار طريقة التجزئة النصفية لمعرفة ثبات الاستبانة	73
جدول رقم (3-11): نتائج اختبار طريقة ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبانة	74
جدول رقم (3-12): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات عينة الدراسة	75
جدول رقم (4-1): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	78
جدول رقم (4-2): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	79
جدول رقم (4-3): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في مجال التدقيق	79
جدول رقم (4-4): توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المهنية	80
جدول رقم (4-5): توزيع أفراد العينة حسب عدد الدورات التدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها في التدقيق	80
جدول رقم (4-6): توزيع أفراد العينة حسب تأسيس المكتب	81
جدول رقم (4-7): توزيع أفراد العينة حسب تصنيف مكتب التدقيق	82
جدول رقم (4-8): توزيع أفراد العينة حسب عدد العاملين بمجال التدقيق في المكتب	82
جدول رقم (4-9): نتائج تحليل فقرات المجال الأول	84

قائمة الجداول	الصفحة
جدول رقم (4-10): نتائج تحليل فقرات المجال الثاني	86
جدول رقم (4-11): نتائج تحليل فقرات المجال الثالث	88
جدول رقم (4-12): نتائج تحليل فقرات المجال الرابع	91
جدول رقم (4-13): ملخص نتائج تحليل فقرات المجالات الأربع الأولى	93
جدول رقم (4-14): نتائج تحليل فقرات المجال الخامس	94
جدول رقم (4-15): نتائج تحليل الفروق بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة تبعاً لكلٍّ من متغير المؤهل العلمي، الخبرة العملية، والمعرفة التكنولوجية	96

قائمة الأشكال	الصفحة
شكل رقم (1): مكونات نظم دعم القرارات	26

قائمة الملاحق	رقم الملحق
الاستبانة في صورتها النهائية	1
أسماء محكمي الاستبانة	2

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- فرضيات الدراسة
- حدود الدراسة
- الدراسات السابقة
- التعليق على الدراسات السابقة

❖ المقدمة

تعتبر عملية المراجعة في جوهرها عملية اتخاذ سلسلة من القرارات المتعاقبة التي تهدف إلى الوصول إلى القرار النهائي المتمثل في إبداء رأي المراجع عن مدى سلامة البيانات المكونة للقوائم المالية ومدى مصداقيتها.

وفي ظل تنامي وتطور المؤسسات كمياً ونوعياً في القطاعين الخاص والعام، محلياً وإقليمياً ودولياً، ازدادت أهمية نظم دعم القرارات. فأصبحت طريقة جمع المعلومات والمعرفة تتم بطرق ومواصفات عملية موضوعية، وأصبحت المعلومات مورداً استراتيجياً يعتمد عليه متخذو القرارات، وأصبح الحاسوب إلى جانب التقنيات الأخرى هي الأدوات التي تؤمن للمستفيدين عناصر الدقة والسرعة وسرية الأداء وتحقيق الأرباح والقدرة على المنافسة (العبد الجادر، والعمر،2010: 313).

نظراً لاتجاه بعض المنظمات حديثاً إلى تطبيق نظم معلومات تختلف عن نظم المعلومات الإدارية التقليدية، ومن ضمن هذه النظم التي تم استخدامها نظم مساندة القرارات فهي نظم مبنية على الحاسب الآلي تم تصميمها بغرض تحسين الإنتاجية وزيادة الفاعلية من خلال دعم متخذي القرار وواضعي السياسات، وتطبق هذه النظم في مجالات التخطيط طويل الأجل والتخطيط الاستراتيجي ووضع السياسات (الكردي، والعبد، 2003: 305).

يمكن لمدقق الحسابات الاستفادة من نظم دعم القرار كأحد الأنظمة الإلكترونية التي تساهم في إنجاز مهام التدقيق (التخطيط، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، التقرير) وتحقيق الكفاءة والجودة في تقديم خدمات التدقيق، حيث يتزايد التوجه في الوقت الحاضر نحو استخدام تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ مهام التدقيق وفي مراحلها المختلفة، كما يمكنه الاستفادة من نظم دعم القرار في عملية التدقيق في مجالات عدة منها تحليل البيانات وتحليل البدائل المتاحة وتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بعملية التدقيق (طه، 2013: 238).

ومع زيادة حجم الشركات العاملة المدرجة في بورصة فلسطين، وزيادة المنافسة بين شركات ومكاتب التدقيق زادت حاجة مدققي الحسابات لنظم دعم القرارات الإلكترونية لتحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب.

ومن هنا كان التفكير في إعداد هذه الدراسة لتقييم مدى اعتماد مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق.

❖ مشكلة الدراسة

تأتي هذه الدراسة في ظل الاستخدام الواسع لنظم دعم القرارات الإلكترونية في مختلف القطاعات الاقتصادية، وإمكانية استفادة مدققو الحسابات الخارجيين من تلك النظم، فهذه الدراسة تحاول معرفة مدى اعتماد مدققي الحسابات على تلك النظم في اتخاذ القرارات المناسبة لحل المشاكل التي تواجههم خلال مراحل التدقيق المختلفة، و بذلك تتبلور مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي:

*** ما مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق؟**

ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل يعتمد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الالكترونية أثناء أداء عملية التدقيق الخارجي في جميع المراحل؟
2- ما هي المعوقات التي تواجه استخدام مدققي الحسابات الخارجيين لنظم دعم القرارات الالكترونية؟
3- هل تختلف درجة اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق باختلاف كلٍ من المؤهل العلمي، الخبرة العملية، والمعرفة التكنولوجية؟

❖ أهمية الدراسة

تعتبر نظم دعم القرار أحد المستجدات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، وواحدة من الأساليب الحديثة المعاونة للمدقق لرفع كفاءة أدائه المهني من أجل الوفاء بمتطلبات مستخدمي تقريره المالي، حيث تم استخدامها في تصميم وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفي تقدير التحريفات الجوهرية.

مدققو الحسابات شأنهم كشأن متخذي القرارات يواجهون العديد من المشاكل أثناء أداء عملية التدقيق كما أن عملية اتخاذ القرار بالنسبة لهم عملية ليست بالسهلة، وذلك بسبب التطور الحادث في بيئة منظمات الأعمال وبيئة المراجعة وهنا تساعد نظم دعم القرارات في توجيه ودعم قرار مدققي الحسابات.

وتبرز أهمية الدراسة في أنها تبحث في مدى استخدام مدققي الحسابات الخارجيين لتطبيقات نظم دعم القرار في عملية التدقيق لاتخاذ القرارات المناسبة لحل المشاكل التي تواجههم أثناء أداء عملية التدقيق، وتوضيح مجالات استخدام تلك النظم، وبيان معوقات استخدام وتطبيق نظم دعم القرار.

❖ أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في التعرف على مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق، و يندرج تحت هذا الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية و هي:

1. الوقوف على واقع استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة.
2. معرفة مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في اتخاذ قراراتهم خلال مراحل التدقيق المختلفة.
3. التعرف على معوقات استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق الخارجي في قطاع غزة.

❖ فرضيات الدراسة

في ضوء المشكلة التي تناولتها الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، يمكن صياغة فرضيات الدراسة كما يلي:

- **الفرضية الرئيسية الأولى:**

يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الالكترونية أثناء أداء عملية التدقيق الخارجي في مختلف المراحل عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

2. يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
3. يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
4. يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

- **الفرضية الرئيسية الثانية:**

توجد معوقات تواجه استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

- **الفرضية الرئيسية الثالثة:**

توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق تعزى إلى الاختلاف في كلٍ من متغير المؤهل العلمي، الخبرة العملية، والمعرفة التكنولوجية.

❖ حدود الدراسة

1. **<u>حدود مكانية</u>:** تقتصر الدراسة على مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة نظراً لصعوبة التنقل بين شطري الوطن بسبب الاحتلال والحصار الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية، بالإضافة إلى الوضع السياسي الراهن.
2. **<u>حدود بشرية</u>:** سيقتصر نطاق الدراسة من حيث الأفراد على مدققي الحسابات الخارجيين الممارسين للتدقيق، باعتبارهم الفئة القائمة والمتفاعلة بموضوع الدراسة.

❖ **الدراسات السابقة**

أولاً: الدراسات العربية:

1. دراسة سمور (2014)، بعنوان: "دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين، ولتحقيق هذا الهدف تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، وتم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات وتم توزيعها على أفراد عينة الدراسة بشكل كامل والمكونة من شركات التدقيق الدولية والإقليمية والمحلية الكبري في قطاع غزة بعدد (9) شركات تدقيق، وتشمل على (45) مدققاً، وتم استرداد (41) استبانة، وتم استخدام برنامج SPSS.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن استخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة تخطيط عملية التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق، وكذلك يتم استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، بالإضافة إلى فهم بيئة الرقابة الداخلية. أن استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق، أن استخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق يؤدي إلى تحسين جودة خدمة التدقيق.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: زيادة فعالية الجانب الرقابي المفروض من قبل هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وبورصة فلسطين على الشركات المساهمة العامة في مجال التعاقد مع شركات تدقيق تستخدم وسائل وأدوات التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق، وضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين وتعديلها بحيث يتم معالجة نقاط الضعف.

2. دراسة طه (2013)، بعنوان: "دور نظام دعم القرارات الإلكترونية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق الخارجي".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مجالات استخدام نظم دعم القرار الإلكترونية في عملية التدقيق الخارجي كإحدى التطبيقات الإلكترونية التي تسهم في رفع كفاءة أداء عملية تدقيق الحسابات، وذلك ببيان أهمية استخدامه في توفير معلومات تساعد مدقق الحسابات في اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية التدقيق سواء أكانت القرارات النمطية أو غير النمطية، من خلال استطلاع

آراء مدققي الحسابات حول مجالات ومنافع وصعوبات استخدام نظم دعم القرارات في عملية التدقيق.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن استخدام نظم دعم القرار من قبل مدققي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية يسهم في رفع كفاءة أداء عملية تدقيق الحسابات من خلال توفير المعلومات التي تساعد مدققي الحسابات في اتخاذ قراراتهم بكفاءة وفاعلية. وأن استخدامها في عملية تدقيق الحسابات يحقق العديد من المنافع التي تساعد في زيادة فعالية القرارات المتعلقة بعملية التدقيق. وكذلك استخدام نظم دعم القرارات تواجهها مجموعة من الصعوبات أهمها عدم توفر المعرفة العلمية والعملية لمدقق الحسابات المتعلقة بنماذج القرارات وقواعد البيانات و تفعيلها في مجال تدقيق الحسابات.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: ضرورة حث مدقق الحسابات على استخدام نظم دعم القرار في عملية التدقيق. وضرورة تطوير المعرفة العلمية والعملية للمدقق والمتعلقة بنظم دعم القرار ونماذج القرارات ومجالات استخدامها في التدقيق. وكذلك ضرورة حضور مدققي الحسابات لدورات متخصصة بالبرامج الإلكترونية كنظم دعم القرار والنظم الخبيرة.

3. دراسة مشتهى (2013)، بعنوان: "العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وذلك من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية (حالة قطاع غزة)، وذلك من خلال تحديد العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وتحليل مستوي العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بينهم.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن توافر معايير الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل ومجال العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجابياً في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي مع اختلاف الأهمية النسبية لتأثير هذه المعايير على درجة الاعتمادية. وأن مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي جيد.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: ضرورة تعزيز الاستقلال الظاهري والحقيقي لوظيفة التدقيق الداخلي. العمل على تكوين جسم منبثق عن هيئة سوق الأوراق المالية لمتابعة

وتقييم أداء التدقيق الخارجي مع إلزامهم برفع تقارير حول شوائب العلاقة ومستويات التعاون والتنسيق مع التدقيق الداخلي.

4. دراسة الخالدي (2013)، بعنوان: "أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة بفلسطين، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة البالغة 70 مدققاً مزاولاً للمهنة، خضع منها للتحليل الإحصائي 60 استبانة، وبعد تحليل مفردات الاستبانة باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية في التدقيق يؤدي إلى زيادة فاعلية مرحلة التخطيط وتحسين قيام المدقق بالإجراءات التحليلية، كما يرفع من جودة أداء أعمال التدقيق وتوثيقها.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: وجود علاقة بين استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب التدقيق لكنها علاقة دون المتوسطة نظراً لوجود عناصر أخرى تؤثر على ذلك خلاف أساليب المعالجة الالكترونية، كما أوصت الدراسة إلى إدراج الموضوع في المناهج الأكاديمية للجامعات وأهمية متابعة الحكومة والجهات الإشرافية والنقابات تطبيق تلك الأساليب التكنولوجية في مكاتب التدقيق مع صرف مزايا خاصة لهم.

5. دراسة الطويل (2012)، بعنوان: "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة ".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة ومن أجل تحقيق ذلك أجريت دراسة على (56) مراجع حسابات يعملون في مكاتب مراجعة الحسابات المنتشرة في قطاع غزة، وقد اعتمدت الدراسة على استبانة تم تصميمها خصيصاً لخدمة أهداف الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: هناك بعض المتغيرات لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة مثل: (كبر حجم مكتب المراجعة، الخبرة المهنية، التأهيل العلمي والعملي، المنافسة

بين مكاتب المراجعة، والسمعة الجيدة لمكتب المراجعة). هناك بعض المتغيرات لها آثار سلبية على جودة المراجعة مثل: كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: ضرورة وجود دور قوي وفعال للحكومة والجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في قطاع غزة في وضع معايير للرقابة على جودة اداء المراجعين. وتوعية جميع الأطراف بأهمية جودة المراجعة وجعلها الأساس عند اختيار المراجع. وضرورة التنوع في استخدام شتى أساليب الرقابة على جودة المراجعة.

6. دراسة أبو يوسف (2011)، بعنوان: "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220".

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم استخدام استبانة وتم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من (36) مكتب تدقيق معتمد في قطاع غزة، وقد تم استخدام نظام الرزمة الإحصائية SPSS لتحليل النتائج.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة بشكل عام أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220).

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: تعزيز العمل بمقتضيات اللائحة التنفيذية لقانون مزاولة مهنة التدقيق في فلسطين فيما يتعلق بإلزام المدققين المرخصين بالعمل وفق معايير التدقيق الدولية سيما معيار رقم (220) ومساءلة المخلين. وتشكيل لجنة مشتركة من مجلس مهنة تدقيق الحسابات وجمعية مدققي الحسابات لمتابعة أداء مكاتب التدقيق، ورقابة جودة خدماتها، والتزام موظفيها للمتطلبات الأخلاقية، وذلك من خلال تطبيق برامج مراجعة النظير.

7. دراسة حمزة (2010)، بعنوان: "نظم دعم القرارات كمتغير وسيط في تعزيز أثر المعرفة الضمنية على جودة القرارات الاستراتيجية".

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المعرفة الضمنية على جودة القرارات الإستراتيجية ودور نظم دعم القرارات في تعزيز أثر المعرفة الضمنية على جودة القرارات الإستراتيجية في شركات الاتصالات الخلوية الكويتية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود تأثير ذو دلالة معنوية للمعرفة الضمنية بأبعادها على جودة القرارات الإستراتيجية وعلى نظم دعم القرارات في شركات الاتصالات الخلوية بدولة الكويت عند دلالة ($\alpha \leq 0.05$). وجود تأثير ذو دلالة معنوية لنظم دعم القرارات بأبعادها على جودة القرارات الإستراتيجية في شركات الاتصالات الخلوية بدولة الكويت عند دلالة ($\alpha \leq 0.05$). وجود تأثير ذو دلالة معنوية للمعرفة الضمنية بأبعادها على جودة القرارات الإستراتيجية بوجود كل من خاصية (البساطة، سهولة التحكم، المرونة والقدرة على التكيف، سهولة وإمكانية الاتصال) في شركات الاتصالات الخلوية بدولة الكويت عند دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: تعزيز إمكانات المديرين العاملين في شركات الاتصالات الخلوية بدولة الكويت من خلال تمكينهم وتشجيعهم على تدريب وتعليم العاملين. تطوير قدرة المديرين العاملين في شركات الاتصالات الخلوية بدولة الكويت على التفكير في بيئة شركاتهم الخارجية وذلك لتحسين آليات الاستجابة للتطورات والتغيرات البيئية المعاصرة.

8. دراسة كناني (2010)، بعنوان: "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين في المملكة العربية السعودية".

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف على أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين في السعودية، وذلك من خلال قياس كل من: قاعدة البيانات والبرامج الإلكترونية والإنترنت والأساليب الإحصائية والجنسية والتأهيل العلمي والخبرة والتدريب على كفاءة عملية التدقيق. ولقد تم استخدام اسلوب الانحدار المتعدد (Multiple Regression) في اختبار الفرضيات.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: تبين بأن قاعدة البيانات لها أثر إيجابي في كفاءة العملية التدقيقية في السعودية وهذا الأثر ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) ويعتبر هذا المتغير ذات أثر مرتفع في التأثير على المتغير التابع. يوجد أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية

لاستخدام كل من: (البرامج الحاسوبية، الإنترنت، الأساليب الإحصائية) كمتغير مستقل في المتغير التابع للعملية التدقيقية. لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية لاستخدام كل من: (الجنسية، التأهيل العلمي، خبرة المدقق، التدريب) كمتغير مستقل في المتغير التابع للعملية التدقيقية.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: تشجيع مدققي الحسابات على الالتحاق بالدورات المتخصصة في مجال تكنولوجيا المعلومات لزيادة الكفاءة في العملية التدقيقية. وضرورة قيام الجهات الحكومية والمشرفة على المهنة بمتابعة مكاتب التدقيق في السعودية من أجل إدخال التحسينات التكنولوجية على اعمالها.

9. دراسة جبران (2010)، بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن".

هدفت هذه الدراسة إلي معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب التدقيق اليمنية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود تأثير إيجابي كبير على جودة تدقيق الحسابات، وبين التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وتنظيم مكتب التدقيق وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المدقق وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ومتانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل). لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للخصائص الشخصية لمدققي الحسابات.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب التدقيق والمحافظة على استقلالية مدقق الحسابات ودعمها، والتخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية التدقيق. يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعاب مدققي الحسابات، مع فرض نظام مناسب وعلمي في تحديد تلك الأتعاب.

10. دراسة رمضان (2009)، بعنوان: "أثر استخدام نظم مساندة القرارات على تطوير الأداء".

هدفت هذه الدراسة إلي معرفة أثر نظم مساندة القرارات على تطوير الأداء في وزارة التربية والتعليم – محافظات غزة، ومن خلال مراجعة الإسهامات العلمية في هذا المجال تم صياغة نموذج الدراسة، وتم الاعتماد على الحزمة الإحصائية SPSS في التحليل الإحصائي.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود أثر لنظم مساندة القرارات على تطوير الأداء تمثل في: وجود وعى وإدراك لدى الإدارة العليا بالنسبة لاستخدام نظم مساندة القرارات بدرجة جيدة. وتوفر الإمكانات المادية والفنية لاستخدام نظم مساندة القرارات في وزارة التربية والتعليم بدرجة متوسطة. وجود إمكانات بشرية بدرجة جيدة. توفر مستوى تنظيمي جيد لاستخدام نظم مساندة القرارات. تنوع نظم المعلومات التي تدعم القرارات بدرجة جيدة مع قلة أنواع نظم مساندة القرارات. توفر البرامج التدريبية بدرجة متوسطة.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: الاستفادة من نظم مساندة القرارات على مستوى وزارة التربية والتعليم ككل وتطوير تطبيقاتها واستخداماتها. والاستعانة بنظم مساندة القرارات في مساندة جميع القرارات التي تتخذها الوزارة. والاهتمام بعملية التدريب. وكذلك زيادة دعم الإدارة العليا واهتمامها باستخدام نظم مساندة القرارات. وإشراك العاملين في تطوير نظم مساندة القرارات وتقديم اقتراحاتهم حول النظام.

11. **دراسة حمدونة وحمدان، (2008)، "مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية".**

هدفت هذه الدراسة إلي قياس مدى استخدام التدقيق الإلكتروني في فلسطين من حيث المجالات التي يستخدم فيها مدققو الحسابات الخارجيون تكنولوجيا المعلومات، وتقويم مدى الاستخدام له في مختلف مجالات وأنشطة التدقيق من حيث: التخطيط، والرقابة، والتوثيق. وأثر التدقيق الالكتروني على جودة الأدلة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن المدققين في فلسطين يستخدمون التدقيق الالكتروني في التخطيط، والرقابة، والتوثيق إلى حدٍ دون المتوسط. كما أظهرت الدراسة أن استخدام التدقيق الالكتروني يساعد في تحسين جودة أدلة التدقيق.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة استخدام مكاتب التدقيق لأسلوب التدقيق الالكتروني من خلال سن التشريعات والرقابة على الجودة.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1. **دراسة Ahmi and Kent (2013)، بعنوان: "الاستفادة من برامج التدقيق العامة من قبل المدققين الخارجيين".**

هدفت الدراسة إلى التعرف ببرامج التدقيق العامة وهي أداة تستخدم من قبل مدققي الحسابات لأتمتة مهام التدقيق المختلفة حيث أن معظم المعاملات المحاسبية محوسبة، وتدقيق البيانات المحاسبية من المتوقع أن تكون محوسبة كذلك، إذ تعتبر برامج التدقيق العامة هي أكثر الأدوات شيوعاً بين تقنيات وأدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب، والغرض من هذه الدراسة هو دراسة استخدام برامج التدقيق العامة من قبل المدققين الخارجيين في المملكة المتحدة .

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: أن استخدام برامج التدقيق العامة منخفض بشكل كبير بين مكاتب التدقيق في المملكة المتحدة. أن حوالي 73% من مدققي الحسابات الخارجيين لا يستخدمون برامج التدقيق العامة، بسبب الفائدة المحدودة المتصورة من استخدام برامج التدقيق العامة. ارتفاع تكاليف تطبيقها، وكذلك صعوبة استخدامها.

2. **دراسة Elizabeth and Carlin (2012)، بعنوان: "الميزة التنافسية لنظم دعم القرار والعلاقة بين هيكلها وتحديد أتعاب التدقيق".**

هدفت الدراسة إلى بيان دور نظم القرار في تحقيق الميزة التنافسية لشركات التدقيق ودورها في تحديد أتعاب خدمات التدقيق، وبينت الدراسة التي أجريت في أستراليا أن وجود نماذج مختلفة لنظم دعم القرار في شركات التدقيق تحقق ميزة تنافسية للشركة وتساهم في تحقيق التنافس بين شركات التدقيق، وقامت الدراسة بدراسة العلاقة بين نظام دعم القرار لعملية التدقيق وعملية تحديد الأتعاب.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: أن شركات التدقيق التي لديها أكثر من هيكل أو أكثر من نظام لدعم القرار تعطي أكثر من طريقة لتنفيذ عملية التدقيق. تقلل التكلفة. تحقق الجودة لعملية التدقيق. تحقق التنظيم لعملية التدقيق وخاصة عندما تكون شركات التدقيق

متخصصة. كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين تصميم نظم دعم القرار للتدقيق مع البيئة الاقتصادية لشركات التدقيق والعملاء وأتعاب التدقيق.

3. **دراسة Carlin (2009)، بعنوان: "فرص استخدام نظم دعم القرار والعوامل المؤثرة فيها، المدققين، فريق التدقيق، عوامل المنظمة".**

هدفت الدراسة إلى بيان العوامل المؤثرة في استخدام نظم دعم القرار والتي تشتمل على مدققي الحسابات، بيانات المنظمة والقطاع الذي تعمل به وذلك باستخدام الإطار النظري لنظرية التكييف في وضع نموذج يبين العوامل المؤثرة في استخدام نظم دعم القرار وتوزيع استبانة على (569) مدقق حسابات لدراسة هذه العوامل.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: استخدام نظم دعم القرار يحقق الكفاءة والفاعلية لعملية التدقيق من خلال استخدام البيانات السابقة. يتطلب أن يكون لدى المدقق مهارة وكفاءة عالية وقدرة على استخدام نظم دعم القرار، والقدرة على التعامل مع مخرجات نظم دعم القرار ومعطياته.

4. **دراسة Lee , et.al (2008)، بعنوان:" أثر الخبرة السابقة في نظم دعم القرار على أداء سلوك مستخدم النظام"**

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الخبرة السابقة في نظم دعم القرار على أداء سلوك مستخدم النظام، وهي دراسة تجريبية أُجريت في هولندا لمراقبة الأداء بين مجموعتين من صناع القرار عددهم (21) طالب خريج إدارة أعمال يستخدمون الكمبيوتر منذ فترة متوسطها (7.5) سنة ويقضون وقت على جهاز الحاسوب يقدر في المتوسط (16) ساعة أسبوعياً، وقد كانت مدة التجربة أسبوعين على مدار (6) جلسات، حيث استخدمت إحدى المجموعتين نظم دعم القرار طول فترة التجربة والمجموعة الاخرى استخدمته في آخر جلسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: أن الأفراد الذين كان لديهم خبرة في استخدام نظم دعم القرار كانوا اكثر تركيزاً وكفاءة في التخطيط لحل المشاكل. أن الخبرة في نظم دعم القرار تؤدي إلى اتخاذ القرار المناسب من بين عدة بدائل. لم يكن هناك اختلاف في الأداء النهائي بين المبتدئين والخبراء إنما الاختلاف كان في الطريقة والإجراءات والوقت المستغرق في حل المشاكل.

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: أن التجربة كانت غير كافية ويجب إعادتها وتوسيعها لكي تعطى نتائج أفضل.

5. دراسة Ioannou and Mavri (2007)، بعنوان:" تقديم نظام دعم قرار لإعادة تشكيل شبكة الفروع في إدارة البنك".

هدفت الدراسة إلى تقديم نظام دعم قرار يمكن إدارة البنك التجاري من تقييم، وإعادة تشكيل شبكة فروعه. حيث أُجريت الدراسة في اليونان على 10 فروع لمصارف يونانية كبيرة تتبع 4 إدارات إقليمية، حيث يستعمل نظام دعم القرار طرقاً حسابية ويستمد المعرفة من المعلومات الداخلية للبنوك العاملة وتكاليفها الثابتة، استراتيجياتها، القيود المفروضة عليها، فضلاً عن الخصائص الديموغرافية للمنطقة الجغرافية التي تقع فيها فروع البنك. نظام دعم القرار هذا يقدر أداء شبكة فروع البنك ويحدد العدد الأفضل من الفروع وأقصى خدمات يمكن تقديمها لزيادة عوائد البنك، الطرق الحسابية تعتمد على نماذج البرمجة الخطية وتطبيقها يتم باستخدام برنامج إكسل. أداء الشبكة يقدم حلولاً فعالة، سهل الاستخدام ويمكن الحصول على إجابات ممتازة من خلال مجموعة واسعة من الاستفسارات مثل الإجابة على تساؤل "ماذا لو؟".

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: أنه من خلال النظام المقترح تستطيع شبكة الفروع أن تعمل بكفاءة وفاعلية مع إمكانية توليد فروع أخرى. يفيد النظام المقترح في زيادة أداء وفعالية البنك في حالة تعرضه للتغيرات الاقتصادية .

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: ضرورة تحديد طرق المساعدة في مراقبة وتحديث النظام المقترح طوال الوقت. استخدام المداخل الإحصائية الحديثة لتطوير البنوك عبر الشبكة. الاهتمام بتأثير المنافسة على إعادة ترتيب البنك.

6. دراسة Carlin and Stewart (2007)، بعنوان:" تدقيق الحسابات ووسائل دعم القرار الممارسة الحالية والفرصة المتوقعة".

هدفت الدراسة إلى محاولة الإجابة عن تساؤل حول دور نظم دعم القرار وأنواعها في مواجهة البيئة المعاصرة التي تعمل بها مهنة التدقيق، من خلال إجراء دراسة لنظم دعم التدقيق المستخدمة في خمسة مكاتب عالمية لتدقيق الحسابات وأنواعها المستخدمة فيها.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: وجود اختلافات كبيرة في دعم نظام التدقيق. وجود قيود في عملية الاستخدام مرتبطة مع نوع دعم القرار، وطبيعة النظام المحاسبي الإلكتروني في منشآت الأعمال.

ثالثاً: التعليق على الدراسات السابقة:

تأتي الدراسة مكملة لما سبقها من دراسات تناولت موضوع نظم دعم القرارات في عدة جوانب وطبقت على قطاعات مختلفة، حيث هدفت بعض الدراسات إلى الكشف عن دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق، دور نظام دعم القرارات الإلكترونية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق الخارجي، أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين في المملكة العربية السعودية، أثر استخدام نظم مساندة القرارات على تطوير الأداء في محافظات غزة، وكذلك مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، كما تناولت عدد من الدراسات الأجنبية موضوع الاستفادة من برامج التدقيق العامة من قبل المدققين الخارجيين في المملكة المتحدة، الميزة التنافسية لنظم دعم القرار والعلاقة بين هيكلها وتحديد أتعاب التدقيق.

اتفقت الدراسات في المنهجية المستخدمة، فقد استخدمت المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على أدوات الاستبانة أو المقابلة، كما اتفقت معظم الدراسات على أهمية ومنافع تطبيق نظم دعم القرارات في عملية التدقيق الخارجي رغم اختلاف البيئات والظروف.

أظهرت نتائج الدراسات أن هناك عدداً كبيراً من المعوقات التي تواجه استخدام مدققي الحسابات لنظم دعم القرارات في عملية التدقيق تتمثل في: غياب التوجيه من قبل الهيئات المنظمة للمهنة، نقص المعرفة العلمية والعملية لدى المدققين الخارجيين، فقدان الدافعية نحو التطوير، وكذلك فقدان الثقة بالأعمال الإلكترونية.

أوصت الدراسات إلى ضرورة حث مدققي الحسابات الخارجيين على استخدام نظم دعم القرار في عملية التدقيق، ضرورة تطوير المعرفة العلمية والعملية لمدققي الحسابات الخارجيين، ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة، ضرورة حضور مدققي الحسابات الخارجيين لدورات متخصصة في مجال نظم دعم القرارات الإلكترونية، وكذلك توعية العاملين في مجال

التدقيق بأهمية وفوائد تطبيق نظم دعم القرارات الإلكترونية، كما أوصت أيضاً على العمل نحو تعزيز التعليم التكنولوجي في مناهج التدريس الجامعي.

وبناءً على ما تقدم فإن ما يميز الدراسة الحالية أنها تركز على موضوع تقييم مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين على نظم دعم القرارات الإلكترونية في تحسين عملية التدقيق الخارجي، والذي يعتبر من المواضيع الحديثة، ومحاولة التعرف على المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق تلك النظم في مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، إضافة إلى محدودية الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في قطاع غزة، بالرغم من أهميته ودوره في مساندة ودعم مدقق الحسابات الخارجي في جميع مراحل اتخاذه للقرار.

الفصل الثاني

نظم دعم القرارات الإلكترونية والتدقيق الخارجي

المبحث الأول: نظم دعم القرارات الإلكترونية

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: مراحل عملية التدقيق

المبحث الأول: نظم دعم القرارات الإلكترونية

❖ مقدمة

إن نظم دعم القرارات تركز ببساطة على توفير الدعم المناسب لتحسين جودة ومدى ملائمة المعلومات المتاحة، مدى كفاية المعلومات المتاحة، عدد البدائل المطروحة، مدى مناسبة النماذج المستخدمة لتحليل المشكلة وذلك كله في نقطة محددة من الزمن هي وقت اتخاذ القرار. وهي التي تعمل على تحقيق هذه المطالب عن طريق دمج البيانات والنماذج والبرمجيات في نظام فعال لاتخاذ القرارات (تعلب، 2011: 120).

وتعتبر نظم مساندة القرار من أدوات تكنولوجيا المعلومات المستخدمة لتسهيل مهام اتخاذ القرارات التي تتطلب جهداً كبيراً وتحليلاً متعمقاً. وبذلك تصبح نظم دعم القرار مسئولة عن أداء مهمة خلق المعلومات المتمثلة في القرارات، وكذلك عن توصيل القرارات المتخذة إلى مستخدميها. ونظم مساندة القرار من نظم تكنولوجيا المعلومات التي تتسم بالمرونة، والتفاعل مع المستخدمين بكفاءة عالية، حيث أنها مصممة لمساندة متخذي القرارات في بيئة غير مؤكدة وغير مهيكلة. وتعتبر برمجيات القوائم الإلكترونية (Spreadsheets) من الأمثلة الأكثر شيوعاً واستخداماً لنظم مساندة القرار (ياسين، 2006: 13).

❖ مفهوم نظم دعم القرارات

يمكن توضيح مفهوم نظم دعم القرار من خلال تجزئة المصطلح إلى عناصره الأساسية:

1. **النظام:** هو أي مركب من مجموعة من الأجزاء المترابطة والمتفاعلة التي يختص كل جزء منها بوظيفة معينة، مع وجود درجة من التعاون والتكامل بين تلك الأجزاء في أدائها لوظائفها (الفقي، 2012: 21).
2. **الدعم:** حيث أن نظم دعم القرار تدعم، ولا تحل محل المدير في اتخاذ القرار، بل تهيئ للمدير الأساليب المناسبة للظاهرة المدروسة ويترك اتخاذ القرار النهائي للمدير (النجار، 2007: 125).
3. **القرار:** هو اختيار بديل معين من بين مجموعة من البدائل، وتعرف عملية اتخاذ القرار على أنها: نشاط ذهني فكري موضوعي يسعى إلى اختيار البديل الأنسب للمشكلة على أساس مجموعة من الخطوات (تعلب، 2011: 34).

ويعرف (الصيرفي، 2008: 11) القرار بأنه عملية عقلانية تتبلور في الاختيار بين بدائل متعددة ذات مواصفات تتناسب مع الإمكانيات المتاحة والأهداف المطلوبة، ويرى (ياسين، 2006: 210) القرار "هو البديل الأمثل الذي يمثل حل المشكلة موضوع الاهتمام بمعنى أن المساندة بجميع أشكالها تهدف لاتخاذ القرار المناسب".

من خلال التعاريف السابقة للقرار يمكن أن يعرف على أنه عملية اختيار بديل معين من بين عدة بدائل متاحة لمواجهة موقف معين أو لحل ومعالجة مشكلة أو مشكلة تنتظر الحل المناسب.

تعتبر نظم دعم القرار مجموعة متكاملة من البرمجيات، الحزم الجاهزة، النماذج، أدوات المعالجة، تتفاعل مع البيانات والمعلومات لتقديم الحلول المقترحة، كما يمكنها دمج عدة نماذج لتكوين نموذج متكامل، وتقديم برامج إدارة وإنتاج الحوار فهو يسمح لصانعي القرار بالتفاعل مع النظام والتخاطب المباشر معه، لاسترجاع المعلومات التى تفيد في صنع القرارات شبه المهيكلة وغير المهيكلة (النجار، 2007: 125).

إن الفكرة الجوهرية التي تستند عليها نظم مساندة القرارات هي بناء نظم تعطي المستفيد النهائي أدوات مفيدة لتحليل البيانات باستخدام النماذج وقواعد البيانات، وتقديم الحلول الممكنة للمشكلات المعروضة (ياسين، 2006: 25).

ويحدد (الطائي، 2009: 240) خمسة مراحل متمايزة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في تطبيقات نظم المعلومات، وهي: مرحلة معالجة البيانات الكترونياً ومجال تركيزها على البيانات، مرحلة نظم المعلومات الإدارية ومجال تركيزها المعلومات، مرحلة نظم دعم القرار ومجال تركيزها على النظم، ومرحلة أتمتة المكاتب ومجال تركيزها البريد الإلكتروني والمفكرة الإلكترونية، وأخيراً مرحلة النظم الخبيرة ومجال تركيزها على الذكاء الصناعي.

من خلال التعاريف السابقة لنظم دعم القرار يمكن أن تعرف بأنها "نتاج المعالجة المتطورة التي تربط بين ثلاث عناصر رئيسيه يكون فيها مستخدم نظم دعم القرار وصانع نظم دعم القرار وأنظمة دعم القرار نفسها قادرين على التفاعل والتأثير في بعضهم البعض كنظام متكامل".

❖ نشأة نظم دعم القرارات

في نهاية السبعينيات من القرن العشرين بدأت القضايا النظرية والعلمية المرتبطة بنظم دعم القرارات في المؤتمرات الأكاديمية وبخاصة المؤتمرات التي عقدت من قبل المعهد الأمريكي لعلوم القرار، كما ظهر تأثير الدراسات التي قدمت من قبل مجموعة من الباحثين في تعزيز الإطار المفاهيمي لنظم دعم القرارات (Yusof & Kan, 2004: 110).

وفي بداية التسعينيات ظهرت نظم مستودعات البيانات، ونظم المعالجة التحليلية الفورية وبرمجيات نظم المعلومات التنفيذية، وقد مهدت هذه التطورات في تكنولوجيا المعلومات والشبكات الفرصة والإمكانية لتطور نظم مساندة القرارات المستندة على تقنية المزود/ الزبون ونظم مساندة القرارات المستندة على تقنية الويب والإنترنت. حيث أن الأجيال الحديثة لنظم مساندة القرارات أصبحت مندمجة مع تقنيات الحوسبة الشبكية من ناحية، ونظم وتقنيات الذكاء الصناعي في الأعمال من ناحية أخرى (ياسين، 2006: 34).

وذكر (Truong & Azadivar, 2005: 2107) مبررات نشوء نظم دعم القرارات بالآتي:

1. تغيير اتجاه العلاقة بين الحاسب المستخدم بحيث أصبح الحاسب يتجه نحو المستخدم له بدلاً من ان يتجه المستخدم نحو مركز الحاسب.
2. الملائمة بحيث يمكن تصميم النظام الذي يرغب به المدير صانع القرار بدلاً من القول له هذا كل ما نملكه وهذا ما يمكننا تقديمه لك من نظام.
3. تغير النظرة في الفكر الإداري من السعي لتعزيز كفاءة عملية صنع القرارات إلى السعي لتحسين فاعلية عملية صنع القرارات، أي التركيز على تحسين نتائج القرارات من خلال صنع قرارات أفضل بدلاً من صنع قرارات سريعة وغير مكلفة وأكثر دقة في إطار السعي إلى البقاء والنمو والربحية في عالم تحكمه قواعد الانفتاح والمنافسة الشديدة.
4. توسيع مدى العقلانية المحدودة لصانع القرار من خلال إضافة قدرات الحاسب إلى القدرات المحدودة لعقل الإنسان، والتي تعد وسيلة لانتزاع المعرفة من جهة وتنشيط التفكير عبر الحوارات من جهة أخرى.
5. المرونة العالية في استخدام تكنولوجيا المعلومات في ظل التطورات الكبيرة التي حصلت في الحاسبات وشبكات الاتصالات والبرمجيات والارتباط القوي بين تطبيق طرق التحليل

الكمي وبين هذه التطورات بالشكل الذي أسهم في ظهور فكرة نظم دعم القرارات وتطويرها لاحقاً.

❖ أهمية نظم دعم القرارات

أصبحت هناك حاجة ماسة إلى المعلومات بأسرع وقت لاتخاذ قرارات سريعة في ضوء هذه المعلومات وتكون صائبة في نفس الوقت ومبنية على دراسات بالغة الدقة والأهمية، وظهرت عدة نظم تهتم بهذه المجالات منها نظم المعلومات الإدارية، نظم المعلومات التنفيذية، والنظم الخبيرة، ومن ضمن هذه النظم النظام المختص في عملية اتخاذ القرار يسمى Decision Support System، ويخدم هذا النظام الإدارة العليا في اتخاذ القرارات التى تخدم أهداف المؤسسة، كما أن نظم دعم القرار يساعد كافة المستخدمين بغض النظر عن المستوى الإداري في اتخاذ القرارات الإدارية (الخفاف، العتيبي، 2012: 87).

❖ خصائص نظم دعم القرارات

توجد عدة خصائص لنظم دعم القرارات وهي على النحو التالي:

1. **القدرة على توفير الدعم والمساندة:** وذلك من خلال نماذج التنبؤ، ونماذج المحاكاة، ونماذج التعظيم والأمثلية (حمزة، 2010: 24).
2. **القدرة على دعم القرارات شبه المهيكلة وغير المهيكلة:** الدعم يقدم لصانع القرار في كل المستويات الإدارية سواء كانوا افراداً أو مجموعات، وذلك بربط الأحكام الشخصية مع المعلومات المحوسبة، ويقدم هذا الدعم للمشاكل شبه المهيكلة، وغير المهيكلة، والتي لا يمكن حلها بواسطة انظمة المعلومات الأخرى (الحسنية، 2002: 824).
3. **القدرة على دعم اتخاذ القرارات في كافة المستويات الإدارية:** يمكن أن يقدم الدعم لسلسلة متعاقبة ومترابطة من القرارات، من حيث المبدأ تقوم التنظيمات عادة بتصميم نظام مساندة القرارات في الأصل بغرض خدمة مجموعة محددة من أنشطة اتخاذ القرارات في مستوى تنظيمي واحد فقط هو في الأغلب مستوى الإدارة العليا حيث أنشطة التخطيط الإستراتيجي هي الغالبة لكن مع تطور النظام يصبح بإمكانه توفير دعم اتخاذ القرارات في المستويات الإدارية الأخرى على امتداد خريطة التنظيم الإداري للمنشأة، وفي هذه الحالة يعتبر نظام مساندة القرارات وسيلة فعالة لتحقيق التكامل في اتخاذ القرارات بين المستويات الإدارية المختلفة (السالمي، 2008: 58).

4. **القدرة على دعم اتخاذ القرارات الفردية والجماعية:** فالقرارات غير المهيكلة عموماً، وبعض أنواع القرارات شبه المهيكلة، تحتاج إلى مشاركة أكثر من مدير في اتخاذها، يُكونون فيما بينهم فريق عمل يضم أخصائيين من عدة إدارات مختلفة أو أقسام مختلفة، ومن مستويات تنظيمية مختلفة (ياسين، 2005: 114).
5. **القدرة على دعم الانشطة المختلفة في كافة مراحل عملية اتخاذ القرار:** إن نظام مساندة القرارات الفعال يجب أن يقدم نظام الدعم المناسب لكافة هذه المراحل وما تنطوي عليه من أنشطة وبخاصة مراحل حصر وتحديد بدائل الحل (المغربي، 2000: 263).
6. **القدرة على دعم الأنماط والنماذج المختلفة لاتخاذ القرارات:** إن نظام مساندة القرارات الفعال يجب أن يمتاز بالمرونة الكافية من خلال القدرة على التكيف مع المتغيرات البيئية المرتبطة بصانع القرارات سواء ما يخص المشاكل أو الاداء الفردي أو الأداء الهيكلي على النحو الذي يحقق استجابة سريعة وملائمة لمتطلبات الموقف وأيضاً احتياجات صانع القرارات غير المتوقعة من المعلومات والأسلوب المعتمد في صنع القرارات (حمزة، 2010: 24).
7. **القدرة على توفير أقصى قدر من الملائمة وسهولة الاستخدام:** إن نظام مساندة القرارات الفعال يجب أن يكون سهل الاستخدام وقابل للتغيير تبعاً لاحتياجات المستخدم لكي يكون فعالاً، ويقصد بذلك ضرورة أن يكون النظام صديقاً للمستخدم، والسبب في ذلك ان استخدام النظام اختياري، ولن يلجأ المستخدم إليه إلا إذا كان سهل الاستخدام (الكردي، والعبد، 2003: 309).

❖ **أنواع نظم دعم القرارات**

من تصنيفات نظم دعم القرارات ما يلي:

صنف (الصيرفي، 2009: 244 – 245) أنواع نظم دعم القرار إلى:

1. **نظم دعم القرارات الفردية:** وهي تلك النظم التي يكون التركيز فيها على وجود مستخدم فردي يؤدي نفس الأنشطة في اتخاذ قرارات قد تتكرر على فترات زمنية مختلفة.
2. **نظم دعم القرارات الجماعية:** وهي تلك النظم التي يكون التركيز فيها على وجود مجموعة من الأفراد كمستخدمين للنظم، حيث يكون كل منهم مسئول عن أداء مهام مستقلة عن تلك المهام التي يؤديها الآخرين ولكنها جميعاً مرتبطة معاً بدرجة عالية.

كما تعرف نظم مساندة القرارات الجماعية بأنها "نظام تفاعلي مبني على الحاسب الآلي يسهم في تسيير وحل المشكلات غير المبرمجة التي تسعى لحلها مجموعة من متخذي القرارات الذين يعملون معاً كفريق" (النجار، 2007: 311).

3. **نظم دعم القرارات التنظيمية:** هي تلك النظم التي يكون التركيز فيها على أداء مهام تنظيمية تتضمن تتابع لعمليات تنمي إلي مجالات طبيعية.

ويقسم (النجار، 2007: 125-126) أنواع نظم دعم القرار إلى نوعين:

1. **نظام مساندة قرار موجه بموجب النماذج:** استخدام نموذج رياضي لانجاز عمليات متكررة، لإيجاد بدائل مخرجات قرار، ويتميز هذا النوع بأنه ذو استخدام خاص ويكون منفصلاً عن أنظمة المعلومات في المنظمة أي يتمثل ببرمجية جاهزة يتم استخدامها لأغراض محددة، مثال ذلك البرمجيات الإحصائية (مثل SPSS)، برمجيات خاصة بنماذج بحوث العمليات (مثل برمجة QSB).
2. **نظام مساندة قرار موجه بالبيانات:** ويتميز هذا النوع بقدرة كبيرة على تحليل حجم كبير من البيانات مما يمكن صانع القرار من الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، ويمكن تحليل هذه البيانات باستخدام المعالجة التحليلية الفورية OLAP، والتنقيب عن البيانات Data Mining.

كما وتصنف نظم مساندة القرارات وفقاً لما يلي (الطائي، 2009: 45-57):

1. **نظام دعم القرارات المؤسسية:** وهي التي تقدم الدعم للقرارات المتكررة بين فترة وأخرى طويلة نسبياً لحل مشاكل من طبيعة مماثلة مع مراعاة مسألة تحديث قاعدة المعلومات وقاعدة النماذج الخاصة بها، إذ تتطلب مثل هذه البيئة وجود تفاعل منتظم مع نظم دعم القرارات بهدف ضمان نتائج متجانسة وفاعلة للقرارات الموضوعة.
2. **نظم دعم القرارات الخاصة بموضوعات محددة:** وتقدم الدعم للقرارات غير المتكررة والتي قد تحدث لعدد محدود من المرات في حياة المنظمات، وهي النظم التي تصمم للعمل في بيئة محدودة او لدعم مجموعة من القرارات التي لا تتكرر في العادة، أي أن طبيعة وفورية حالة القرارات هي التي توجه عملية التصميم والتطبيق وتؤثر فيهما.

❖ **أنواع القرارات في نظم دعم القرار**

تتعدد أنواع القرار في نظم دعم القرارات إلى ما يلي (حجاحجه، 2010: 69):

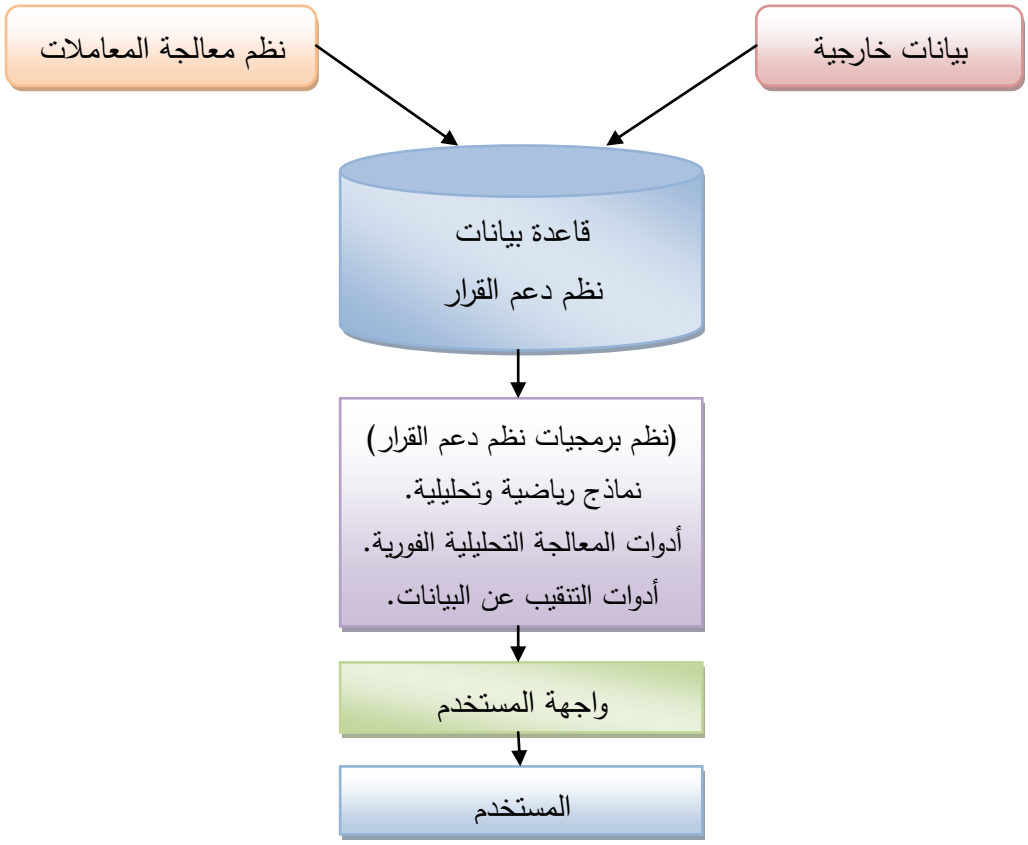
1. **القرارات المهيكلة أو القابلة للبرمجة (Structured):** وهي تلك القرارات التي تكون جميع خطوات عملية اتخاذ القرار لها مبرمجة.
2. **القرارات شبه المهيكلة أو شبه القابلة للبرمجة (Semi – Structured):** وهي تلك القرارات التي تكون بعض خطوات عملية اتخاذ القرار لها مبرمجة والبعض الأخر ليست مبرمجة.
3. **القرارات غير المهيكلة أو غير القابلة للبرمجة (Unstructured):** وهي تلك القرارات التي تكون كافة خطوات عملية اتخاذ القرار لها غير مبرمجة.

❖ مكونات نظم دعم القرارات

هناك ثلاثة مكونات برمجية أساسية لنظم دعم القرار هي: نظم إدارة قواعد البيانات، نظم إدارة النماذج، واجهة التعامل مع المستخدم (بسيوني، 2010: 261).

شكل رقم (1)

مكونات نظم دعم القرارات



المصدر: (Laudon & Laudon, 2006, 469)

وتتمثل المكونات الرئيسية لنظم دعم القرار بما يلي:

1. **قاعدة البيانات:** هي عبارة عن البيانات المخزنة في مكان مركزي في نظام مساندة القرار، وباستخدام تكنولوجيا الحاسب الآلي، والتي تستخدم لإنتاج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المنظمة، وتتمثل بالبيانات التاريخية والحالية عن المعاملات المعبرة عن العمليات الرئيسية للمنظمة، وتتمثل مخرجات قاعدة البيانات في التقارير الدورية والتقارير الخاصة، ومخرجات النماذج الرياضية (الكردي والعبد، 2003: 318-319). ويمكن أن

تكون قاعدة كبيرة، أو صغيرة يمكن التعامل معها بحاسوب صغير، كما يمكن أن تعبر عن بيانات داخلية من قواعد بيانات المجالات الوظيفية للمنظمة نفسها، أو خارجية خاصة بالاقتصاد القومي، أو المحلي (النجار، 2007: 127).

وتكمن أهمية هذه القاعدة في قدرتها على توفير وصول سهل للبيانات مع مراعاة قواعد أمن البيانات مع وجود نسخة احتياطية لضمان عدم توقف العمليات عند تعرض القاعدة الأصلية إلى مشاكل (الصباغ، 2000: 52).

2. **نظم إدارة قواعد البيانات:** من أجل حل مشكلة ما في مؤسسة ما فإن البيانات الضرورية قد تأتي من قواعد البيانات الداخلية والتي تكون ناتجة عن النظم مثل: نظم التعاملات TPS أو نظم المعلومات الإدارية MIS أو تأتي من قواعد بيانات خارجية والتي لها مصادر متنوعة مثل: الصحف وخدمات البيانات الفورية Online services أو قد تأتي من النظم الحكومية مثل: الضرائب ومعدلات الفائدة، حيث يتم إدارة البيانات في قواعد بيانات نظم دعم القرار عن طريق نظم إدارة قواعد البيانات التي تغطي ترجمة البيانات ومعالجتها وإنتاج البيانات وتحديثها وصياغتها ونشرها (بسيوني، 2010: 262).
3. **قاعدة النماذج:** تعرف بأنها حزمة من برامج النماذج الجاهزة التي تستخدم لحل مشكلات متنوعة في مجالات الأعمال المختلفة، وتضم نماذج لدعم وظائف المدير، وخاصة عمليات صنع القرار غير المهيكلة وشبه المهيكلة (رمضان، 2009: 81). ويمكن تصنيف النماذج كما يلي:

أ- **النماذج الاستراتيجية:** وهي تفيد في مساندة قرارات الإدارة العليا ذات العلاقة بصياغة وتطبيق استراتيجيات الأعمال، تحليل الموقف الاستراتيجي للمنظمة وتقويم الأداء الاستراتيجي.

ب- **النماذج العملياتية:** وهي تستخدم لدعم القرارات الهيكلية المبرمجة في مستوى الإدارة العملياتية (ياسين، 2006: 63-64).

4. **نظم إدارة قاعدة النماذج:** هي مجموعة من الحزم البرمجية الجاهزة أو نماذج تحليلية ورياضية تستخدم لتحليل البيانات (النجار، 2007: 128)، كما تحتوى قاعدة النماذج في نظم دعم القرار على نماذج مفيدة لأغراض تحليل البيانات، وتقييم بدائل القرار كأداء سلسلة من التحليلات التي تجيب عن التساؤل "ماذا – إذا" لرؤية ما سوف تؤثر عليه مدخلات معينة على المخرجات، وتحليل الحساسية وتحليل الاستهداف وتحليل الأمثلية.

5. **واجهة التعامل مع المستخدم:** تعتبر واجهة المستخدم من أدوات الدعم الهامة خاصة في حالة دعم اتخاذ القرار، وكلما كانت واجهة المستخدم أفضل فإنها تزيد من فرص قبول المستخدم للنظام، كما أنها تُسهل على المديرين الذين لا يملكون الدراية الكاملة في التعامل مع الأدوات المعقدة في النظام (بسيوني، 2010: 263).

❖ المعوقات التي تواجه تطبيق نظم دعم القرارات في المنظمة

فيما يلي المعوقات التي تواجه تطبيق نظم دعم القرارات في المنظمة كما وضحها (المغربي، 2002: 172- 173):

1. **مقاومة التغيير:**

ويكون ذلك إما من المسئولين، أو الأفراد الذين في وضع يمكنهم من الرقابة على بعض المعلومات، وربما لا يرغبون في التخلي عن هذا الدور لصالح النظام الجديد بسبب الخوف من فقدان وظائفهم، أو التعامل مع تكنولوجيا جديدة وقيود جديدة يفرضها النظام، وإما الخوف من نتائج شفافية المعلومات.

2. **ضعف البنية التحتية المعلوماتية:**

أ- قلة البيانات سواء من عدم توفرها أصلاً أو صحتها أو عدم توفرها في الوقت المناسب.

ب- حجب البيانات من قبل العاملين في المنظمة، وضعف جودة شبكة الاتصالات أو عدم توفرها أصلاً.

ت- ضعف الكوادر البشرية، أو عدم توفرها، أو عدم تنميتها وتدريبها بما يتناسب مع متطلبات النظام.

ث- عدم توفر التنظيمات والتشريعات التي تنظم وتحمى تداول البيانات والمعلومات.

ج- عدم توفر المكونات المادية والبرمجية اللازمة لتطبيق النظام.

3. **قيود تضعها الحكومة والسلطة القائمة:**

أ- تنازع السلطات نحو جهة الاختصاص في اتخاذ قرار في مشكلة محددة، وتضارب الاختصاصات.

ب- احتكار المعلومات، والقيود الموضوعة على البيانات والمعلومات، تحت مسميات أمن الدول.

ت- الافتقار إلى فكر النظم لدى الإدارة.

ث- غياب فكر التخطيط الإستراتيجي، وضعف الرؤية المستقبلية ومتابعة حركة المتغيرات المرتبطة بالأنشطة التنموية.

ج- بيروقراطية الإدارة، والخوف من المسؤولية.

4. ضعف بيئة القرار:

أ- عدم قناعة الإدارة العليا بقيمة القرار العلمي، ومعرفة الفرق بين اتخاذ قرار، وصناعة قرار وأنهم أصحاب القرار، وتضارب القرارات على المستويات المختلفة.

ب- عدم توفر الكوادر البشرية التي تعي أهمية نظم مساندة القرارات، والمتمكنة من أساليب صناعة القرار (بحوث العمليات والأساليب الكمية).

ت- فقر الفكر الإداري وفقر الوعي بقيمة الإدارة، وقيمة دعم القرار، وندرة معاهد دعم القرار(سرور، 2000: 51).

❖ عوامل نجاح نظم دعم القرار

ذكر (الفقي، 2012: 115) عدة عوامل لنجاح نظام دعم القرار وهي:

1. وجود نظام للحاسب الإلكتروني.
2. توافر مجموعة من ملفات البيانات المرتبطة ببعضها والمخزنة على وسائط التخزين المختلفة للحاسب.
3. توافر الأموال اللازمة لتطوير نظام الحاسب المستخدم.
4. إقناع الإدارة بأهمية توافر نظام دعم قرارات.
5. توافر مجموعة من المديرين على درجة من الكفاءة الإدارية.
6. التفاعل الدائم بين المديرين في المستويات الإدارية المختلفة.
7. توافر مجموعة المتخصصين في مجال الحاسبات الإلكترونية.
8. أن يكون المتخصصون في مجال الحاسبات الإلكترونية على دراية تامة بالأعمال الإدارية للمنشاة.
9. توافر نظام للتدريب المستمر في المنشأة حتى يتم التفاهم والتعاون بين المديرين.

❖ **القدرات التي تقدمها نظم دعم القرار** (رمضان، 2009: 92):

1. التحليل المعمق للمعلومات باستخدام النماذج، والرسومات، والخرائط، حيث يتم ذلك بسهولة من خلال واجهة بسيطة وصديقة للمستخدم النهائي.
2. الوصول المباشر إلى البيانات الوصفية والكمية التي تتوفر في قاعدة بيانات النظام.
3. تبرير البيانات المستخدمة التي تتلاءم مع ظروف القرار المعين.
4. عرض البيانات في الشكل الملائم الذي يفضله المستخدم.
5. الإجابة الفورية على الإجابات الفردية.
6. تأكيد العلاقات والاتجاهات المقارنة مما يساعد في عملية حل المشاكل، حيث يتم اختيار نموذج القرار المطلوب وتعديل الافتراضات لتحقيق أفضل حل للمشكلة.
7. إمكانية التفاعل مع كل عناصر النظام المختلفة باستخدام لغة الأوامر التي تسمح بالوصول إلى النظام وسؤاله مباشرة.
8. تحسين جودة القرارات الإستراتيجية والتكتيكية في المنظمة.
9. اعتماد المعلوماتية، والموضوعية في الحكم على الأشياء، وتقويم البدائل.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الخارجي

❖ مقدمة

يعتبر التدقيق الخارجي عملية منظمة هادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية ومصداقية الإبلاغ المالي، لذا فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية سواء أطراف من داخل المنشأة أو خارجها (نشوان، 2010: 171).

تحاول فلسطين مسايرة التطورات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية في التحكم في آليات اقتصاد السوق الذي أصبح واقعاً مفروضاً لا يمكن تجاهله، ويترتب على ذلك أن تكون الظروف ملائمة لإنشاء شركات المساهمة وشركات الأموال والتي يعتبر فيها تدقيق الحسابات أحد ركائزها، والجدير بالإشارة أن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين شهدت توسعاً كبيراً خلال السنوات العشر الماضية، كما يتجلى ذلك من خلال عدد مكاتب التدقيق المرخصة أو عدد العاملين في هذه المكاتب، وبالطبع فإن السبب الرئيس لهذا التوسع هو الزيادة الكبيرة التي طرأت خلال الأعوام الأخيرة في عدد الشركات التجارية والمنظمات غير الحكومية العاملة في فلسطين، والتي تعمل جميعها بموجب أنظمة واتفاقيات تقضي تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب مرخصة (نجم، 2012: 14).

مهنة المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة تعرضت للكثير من المؤثرات السلبية حيث ما زالت النظرة الاجتماعية لمهنة المحاسبة والتدقيق متدنية بشكل عام، فهي لا تعامل على أنها مهنة مستقلة لها كيانها الخاص وإنما كمهنة تابعة تمليها اعتبارات قانونية تجعل البعض ينظر إليها على أنها وسيلة من وسائل التهرب الضريبي أكثر من كونها نظام للمعلومات المفيدة واللازمة لمساعدة الإدارة على القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، وقد ترسخت هذه النظرة من قبل مجتمعنا الفلسطيني لأن خدمات مهنة المحاسبة غير ملموسة ويصعب قياسها بسبب مبالغتها في التركيز على النواحي الإجرائية على حساب نواحي الخلق والإبداع، ولدرجة ذهبت فيها شخصية المحاسب في شخصية كاتب الحسابات أو ماسك الدفاتر (حلس، 2003).

❖ مفهوم التدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "**Audit**" والتي تعني "هو يستمع" حيث كانت الحسابات في العصور السابقة تقرأ على اصحاب الأعمال أو الإقطاعيين أو المسئولين الحكوميين حتى يطمئنوا على صحتها، وقد أطلق على هذه العملية كذلك "**Audit**" باللغة الإنجليزية والتي

تعني التدقيق، ومن هنا ارتبطت عملية التدقيق بفحص الحسابات للتأكد من مصداقيتها ولكن ظلت في تطور مستمر متأثرة بمتغيرات عديدة منها: طبيعة النظام الاقتصادي وأنواع الملكيات وأحجام المنشآت وتعدد عملياتها ومدى تعقيدها، فأصبح الأمر يتطلب عملية التحقق بالإضافة إلى الفحص، ثم أصبحت هناك حاجة للتقرير، حتى وصلت عملية التدقيق إلي مكوناتها الرئيسية في الوقت الحاضر، والتي تتكون من الفحص والتحقق وإعداد التقرير، ولكن طبيعة الفحص والتحقق أصبحت مختلفة في هذا العصر عما كانت عليه في السابق (الذنيبات، 2010: 3).

في حين يرى (الرماحي، 2009: 15) بأن التعريف الحديث للتدقيق هو أن " التدقيق يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل، مؤهل، محايد، لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات كمية تعود إلى منشأة معينة، وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات، والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المنشأة للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات".

❖ أهداف التدقيق

تتمثل أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما (محمود، وآخرون، 2011: 25-26):

1. **الأهداف التقليدية**، وتنقسم إلى:

أ- أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب-أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.

- تقديم التقارير المختلفة للهيئات الحكومية.

2. الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

❖ أهمية التدقيق

هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المدقق لاستخدامه لاتخاذ قرارات معينة مثل العمليات والإدارة والبنوك ومؤسسات الحكومية (الوقاد، وديان، 2010: 25).

1. أهمية التدقيق للعميل:

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية.
- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة.
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي وكذلك تحديد ربحية العمليات وقوته الايرادية.

2. **أهمية التدقيق للإدارة:** تعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكلة إليها، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
3. **أهمية التدقيق للملاك والمستخدمين:** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم الوجهه التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

4. **أهمية التدقيق للدائنين والموردين:** يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه. وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي.
5. **أهمية البنوك للمؤسسات الحكومية:** تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.

❖ مفهوم التدقيق الخارجي

يُعد التدقيق الخارجي من أهم الوظائف التي تركز عليها المنشآت، فقد عرفته لجنة المحاسبة الأمريكية بأنه: "عملية منظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر مع المعايير الموضوعة ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" (الصبان وعلي، 6:2002).

وقد عرفه (Arens, et.al., 2012: 4) على أنه: "عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين، وتتم من خلال شخص مستقل وكفء".

وقد عرف (الذنيبات، 2009: 34) التدقيق الخارجي بأنه نوع من التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي مستقلاً استقلالاً تاماً عن جميع الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية، والهدف الأساسي من هذا التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد يبين فيه المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقة وعادلة أو تعبر بعدالة ومن جميع الجوانب المادية عن المركز المالي للمنشأة، ونتيجة أعمالها، وتدفقاتها النقدية.

كما عرفه (لطفي، 2007: 7) بأنه: "هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل".

أما التعريف الحديث للتدقيق الخارجي الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وفقاً للإطار الدولي لعمليات التأكيد فإنه يشير إلى أن التدقيق هو "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسئولة بشأن تقييم أو قياس موضوع قابل للقياس، وتكون نتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير عن استنتاج الممارس (جمعة، 2009: 24).

ومن خلال التعريفات السابقة تتضح ماهية التدقيق الخارجي في النقاط التالية (المدهون، 2014: 38):

1. إن التدقيق عملية منتظمة ويعني أن الفحص الذي يقوم به المدقق الخارجي يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق الذي يتم إعداده قبل البدء بعملية التدقيق.
2. إن التدقيق يتم بشكل موضوعي، حيث إنه يعتبر تقييم مستقل وكفء وموضوعي وعليه يجب أن يكون المدقق غير متحيز وذو مواقف حيادية.
3. يُقيم المدقق ويحصل على الدلائل ليؤكد مدى موثوقية وكفاية المعلومات في السجلات المحاسبية، وذلك من خلال دراسة وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية التي يود الاعتماد عليه وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت وإجراءات التدقيق الأخرى، كما ويقوم بالاستفسارات والفحص وإجراء الاختبارات للقيود المحاسبية والحسابات الختامية.
4. يقوم المدقق في برنامج التدقيق بإجراءات عديدة منها الفحص المادي والتأكيدات والاستفسارات والملاحظة، فمثلاً يجمع الدلائل المتعلقة بالعرض والإفصاح لتحديد ما إذا كانت الحسابات يتم عرضها بناء على معايير الإقرار المالي والقوانين والتنظيمات المقررة.
5. من أهم مخرجات عملية التدقيق هو إعداد تقرير بنتائج الفحص والتدقيق، حيث يعتبر وسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي المعلومات المحاسبية، ويتضمن تقرير المدقق إبداء رأيه الفني المحايد في نتائج عمل الوحدة الاقتصادية مما يشكل أثراً كبيراً في سلوك مستخدمي المعلومات التي تم الإبلاغ عنها في هذا التقرير.

❖ مفهوم فعالية التدقيق الخارجي

تتمثل الفعالية بشكل عام في انجاز الأهداف (أرينز وأخرون، 2002: 1041)، فالفعالية تتحقق ضمن هذا المنظور من خلال وجود وعي وتفاعل كامل في التعامل مع مكونات بيئة العمل مثل: وجود علاقات جيدة للمنشأة مع المتعاملين معها والاهتمام بكل ما يرضي العملاء بما لا يؤثر على جودة الأداء، واستمرار الجهد للتطوير والتعامل مع مستجدات البيئة المختلفة وعليه فإن فعالية التدقيق الخارجي تتمثل في تحقيق أهدافه، من حيث التأكد من أن جميع العمليات المحاسبية والمالية قد تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وبأن تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة، والمركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وبأن يعبر التقرير عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة (الجعافرة، 2008: 26).

❖ مفهوم جودة تدقيق الحسابات

- **مفهوم الجودة**

تتمثل الجودة (Quality) من حيث المفهوم بالملائمة للاستعمال، والمطابقة مع السمات أو الخصائص، كما تشير إلى انخفاض في شكاوي العملاء، وانخفاض في نسبة العيوب أو التالف والفاقد أثناء التشغيل، وهي تمثل أيضا تحسين كفاءة الأداء وفاعلية الانجاز (حمود، 2010: 16).

وقد عرفت بأنها "التوافق مع المتطلبات" وقد عرفت أيضاً بأنها " حالة ديناميكية مرتبطة بالمنتجات المادية والخدمات وبالأفراد والعمليات والبيئة المحيطة بحيث تتطابق هذه الحالة مع التوقعات" (الدرادكة، 2006: 16).

في حين عرفها آخرون بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم (أبو هين، 2005: 43).

- **مفهوم جودة تدقيق الحسابات**

يعتبر مفهوم جودة التدقيق متعدد الجوانب وذلك لأن جودة التدقيق تهم عدة أطراف فهي تهم معدي ومستخدمي القوائم المالية وكذلك مكاتب التدقيق ذاتها، بالإضافة للمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والتي تسعى جميعها إلى أن تتم عملية التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة لحماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة (سمور، 2014: 30).

عُرفت بأنها"مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق" (أبو يوسف، 2011: 47).

ويتضح مما سبق أن هناك آراء متعددة حول مفهوم جودة التدقيق، حيث ركز كل منها على جانب معين من جوانب الجودة، غير أن جودة التدقيق يجب أن تتعلق بالأمور التالية:

1. إن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة عملية التدقيق.
2. يجب توفر الوسائل والإجراءات اللازمة لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية.
3. إن التزام المدقق بالمعايير المهنية للتدقيق يمثل الحد الأدنى لجودة أدائه فهو ليس كافياً للحكم على جودة عملية التدقيق.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد آداب السلوك المهني الصادر عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

المبحث الثالث: مراحل عملية التدقيق

❖ مقدمة

تعتبر مرحلة التخطيط من أساسيات عملية التدقيق، ومتطلب أساسي من متطلبات معايير التدقيق الدولية، وكذلك تمكن المدقق من دراسة تكاليف وعوائد عملية التدقيق قبل قبول مهمة التدقيق، أما مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات فيتم في هذه المرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات للحصول على أدلة تدعم أنواع الرقابة التي تساهم في تقدير المدقق لخطر الرقابة، أما مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة فتتوقف على طبيعة نتائج المرحلتين الأولى والثانية حسب الأدلة التي تم التوصل إليها وتقدير المخاطر، ويقوم المدقق أيضاً في تلك المرحلة بتنفيذ الإجراءات التحليلية للتحقق من منطقية العمليات المالية والأرصدة، أما مرحلة استكمال عملية التدقيق يقوم المدقق بالتأكد من أن يكون منظماً في عمله في جميع مراحل التدقيق، والسير وفق برنامج التدقيق المخطط، ويحتفظ المدقق بملف دائم يسجل فيه ما يحصل عليه من معلومات، ويقوم المدقق بإعداد أوراق العمل وتجميعها بحيث تمثل دراسة تفصيلية للعمل المنجز خلال عملية التدقيق (سمور، 2014: 35).

❖ المرحلة الأولى: التخطيط وتحديد استراتيجية التدقيق الشاملة (معيار رقم 300)

يعرّف (الذنيبات، 2010: 141) مصطلح التخطيط بشكل عام بأنه "عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولاً إلى الأهداف المرجوة، بينما يعرّف (جمعة، 2012: 261) مصطلح التخطيط لعملية التدقيق بأنه: "وضع استراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة تدقيق وذلك من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول".

أولاً: أهمية التخطيط لعملية التدقيق

ووفقاً لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (300) الموسوم: التخطيط لتدقيق البيانات المالية أن التخطيط الملائم لعمل التدقيق يساعد في التأكد مما يلي (جمعة، 2012: 262):

1. العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات المهمة في عملية التدقيق.
2. المشكلات المحتملة قد شخصت، وإمكانية حلها في الوقت المناسب.

3. عملية التدقيق منظمة وتدار بشكل مناسب وبأسلوب فعال وكفؤ.
4. التوزيع المناسب للعمل لأعضاء فريق العملية.
5. يسهل توجيه أعضاء فريق العملية والإشراف عليهم وتدقيق عملهم.
6. يساعد على تنسيق العمل الذي يقوم به المدقق والخبراء للمنشآت التابعة أو الفروع.

كما أن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي رقم (300) المعدل الموسوم: التخطيط لتدقيق البيانات المالية، أشار إلى أن الغرض من هذا المعيار توفير إرشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية التدقيق للبيانات في سياق عمليات التدقيق المتكررة.

وتمثل معايير التدقيق مستويات الأداء المهني وإطاراً عاماً يعمل المدقق ضمنه، أما إجراءات التدقيق فتمثل الطرق والوسائل التي يستخدمها المدقق في عملية التدقيق والأنشطة التي يقوم بها خلال عمليات جمع وتقديم الأدلة التي تتعلق بمختلف أهداف التدقيق. فهي تشمل على سبيل المثال القيام بعملية عد النقدية ومشاهدة جرد المخزون وتدقيق مذكرة تسوية البنك والقيام بالتدقيق المستندي والتأكد من الملكية القانونية لبعض الموجودات وغيرها من مختلف الأنشطة التي يقوم بها المدقق وقد تختلف إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق باختلاف المنشأة التي يدقق حساباتها أو باختلاف حجمها وطبيعة أعمالها ودرجة تعقيدها، إلا أن هذه الاجراءات تنفذ ضمن الإطار العام المتمثل في معايير التدقيق (الذنيبات، 2010: 65).

وبناءً عليه فإن التخطيط يعني تجميع المعلومات وتحليلها وكذلك تنظيم العمل للوصول إلى الأهداف، كما أن تقرير المدقق يجب أن يتضمن وفقاً لمعايير التدقيق والتأكد الدولية نصاً يشير إلى أن هذه المعايير تتطلب منا التخطيط للحصول على تأكد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية.

ثانياً: شروط قبول مهمة التدقيق

لقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (210) المعدل الموسوم: شروط التكليف بالمهمة، والغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات بخصوص:

1. الاتفاق على شروط العملية مع العميل.
2. استجابة المدقق لطلب من العميل لتغيير شروط العملية إلى عملية توفر مستوى أقل من التأكيد.

حيث أنه يتطلب على المدقق والعميل الاتفاق على شروط العملية، والشروط المتفق عليها بحاجة للتسجيل في كتاب التعيين لعملية التدقيق أوفي شكل مناسب آخر للعقد، لأنه من مصلحة كل من العميل والمدقق أن يرسل المدقق كتاب تعيين، ويفضل أن يكون ذلك قبل بدء العملية، وذلك للمساعدة في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بالعملية، وكتاب التعيين يوثق ويؤكد على قبول التعيين وهدف ونطاق التدقيق ومدى مسؤوليات المدقق تجاه العميل وشكل التقارير (جمعة، 2012: 264).

ثالثاً: الاتصال بالمدقق السابق

يتطلب بيان معايير التدقيق رقم (300) في الفقرة 28، قيام المدقق بالاتصال مع المدقق السابق، عندما يكون هناك تغيير للمدقق امتثالاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة (IFAC, 2004, ISA.NO 300).

والغرض من هذا الاتصال 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 عملية التدقيق، والاتصال بالمدقق السابق يفيد في تخطيط عملية التدقيق، ويسهل على المدقق الجديد كثيراً من الأمور والظروف الغامضة (المطارنة، 2011: 17).

رابعاً: اختيار فريق عمل التدقيق

يجب على فريق تدقيق الحسابات أن يكون موضوعياً ويعمل على تجنب الاتهامات ومضاعفة عملية الفحص، كذلك يعمل على تجميع الأدلة التي تمكنه من توجيه الاتهام والاحتفاظ بخاصية السرية والعمل وفق القواعد المهنية الملائمة (محمود وآخرون، 2011: 88).

كما أن المعيار الأول من معايير التدقيق ينص على أنه يجب أن يؤدى التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب والمهارة للعمل كمدققين. ولغاية الاستمرار من عام لآخر يتعين ضرورة الالتزام بهذا المعيار، ويجب أن يتوفر في فريق التدقيق المعرفة بالنشاط الذي يعمل فيه العميل عند مواجهة المدقق مواقف متخصصة يجب الاستعانة بخبراء متخصصين، مثل الاستعانة بخبير في صناعة الماس، ويجب على المدقق الإلمام الكافي بنشاط العميل ليحدد مدي ضرورة الاستعانة بخبير (Arens, et. Al, 2012).

خامساً: معرفة طبيعة عمل المنشأة (معيار رقم 310)

حيث أن المعرفة الكافية والكاملة بطبيعة عمل ونشاط المنشأة وبالذات المتطلبات والمشاكل البيئية تمكن المدقق من تحديد وفهم الحالات والمعاملات التي يرى المدقق بأنها مهمة ولها تأثير على البيانات المالية، وتكون معرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة قبل عملية التكليف وأثنائها وبعدها، وذلك للحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات، وكلما تقدم المدقق في عملية التدقيق احتاج إلى معلومات أكثر وأدق عن طبيعة عمل المنشأة، حيث يمكن للمدقق الحصول على معلومات تخص المنشأة من خلال (نظمي، العزب، 2012: 191):

1. الخبرة السابقة مع نفس المنشأة أو القطاع.
2. التشريعات والأنظمة.
3. وثائق صادرة عن المنشأة.
4. القيام بزيارة ميدانية لمنشأة العميل للحصول على درجة من الفهم للعمليات التشغيلية وإجراء المقابلات مع الموظفين والحصول على معلومات بشكل مباشر عن مختلف النواحي الفنية (الذنيبات، 2010: 142).

سادساً: تنفيذ الاجراءات التحليلية الأولية

تعتبر الإجراءات التحليلية احدى الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها المدقق في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، وقد اعترف مجلس معايير تدقيق الحسابات بالأهمية القصوى للفحص التحليلي وأصبح مطلوباً من خلال كل من مرحلة التخطيط لعملية تدقيق الحسابات والمرحلة النهائية لمهمة تدقيق الحسابات ويستخدم إجراء الفحص التحليلي لتحقيق أغراض مختلفة منها (محمود، وآخرون، 2011: 184):

1. تفهم طبيعة الصناعة التي يعمل فيها العميل.
2. تقييم قدرة منشأة العميل على الاستمرار.
3. إشارات حول إمكانية حدوث مخالفات في القوائم المالية.
4. تخفيض الاختبارات التفصيلية في المراجعة.

سابعاً: فهم الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الرقابة

يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة بما يكفي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الأخطاء، وبما يكفي لتصميم وأداء مزيد من اجراءات التدقيق وذلك من خلال (نظمي، العزب، 2012: 192):

1. استفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة أو من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو خبراء التقييم.
2. الإجراءات التحليلية.
3. الملاحظة والتفتيش.
4. فحص المستندات والسجلات وأدلة الرقابة الداخلية.
5. قراءة التقارير التي تعدها الإدارة (فصلية، محاضر اجتماعات، مجلس الإدارة).
6. مناقشة فريق العمل بحساسية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية (تبادل المعلومات).

ثامناً: استراتيجية التدقيق الشاملة

يجب على المدقق وضع استراتيجية شاملة لعملية التدقيق، وتحدد استراتيجية التدقيق الشاملة نطاق وتوقيت ومدى التدقيق، وتوفر الإرشادات لتطوير خطة تدقيق أكثر تفصيلاً، ويشمل وضع استراتيجية تدقيق شاملة 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 المنشأة.
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 من الإدارة والمكلفين بالرقابة.
3. تحديد العوامل الهامة التي تبين النواحي التي يرتكز عليها جهود فريق العملية، مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية والتحديد الأولي للنواحي التي قد توجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية، والتحديد الأولي للمكونات الهامة 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.

تاسعاً: تصميم برنامج التدقيق التفصيلي

إن تصميم برنامج التدقيق التفصيلي يشمل توضيح الإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف التدقيق، حيث يأخذ المدقق بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات التي سيقوم بها ومدى القيام بها والتوقيت المناسب للقيام بكل إجراء.

وتشمل خطة التدقيق ما يلي (جمعة، 2012: 278):

1. وصف لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخططة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
2. وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخططة عند مستوى الإثبات لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
3. إجراءات التدقيق الأخرى المطلوب تنفيذها للعملية من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية كطلب الاتصال المباشر مع محامي المنشأة.

كما أنه يجب على المدقق تحديث استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وتغييرهما حسبما هو ضروري أثناء سير عملية التدقيق، حيث أن تخطيط عملية التدقيق هو عملية مستمرة متكررة طيلة عملية التدقيق نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق، وهذا يعني تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخططة الناجمة.

عاشراً: أداء وتفويض عمل التدقيق والإشراف عليه ومراجعته

لقد أشار معيار التدقيق رقم (220) حول ضبط جودة أعمال التدقيق إلى أنه يجب أن يكون هناك توجيه ورقابة ومراجعة كافية للعمل على كل المستويات لتوفير تأكيد معقول أن العمل الذي تم أداؤه يلبي معايير الجودة المناسبة، وذلك من خلال تطبيق الإجراءات التالية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 74):

1. العمل على توفير إجراءات لتخطيط التدقيق.
2. العمل على توفير إجراءات للمحافظة على معايير شركة التدقيق لجودة العمل الذي تم تأديته.
3. العمل على توفير التدريب أثناء الوظيفة خلال أداء التدقيق.

كما أشار معيار التدقيق الدولي رقم (300) في الفقرة 18 والفقرة 20 أن على مدقق الحسابات التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والمتابعة على أعضاء فريق عملية التدقيق ومراجعة عملهم تعتمد أساساً على عدد من العوامل منها حجم وتعقيد المنشأة، مجال التدقيق، مخاطر الأخطاء الجوهرية، قدرة وكفاءة المكلفين بمهمة التدقيق.

حادي عشر: توثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وإعادة تقييم خطة التدقيق

يجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (300) حول التخطيط تصميم وتوثيق خطة التدقيق الشاملة وإعادة تقييم خطة التدقيق واصفاً المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، وفي الوقت الذي يجب أن يحتوى كشف خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة سوف يختلف استناداً إلى حجم المنشأة، تعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية والتقنية الخاصة المستعملة من قبل المدقق، ويفيد برنامج التدقيق بكونه مجموعة من التعليمات إلى المساعدين المشاركين في عملية التدقيق وكذلك كأداة للرقابة ولتسجيل التنفيذ الملائم للعمل. كذلك قد يحتوي برنامج التدقيق على أهداف التدقيق لكل مجال وعلى موازنة الوقت التي يتم فيها تخصيص الساعات لمختلف مجالات التدقيق وإجراءاتها، كما يجب على المدقق إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك خلال فترة التدقيق (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 91-93)

وتهدف عملية توثيق عملية التخطيط إلى مساعدة المدقق على تقديم ما يعزز أن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير المتعارف عليها، وأن الرأي الذي قام بإبدائه هو واقعي وغير متحيز (المطارنة، 2011: 19).

❖ **المرحلة الثانية: تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.**

أولاً: تنفيذ اختبارات الرقابة

- **مفهوم الرقابة الداخلية**

عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي رقم (315) الرقابة الداخلية بأنها "عملية تصميم وتنفيذ من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين

لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم البيانات المالية، وفاعلية وكفاءة العمليات، والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة" (جمعة، 2009: 195).

وعرفتها لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) بأنها "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة" (محسن، 2011: 43).

- **أهداف الرقابة الداخلية** (الوقاد، وديان، 2010: 171):

1. حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس والتلاعب.
2. ضمان تحقيق الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة المعلومات والتقارير التي يتم إعدادها داخل المنشأة.
3. ضمان صحة وسلامة نظم التخطيط والرقابة وتقييم وتنمية الكفاية الإنتاجية والكفاءة الإدارية.
4. ضمان تحقيق السير حسب السياسات الإدارية وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة، وضمان توفير المعلومات الملائمة التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة.

يتضح من أهداف الرقابة الداخلية أنها تغطي كافة جوانب التنظيم ونشاطاته الداخلية، ليس فقط فيما يتعلق بالنظام المحاسبي، وإنما الاهتمام بالنظام الإداري والوظائف المرتبطة به.

- **أقسام الرقابة الداخلية**

تنقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام وهي:

1. الرقابة الإدارية

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية والإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات التي تربط مباشرة بالمسؤولية عن تحقيق أهداف التنظيم وكما هو واضح من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأحد فروع الرقابة الداخلية، هو جزء هام من عمل المدقق، إذ أن السياسات والخطط المستهدفة والمرسومة من قبل الإدارة لها انعكاس

مباشر ومؤثر على نتائج الأنشطة، وعلى المركز المالي للمنشأة، كما أن وجود أي انحرافات في تطبيق السياسات المرسومة، هو دليل قوي على وقوع أخطاء أو تقصير وربما غش وتزوير، مما ينعكس على الدقة المحاسبية للعمليات المالية ومن ثم على المركز المالي للمشروع، ومن هنا على رأي المدقق حول مدي تمثيل هذه البيانات بعدالة وصدق للمركز المالي للمشروع (حجو، 2012: 45).

وتهدف الرقابة الداخلية الإدارية إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ومن الاجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق الرقابة الإدارية (الذنيبات، 2010: 179):

أ- الموازنات التخطيطية.
ب- التكاليف المعيارية.
ت- الرسوم البيانية والخرائط.
ث- دراسة الوقت والحركة.
ج- التقارير الدورية.
ح- البرامج التدريبية للعاملين.

2. الرقابة المحاسبية

يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشاة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على مدقق الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذو أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة.(المطارنة، 2006: 213). ومن الإجراءات التي يمكن أن تضعها الإدارة لتحقيق هذه الرقابة (عوض، 2012: 29):

أ- تحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف المتعارضة في القسم المالي بحيث لا يسمح لأي شخص القيام بعملية واحدة من بدايتها حتى نهايتها.
ب- عمليات القيد المحاسبي والسجلات الرقابية.
ت- اعداد موازين المراجعة الدورية.
ث- إتباع نظام الجرد المستمر للمخزون.
ج- اعتماد قيود التسويات وتصحيح الأخطاء من قبل أشخاص غير الذين قاموا بالإعداد.

3. الضبط الداخلي

مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة الاقتصادية لحماية النقدية والأصول الاخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية والعمليات المثبته في الدفاتر(علي، وشحاتة، 2006: 59). ومن وسائل الضبط الداخلي التي تضعها الإدارة (الذنيبات، 2010: 179):

أ- تقسيم العمل.
ب- المراقبة الذاتية بحيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة من قبل موظف أخر.
ت- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.
ث- استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة.
ج- التأمين على الممتلكات والموظفين الذين في حوزتهم العهد.

- **مكونات الرقابة الداخلية**

تتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر رئيسية، ويؤكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (315) إلى أن تقسيم الرقابة الداخلية إلى خمسة عناصر يوفر إطاراً مفيداً للمدققين لاعتبار كيف يمكن أن تؤثر مختلف نواحي الرقابة الداخلية للمنشأة على التدقيق، لذلك فإن مكونات الرقابة الداخلية تشمل العناصر التالية (جمعة، 2009: 197):

1. بيئة الرقابة، وتشمل ما يلي:

أ- الرقابة ومهام الإدارة ومواقف ومعرفة وإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة.
ب- تحدد بيئة الرقابة أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها، وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة.
ت- توفر النظام والهيكل.

ولذلك يتحمل المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش والخطأ كل من أولئك المكلفين بالرقابة وإدارة المنشأة، وعند تقييم تصميم بيئة الرقابة وتحديد ما إذا تم تنفيذها على المدقق أن يفهم كيف أن الإدارة مع النظرة العميقة لأولئك المكلفين بالرقابة أحدثت وحافظت على ثقافة من الأمانة والسلوك الأخلاقي ووضعت عناصر رقابة مناسبة لمنع واكتشاف الغش والخطأ ضمن المنشأة (جمعة، 2009: 198).

2. إدارة المخاطر

على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المنشأة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك، وينبغي أن يحصل المدقق على معرفة كافية لعملية تقدير المخاطر في الكيان لكي يفهم كيف تدرس الإدارة وتعالج المخاطر الوثيقة الصلة بالتقارير المالية. ويمكن أن تحدث المخاطر بسبب تغيرات في البيئة التشغيلية، أفراد جدد، نظم معلومات جديدة أو مطورة، نمو سريع، تكنولوجيا جديدة، نماذج أو منتجات او أنشطة عمل جديدة، عمليات إعادة هيكلة مؤسسية، توسع في عمليات أجنبية، وإصدارات محاسبية جديدة (محسن، 2011: 51).

3. نظام المعلومات والاتصال

يوفر نظام المعلومات الفعال المدخل الملائم لتحديد الطرق التي تسجل كافة العمليات المالية على أساس زمني مناسب وبتفصيل كاف للسماح بالتبويب الصحيح للتقرير المالي بجانب قياس وعرض العمليات المالية بشكل صحيح والإفصاح عنها في القوائم المالية (لطفي، 2006: 401). كما يتطلب نظام المعلومات المحاسبي أساليب وسجلات محاسبية للقيام بالوظائف التالية:

أ- تحديد وتسجيل جميع المعاملات المالية الصحيحة المتعلقة بالشركة.
ب- قياس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية.
ت- تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة.
ث- العرض بالشكل المناسب المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية وإثباتها بالمستندات المتعلقة بها.
ج- بيان المعاملات في الوقت المناسب بتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية. (العازمي، 2012: 27).

4. أنشطة الرقابة: وهي السياسات والإجراءات فضلاً عن بيئة الرقابة التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة، والتي تساعد على التأكد من القيام بالأنشطة الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة، وكذلك تصمم الأنشطة الرقابية لمنع واكتشاف الأخطاء في البيانات والمعلومات المحاسبية والمساهمة في توثيق وتقوية نظام المعلومات

المحاسبية (Konrath, 2004: 211)، وبشكل عام تصنف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي (جمعة، 2009: 203):

- **مراجعات الأداء:** تشمل أنشطة الرقابة هذه مراجعات وتحليلات الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، ومختلف مجموعات البيانات ذات العلاقة – التشغيلية أو المالية – مقابل بعضها، مع تحليلات للعلاقات وإجراءات استقصائية، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.
- **معالجة المعلومات:** يتم إجراء مجموعة متنوعة من عناصر الرقابة لفحص دقة واكتمال وتفويض المعاملات، والمجموعتان الواسعتان لأنشطة الرقابة لنظم المعلومات المجموعة الأولي تشمل عناصر رقابة التطبيق، وتطبق على معالجة التطبيقات الفردية، لتساعد في ضمان أن المعاملات حصلت وأنها مفوضة وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق، أما المجموعة الثانية فتشمل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات فتعني السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق وذلك بالمساعدة في ضمان التشغيل الصحيح المستمر لنظم المعلومات.
- **عناصر الرقابة الفعلية:** وتشمل هذه الانشطة الأمن الفعلي للأصول، بما في ذلك وسائل الحماية الكافية مثل التسهيلات الآمنة للوصول إلى الأصول والسجلات، والتفويض بالوصول إلى برامج وملفات بيانات الحاسب، وجرد ومقارنة دورية مع المبالغ المبينة في سجلات الرقابة.
- **فصل المهام:** إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه ويخفي الأخطاء أو الاحتيال أثناء التنفيذ العادي لمهامه، وتشمل الامثلة على فصل الواجبات إعداد التقارير والمراجعة والموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

5. **متابعة أساليب الرقابة:** وتعني التقييم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية، لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مطلوب، وتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف الداخلية، إذ إن إجراءات الرقابة عرضة للتقادم، فقد تصبح مع مرور الزمن غير مناسبة ويضعف الالتزام بها(هلدني، والغلبان، 2010: 10).

- **مقومات نظام الرقابة الداخلية**

لابد من توافر مجموعة من المقومات والعناصر في نظام الرقابة الداخلية السليم، حيث يسعى الباحثون إلى تحديد العناصر والأسس المشتركة التي يتوجب الالتزام بها إذا تولدت الرغبة في بناء نظام رقابة داخلية سليم لأي منشأة (عياش، 2005: 37) وتعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح (عواد، 2012: 31)، لذلك يجب أن يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه ومن أهم هذه المقومات ما يلي (محمد، 2004: 105):

1. **المقومات الإدارية** :هناك العديد من المقومات الإدارية اللازمة لبناء نظام رقابة داخلية فعال أهمها ما يلي:

أ- **وجود خطة تنظيمية سليمة** :يجب أن تتضمن الخطة تحديد للمسؤوليات والصلاحيات وأن تكون قابلة لتضمين أي تعديلات مستقبلية، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المنشأة وحجمها، ولا بد أن يراعي فيه البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات مستقبلية، كذلك يجب أن يراعي فيه الوضوح من حيث تحديد السلطة والمسؤولية (عبد الله، 1998: 22).

ب- **وجود نظام دقيق للتأكد من تنفيذ الإجراءات الموضوعة** :حيث تتم مراقبة الأداء بطريقة مباشرة بأن يقوم كل مسئول بمتابعة أداء مرؤوسيه، أو بطريقة غير مباشرة بالاستعانة بأدوات الرقابة المختلفة من موازنات تقديرية أو تكاليف معيارية، أو تقارير الكفاية الإنتاجية (الصحن، 2000: 124).

ت- **وجود نظام جيد لتقييم الأداء والحوافز والروادع:** بهدف التحقق من الالتزام بمستويات الأداء المطلوبة وتحديد الانحرافات والبحث عن أسبابها ووسائل علاجها لضمان السير بالسياسات الإدارية في الطريق الذي خطط له (قراقش، 2004: 126)، كما ويضمن وجود نظام جيد للحوافز تشجيع العاملين، وزيادة حماستهم وزيادة إنتاجيتهم بأقل التكلفة وفي حدود الإمكانيات حيث يكافئ المجد ويعاقب المقصر.

ث- **توافر كفاءات مناسبة من الافراد ومتابعة تدريبهم:** ويكون تدريب العاملين داخلياً وخارجياً لتمكينهم من أداء الأعمال المناطة بهم وتوفير الحماية للعمل والعاملين والإحلال السريع عند الحاجة (الصحن، 2000: 125).

2. **المقومات المحاسبية:** يجب أن تتوافر أيضاً العديد من المقومات المحاسبية لتتمكن المنشأة من بناء نظام رقابة داخلية فعال أهمها ما يلي:

أ- **سياسات وإجراءات لحماية الأصول:** يعتبر توفر سياسات وإجراءات الحماية الكاملة للأصول تمنع تسربها أو اختلاسها وتضمن صحة التقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسة لنظام الرقابة (محمد، 2004: 108).

ب- **وجود قسم للتدقيق الداخلي:** حيث تعتبر المهمة الرئيسة لهذا القسم هي التأكد من تطبيق وانجاز مهمات الرقابة الداخلية من خلال التأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات واللوائح الموضوعة من طرف إدارة المنشأة (السوافيري وآخرون، 2002: 35).

ت- **نظام محاسبي سليم:** يشمل النظام المحاسبي تعميم السجلات والدفاتر المستخدمة، وتحديد المستندات اللازمة وخطة سيرها في المراحل المختلفة، ووضع دليل مبوب للحسابات بحيث يكفل سرعة التعرف على الحسابات وتسجيل العمليات في الدفاتر، واستخدام الوسائل الآلية والحسابات الإلكترونية للوصول إلى صحة ودقة البيانات المحاسبية، الأمر الذي يدعم نظام الرقابة الداخلية (الدهراوي ومحمد، 2002: 277).

- **خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية**

الخطوة الأولي: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وذلك من خلال جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ودليل إجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة. حيث يجب على المدقق الخارجي الحصول على فهم لكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية بالدرجة التي تكفي لتخطيط عملية التدقيق وذلك عن طريق القيام بإجراءات لفهم تصميم الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية التدقيق، وما إذا كانت قد تم تطبيقها وذلك لتحقيق الأغراض التالية (محسن، 2011: 60):

1. تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو أخطاء مهمة.
2. دراسة العوامل التي تؤثر في مخاطر وجود غش أو أخطاء مهمة.
3. تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات التدقيق التحليلية.

وتتمثل مهمة المدقق في التوصل لفهم الرقابة الداخلية في اكتشاف مدى تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية مع توثيق المعلومات التي تم الحصول عليها بطريقة مفيدة.

الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة

الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر الرقابة، ويمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بتحديد مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق العمل، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة في ما يسمي بأوراق التدقيق الجسر، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق، وقد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة، على المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوي البيانات المالية (المطارنة، 2009: 214).

ويتم تقدير المخاطر الرقابية لكل هدف من خلال اختبار هدف العناصر الرقابية لمساندة تقدير المخاطر الرقابية فمثلاً في حال كان تقدير المخاطر متوسط أو ضعيف فلا بد من توفر اختبارات كافية للعناصر الرقابية، ويحتاج المدقق إلى تقدير المخاطر الرقابية إلى أن يقوم المدقق بتصميم العناصر الرقابية التي توضح مدى فاعلية تحقيق أهداف التدقيق للعمليات، ويتم تجميع بعض الأدلة بمساندة تصميم الخصائص الرقابية بالإضافة إلى دليل الوجود أثناء عملية فهم البيئة الرقابية. (القباني، 2007: 260)، وعند تقدير المخاطر الرقابية المتصلة بتأكيدات محددة، ينبغي على المدقق أن يدرس (حماد، 2004: 108):

1. طبيعة التأكيد.
2. حجم المعاملات أو البيانات المتصلة بالتأكيد.
3. طبيعة وتعقيد النظم، بما في ذلك استخدام تكنولوجيا المعلومات.
4. طبيعة الأدلة، بما في ذلك أدلة التدقيق المتاحة فقط في صورة الكترونية.

الخطوة الثالثة: تنفيذ اختبارات الرقابة (الالتزام)

تهدف هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المنشاة ملتزمون بتطبيق اجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المنشاة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الاجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء مهام مخصصة لكل واحد منهم لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه. (المطارنة، 2009: 214).

- **أنواع اختبارات الرقابة**

تنقسم اختبارات الرقابة إلى أربع أشكال وهي:

1. **توجيه الأسئلة إلى العاملين الرئيسيين بالمشروع (الاستفسارات):** يكون الاستفسار شفوياً أو تحريرياً، وعلى المدقق في الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيراً على تفسير المدقق وحكمه الشخصي، ويصلح للتطبيق في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما لاحظ انحرافاً في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديلاً فيها. كما يلجأ المدقق إليه عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر ليقتنع بأن ذلك يتمشى مع المبادئ السليمة. كما يستعمل في استقصاء الالتزامات المثبتة بالدفاتر في نهاية العام سواء أكانت الحالية أو المستقبلية أم العرضية، وكذلك في الاستفسار عن نتائج بعض العمليات المعلقة. وتتوقف قوى القرائن والأدلة التي يحصل عليها المدقق من خلال هذه الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها (عبد الله، 2007: 137).
2. **فحص المستندات والقيود والتقارير (التوثيق):** حينما يوجد توثيق مكثف، فقد يختار المدقق اختبار الرقابة من خلال فحص المستندات المؤيدة لصفقات معينة مختارة تحدث خلال فترة التدقيق وهدف فحص واختبار المستندات هو تحديد أن المستندات تحتوى دليلاً على وجود تصريح سليم بالصفقة وعمل مراجعات وتحديد الحسابات وأنها بدون أخطاء جوهرية، فعلي سبيل المثال المستندات المؤيدة للصرف يتم فحص مدى توافر سمات الرقابة التالية فيها (حماد، 2004: 108- 109):

أ- الفحص والاعتماد الصحيحان للأسعار والكميات والموردين.
ب- جميع المستندات المؤيدة للصرف مرفقة.
ت- الاتفاق بين أنواع البضاعة والكميات الواردة في تقارير الاستلام مع الكميات والأنواع الواردة في فاتورة المورد.
ث- صحة تحديد الحسابات (الدائن والمدين).
ج- صحة التقييم (الكمية * السعر) والاتساق (إجمالي المبلغ المسجل).

3. **ملاحظة الأنشطة الرقابية (الملاحظة):** قد يختبر المدقق مراقبة التقارير المالية من خلال ملاحظة أنشطة الرقابة. فالملاحظات تكون ملائمة بصفة خاصة بالنسبة للمنشآت التي تستخدم نظم المعلومات المبنية على الحاسبات وغالباً قد يكون توثيق الصفقة أقل كثافة في

هذه النظم، وهو ما يتطلب من المدقق أن يستخدم وسيلة بديلة لاختبار فاعلية التصميم لبعض أوجه الرقابة وغالباً في شكل ملاحظة معالجة الصفقة في مرحلة الإدخال وقد يختار المدقق أداء هذه الملاحظات في فترات عديدة طوال سنة التدقيق (حماد، 2004: 108- 109).

4. **إعادة التنفيذ إجراء المشروع (إعادة الأداء):** قد يحدد المدقق ما إذا كانت الصفقات قد نفذت بشكل صحيح وسجلت وذلك بإدخال صفقات افتراضية في النظام وعن طريق مجموعة من الإجراءات، وتكون الصفقات مصممة من جانب المدقق لاختبار قدرة النظام على اكتشاف وتصحيح الأخطاء في الحصول على البيانات ومعالجتها (حماد، 2004: 108 - 109).

- **مسؤولية مدقق الحسابات عن دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية**

تعتبر الرقابة الداخلية مهمة جداً بالنسبة للمدقق الخارجي إذ انها ترتبط ارتباطاً شديداً بإجراءات التدقيق وأهدافها، وبالتالي فإن على المدقق الخارجي أن يقوم بفحص النظام كما هو معد وأن يتابع إجراءات تنفيذه ثم يعرض تقييمه لكل ذلك (محسن، 2011: 58).

وقد نص معيار التدقيق الدولي رقم (400) بأنه على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها. وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق، وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد بأنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول.

إن مسؤولية المدقق الخارجي تنحصر في القيام بإجراءات خاصة لدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة التمهيد للتخطيط وفي مرحلة التخطيط من أجل تحديد درجة قوة أو ضعف النظام وبالتالي تحديد مخاطر الرقابة، من ثم تحديد درجة اعتماده على النظام لتحديد حجم الاختبارات الخاصة بالأرصدة والعمليات والعرض والإفصاح، ثم يقوم المدقق بتنفيذ اختبارات الرقابة في مرحلة ما بعد التخطيط، وذلك بناءً على استراتيجية التدقيق التي قرر اتباعها، حيث أنه قد يقوم باختبارات مكثفة أو بسيطة للرقابة الداخلية بناءً على تقييمه الأولي لقوة النظام (الذنيبات، 2010: 176).

ثانياً: الاختبارات الأساسية للعمليات

الفرق بينها وبين اختبارات الرقابة أنها عبارة عن اختبار الأخطاء أو المخالفات التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية حيث تهدف تلك الاختبارات إلى تحديد مدى تحقق كافة أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعمليات المالية (الوجود، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل والتلخيص) في كل فئة من فئات العمليات المالية، ويوجد ثلاث أنواع من الاختبارات الأساسية للعمليات وهي الاختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة (Arens ,et.al., 2012: 410).

❖ المرحلة الثالثة: تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة

أولاً: إجراءات التدقيق التحليلية

تلعب خبرة المراجع دوراً مهماً في تحديده طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المطلوبة، وترتبط إجراءات المراجعة بنتائج المراجعة في فترات سابقة، وبمعرفة المراجع بطبيعة عمل منشأة العميل والنظم المحاسبية المطبقة وكذلك المبادئ المحاسبية للقطاع الذي تنتمي له المنشأة والأهمية النسبية للحسابات والمعاملات، حيث أنه يقوم المراجع بإجراءات إضافية في حالة شكه أن المعلومات محل المراجعة قد تحتوى خطأ جوهري، ومن أهم تلك الإجراءات الإضافية الإجراءات التحليلية (جمعة، 2011: 163).

وتركز الإجراءات التحليلية على مبدأ مفاده أن العلاقات المعقولة بين البيانات تستمر ما لم يطرأ تغيرات غير عادية تؤدي إلى تغير تلك العلاقات، وتشمل التغيرات الطارئة أي تغيرات محاسبية أو معاملات غير عادية أو تغيرات في العمل أو بيانات كاذبة، ويستخدم المراجع الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية في المراجعة أو توليفة من كل منهما في مرحلة الفحص والتحقق بناءً على تقييم المراجع للكفاءة والفعالية المتوقعة لاختبارات المراجعة (حماد، 2004: 343).

- **تعريف الإجراءات التحليلية**

عرفت الإجراءات التحليلية بأنها "عملية تقييم للمعلومات المالية بواسطة دراسة العلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل بحث التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها

والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها" (جمعة، 2012: 459).

كما عرفت بأنها "عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدي تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطاتها"(سمور، 2014: 59).

وعرفت أيضاً بأنها "تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى وذلك من أجل تحديد مدي التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعه وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات" (الذنيبات، 2010: 211).

من خلال ما تقدم يتضح أن الإجراءات التحليلية أداة مهمة يستخدمها المدقق في تقييمه للمعلومات المالية وغير المالية للعميل محل التدقيق لمساعدته في تقدير أخطار عملية التدقيق المتنوعة وفهم أعمال العميل وصناعته وتقييم قدرته على الاستمرار وتحديد البنود التي تحتاج إلى تركيز عند تنفيذ الاختبارات الأساسية للعمليات والاختبارات التفصيلية للأرصدة.

- **طبيعة الإجراءات التحليلية**

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنة معلومات المنشأة المالية مع، مثلاً (جمعة، 2012 :459):

1. المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
2. النتائج المتوقعة، مثل الميزانيات التقديرية أو التكهنات أو توقعات المدقق، كتقدير الاستهلاك.
3. المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية، كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع او مع مشاريع أخرى، في نفس القطاع، ذات الأحجام المتقاربة.
4. دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المنشاة، كالنسب المئوية لهامش مجمل الربح.
5. دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة – مثل – إجمالي المرتبات مع عدد الموظفين.

ولذلك من الممكن استعمال عدة طرق لإنجاز الإجراءات أعلاه، وهذه الطرق تمتد من المقارنات البسيطة لغاية التحليلات المعقدة التي تستخدم تقنيات إحصائية متقدمة. وبشكل عام يعتمد اختيار المدقق للإجراءات وطرق ومستوى التطبيق، على حكمه المهني.

- **فوائد الإجراءات التحليلية**

بشكل عام تعود الإجراءات التحليلية بفوائد مختلفة على المدقق في كافة مراحل التدقيق وتشمل هذه الفوائد (الذنيبات، 2010: 215):

1. فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية تتعلق بالبيانات المالية، وتكوين فكرة مناسبة عن نشاط العميل من خلال مقارنة النسب المالية له مع المنشآت الأخرى في الصناعة التي يعمل فيها.
2. توجه المدقق إلى بعض المشاكل المالية التي يواجهها العميل.
3. تقييم قدرة العميل على الاستمرار.
4. تنبيه المدقق إلى الانحرافات الموجودة في الحسابات.
5. تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.
6. تمكين المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية للعميل.

- **العوامل الواجب مراعاتها عند تخطيط وتنفيذ الإجراءات التحليلية في التدقيق**

يوجد مجموعة من العوامل ينبغي على المدقق مراعاتها عند قيامة بتخطيط وتطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق وذلك من أجل ضمان نجاح وسلامة نتائجها، وتتمثل هذه العوامل فيما يلي (الذنيبات، 2010: 213):

1. **مراجعة أولية شاملة:** يقوم المدقق بإجراء اختبار عام للبيانات المالية قبل البدء بالإجراءات التحليلية في التدقيق، وذلك من أجل ملاحظة أية أمور ظهرت معه أثناء الفحص الأولي، الأمر الذي يمكنه من استخدام المؤشرات المالية كتحليل أولي للأداء المالي للمنشاة، ومن المؤشرات التي يمكن تطبيقها في هذا الخصوص مقارنة النسب المالية مع ما يلي:

أ- النسب للسنوات السابقة.

ب- النسب المتوقعة كما في الموازنات.

ت- الأجزاء المختلفة للنشاط.

ث- المنشآت الأخرى والصناعة.

2. **الحاجة إلى ربط النسب ببعضها:** يقوم المدقق بتفسير نتائج النسب المالية كمجموعة واحدة فلا ينتج عنها أي مؤشرات متناقضة.
3. **مراعاة الحيطة عند تفسير نتائج التحليل:** يجب عل المدقق اخذ القدر الكافي من الحيطة عند استنباط الأدلة من الإجراءات التحليلية، وذلك بأن يكون قادراً على الحصول على أدلة تعزيزيه تدعم نتائج التحليل، مما يتطلب الربط والمقارنات واستخدام الأدلة المعززة.

ثانياً: الاختبارات التفصيلية للأرصدة

تعني قيام المدقق باختبارات خاصة بأرصدة الحسابات النهائية في دفتر الأستاذ والتي تتعلق بقائمة الدخل والميزانية، علماً بأن التركيز الرئيس يكون على حسابات الميزانية، ويقوم المدقق بالاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من الوجود والحدوث والاكتمال والدقة والقيمة القابلة للتحقق والربط بين تفصيلات الحسابات والتوقيت والحقوق والالتزامات والعرض والإفصاح. ويقوم المدقق كذلك بالإجراءات التحليلية (المراجعة التحليلية) وهي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطاتها، وتعرف أيضاً بأنها تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات (الذنيبات، 2006: 157).

❖ المرحلة الرابعة: استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المدقق

بعد الانتهاء من المراحل الثلاثة الأولى يكون من الضروري على المدقق في تلك المرحلة جمع أدلة إضافية عن القوائم المالية وتلخيص النتائج وإصدار تقرير المدقق وتنفيذ الأشكال الأخرى ذات العلاقة، وتشمل هذه المرحلة:

- **القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة (الطارئة):**

تشير الالتزامات المحتملة Contingent Liabilities إلى الالتزامات التي من المحتمل أن تخلق حقوقاً على المنشأة للغير، أي أنها تؤثر على الحالة المالية العامة، ولكن لا يترتب عليها عملية مالية تغير في قيم الأصول والخصوم، وكان يتم إظهارها في صورة حساب نظامي أسفل بيان المركز المالي أو في صورة إيضاحات نصية أو في صورة قائمة تظهر في نهاية الإيضاحات المتممة، ومن أشهر هذه الالتزامات بضاعة الأمانة، خطاب الضمان، أصول في حيازة المنشآت ولا تملكها، أوراق القبض المقطوعة والتي لم تستحق بعد، البضائع أو الآلات المتعاقد عليها (سمور، 2014: 63- 64).

- **تدقيق الأحداث اللاحقة:**

تعرف الأحداث اللاحقة بأنها "الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق"، لذلك أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (560) على ضرورة أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار تأثير الأحداث اللاحقة على البيانات المالية، وبالتالي عليه عمل الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ولغاية تاريخ التقرير، وتشمل الإجراء ما يلي (جمعة، 2012: 440-441):

1. دراسة إجراءات الإدارة الموضوعة لمعرفة الأحداث اللاحقة.
2. قراءة محاضر الاجتماعات لكل من المساهمين، ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ للفترة اللاحقة لنهاية العام.
3. قراءة آخر بيانات مالية مؤقتة متاحة عن المنشأة، وكذلك الموازنات وتوقعات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية ذات العلاقة الأخرى.
4. الاستفسار الشفوي أو المكتوب من محامي المنشأة عن الدعاوي القضائية والمطالبات.
5. الاستفسار من الإدارة عن الأحداث اللاحقة التي وقعت، والتي ربما تؤثر على البيانات المالية.

كما أكد المجلس على أن المدقق لا يتحمل أية مسئولية عن القيام بإجراءات لمعرفة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ تقريره، وعليه فإن الإدارة هي المسئولة عن إعلام المدقق عن أية أحداث قد تؤثر على البيانات المالية.

- **تجميع الأدلة بشكلها النهائي وتقييمها:**

بالإضافة إلى الأدلة التي تم تجميعها خلال مراحل التدقيق السابقة فإن المدقق في المرحلة النهائية يقوم بتجميع أدلة إضافية تتعلق بالقوائم المالية ككل وتقييم النتائج التي تساعد المدقق في إبداء رأيه من خلال الأدلة التي تم التوصل إليها وهذا يعتمد على حكمه المهني. وهذه الأدلة التي تم التوصل إليها منذ البداية وحتى المرحلة الأخيرة ككل خلال مرحلة استكمال المدقق عن طريق الاجراءات التحليلية وافتراض الاستمرار وخطاب التمثيل والتقرير السنوي للتأكد من اتساقه مع القوائم المالية، وتشمل هذه المرحلة ما يلي:

1. إعداد التقرير بشكله النهائي وإصداره، حيث يتوقف على الأدلة التي تم تجميعها وعلى نتائج المدقق.
2. الاتصال مع لجنة التدقيق ومع الإدارة لإبلاغهم عن الأمور التي يراها المدقق ضرورية، حيث يتم هذا الاتصال في أقرب وقت ممكن لتوصيل الظروف الواجب التقرير عنها حيث يتم عادةً تقديم المدقق اقتراحات إلى الإدارة لتحسين الأداء (الذنيبات، 2010: 153-154).

الفصل الثالث

منهجية الدراسة وإجراءاتها

- منهج الدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- أداة الدراسة
- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات العينة الاستطلاعية
- صدق الاستبانة
- ثبات الاستبانة
- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات عينة الدراسة
- الأساليب الاحصائية المستخدمة

❖ منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكميا، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداها إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع (عبيدات، 2009).

وقد تم الاعتماد على مجموعة من المصادر الأولية والثانوية في جمع البيانات كما يلي:

1. المصادر الثانوية

تمثلت هذه المصادر في الكتب والرسائل العلمية والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، ومراجع أخرى وجد الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة.

2. المصادر الأولية

نظراً لعدم كفاية المصادر الثانوية لتحقيق أهداف الدراسة، لجأ الباحث للمصادر الأولية، حيث تم الاعتماد على الاستبيان في جمع البيانات الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، والذي صُمِّمَ خصيصاً لغرض تغطية الاطار التطبيقي لها.

❖ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في مجال التدقيق الخارجي للحسابات في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة ، حيث يبلغ عدد المكاتب العاملة في قطاع غزة حسب أحدث بيانات نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينيين 80 مكتب يعمل بها في مجال التدقيق 160 موظف موزعين حسب مسمياتهم الوظيفية في الجدول رقم (3-1).

تم أخذ عينة ممثلة لكافة المسميات الوظيفية العاملة في مجال التدقيق في مكاتب تدقيق الحسابات، حيث تم توزيع عدد 113 استبانة على أفراد عينة الدراسة باستخدام طريقة العينة الطبقية العشوائية، وقد تم ذلك من خلال تقسيم مجتمع الدراسة إلى طبقات حسب متغير المسمى الوظيفي، ومن ثم توزيع عينة عشوائية بنسبة 70% من حجم مجتمع الدراسة في كل طبقة، وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة 104 استبانة بنسبة 92% من الاستبانات الموزعة، وبعد تفحص الاجابات على الاستبانات تبين أن جميعها تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك

تكون جميع الاستبانات المستردة والبالغة 104 استبانة خاضعة للدراسة، كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول (3-1): توزيع أفراد مجتمع وعينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	مجتمع الدراسة	الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة	الاستبانات المستردة والخاضعة للدراسة
مدير مكتب تدقيق	51	36	32
رئيس قسم تدقيق	14	10	10
مدقق	67	47	42
مساعد مدقق	28	20	20
المجموع	**160**	**113**	**104**

❖ أداة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة، تم إعداد استبانة لدراسة مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات بقطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق.

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة أقسام كما يلي:

القسم الأول: وهو مخصص للبيانات الشخصية للمستجيب والمتمثلة فيما يلي:

(المؤهل العلمي – المسمى الوظيفي– سنوات الخبرة في مجال التدقيق – الشهادات المهنية – الدورات التدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها خلال السنوات الخمس الماضية)

القسم الثاني: وهو مخصص لبيانات مكتب التدقيق الذي يعمل به المستجيب والمتمثلة فيما يلي:

(تأسيس المكتب– تصنيف المكتب– عدد العاملين في مجال التدقيق)

القسم الثالث: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من 41 فقرة موزعة على 5 مجالات هي:

- المجال الأول: استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط، ويتكون من (9) فقرات.
- المجال الثاني: استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، ويتكون من (7) فقرات.
- المجال الثالث: استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة، ويتكون من (9) فقرات.
- المجال الرابع: استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق واصدار تقرير المدقق، ويتكون من (9) فقرات.
- المجال الخامس: معوقات استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق، ويتكون من (7) فقرات.

تم استخدام مقياس خماسي ترتيبي لقياس استجابات المبحوثين على فقرات الاستبانة، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (3-2):

جدول (3-2) : مقياس استجابات المبحوثين على فقرات الاستبانة

الاستجابة	موافق بدرجة كبيرة جداً	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة صغيرة	غير موافق
الدرجة	5	4	3	2	1

وقد اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة "غير موافق"، وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

❖ اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات العينة الاستطلاعية

تم تطبيق اختبار شابيرو ويليك (Shapiro-Wilk) على المجالات الرئيسة للاستبانة التي تم توزيعها على العينة الاستطلاعية، وذلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، بهدف تحديد نوع معامل الارتباط المناسب لقياس صدق الاستبانة.

جدول (3-3)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات العينة الاستطلاعية

م	المجال	القيمة الاحتمالية
1	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط.	0.09
2	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.	0.00
3	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.	0.04
4	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق واصدار تقرير المدقق.	0.02
5	معوقات استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق.	0.00
جميع مجالات الاستبانة		**0.02**

يتبين من النتائج الموضحة في جدول (3-3) أن القيمة الاحتمالية لجميع المجالات أقل من 0.05 ما عدا المجال الأول، وهذا يدل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي على مستوى جميع المجالات عدا المجال الأول فبياناته تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه يجب استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient)، لقياس صدق المجال الأول فقط ومعامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation Coefficient) لقياس صدق باقي المجالات والاستبانة بشكل عام.

❖ صدق الاستبانة Validity:

تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

1. صدق المحكمين "الصدق الظاهري":

حيث عُرِضَت الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (9) متخصصين في مجالات المحاسبة والتدقيق والاحصاء كما هو موضح في الملحق رقم (2)، وقد تم الأخذ بآراء المحكمين وإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – أنظر الملحق رقم (1).

2. صدق المقياس:

أ- صدق الاتساق الداخلي Internal Validity

تم حساب صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة الموزعة على العينة الاستطلاعية والمكونة من (35) مفردة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

ب- صدق الاتساق البنائي Structure Validity

تم حساب صدق الاتساق البنائي لمجالات الاستبانة الموزعة على العينة الاستطلاعية من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

أولاً: نتائج احتساب صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

جدول (3-4)

معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعتمد المكتب على نظم دعم القرارات الالكترونية في فهم طبيعة عمل العميل وصناعته والبيئة التي تحيط بها.	0.88	*0.00
2	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في الحصول على معلومات تفيد في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى امكانية الاستمرار معهم أو التوقف.	0.81	*0.00
3	يتم تقييم وتقدير مخاطر أعمال العميل وتصنيفها من حيث درجة المخاطرة، باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية.	0.78	*0.00
4	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تقدير الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق المقبولة والخطر الطبيعي.	0.77	*0.00
5	يتم الاعتماد على نظم دعم القرارات الالكترونية في إعداد برنامج التدقيق وخطة التدقيق المرحلية والنهائية.	0.73	*0.00
6	يتم استخدام البرامج الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.	0.62	*0.00
7	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في جمع المعلومات لتقدير مخاطر الاحتيال.	0.75	*0.00
8	تستخدم نظم دعم القرارات الالكترونية في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي وإعادة تقييم الخطة.	0.69	*0.00
9	يعتمد المكتب على نظم دعم القرارات الالكترونية في توزيع الموظفين (المدققين) على المهام.	0.90	*0.00

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.

يوضح جدول (3-4) معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه، مع ملاحظة أن قيمة معامل الارتباط بين درجة الفقرة التاسعة والدرجة الكلية للمجال تساوي 0.90، وهذا يدل على قوة ارتباط هذه الفقرة بالمجال.

جدول (3-5)

معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية لأغراض تحليل وفهم بيئة الرقابة الداخلية وإجراءاتها.	0.89	*0.00
2	يتم تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وجودة أدائها، باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية.	0.66	*0.00
3	تستخدم نظم دعم القرارات الالكترونية في تقدير خطر الرقابة.	0.66	*0.00
4	تستخدم النظم الالكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة (الفحص المرحلي والنهائي).	0.69	*0.00
5	يستفيد المدقق من نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من وجود وحدوث واكتمال العملية المالية عند تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات.	0.68	*0.00
6	يقوم المدقق باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من دقة وتوقيت العملية المالية عند تنفيذ الاختبارات.	0.61	*0.00
7	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من تصنيف وترحيل وتلخيص العملية المالية.	0.84	*0.00

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.

يوضح جدول (3-5) معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (3-6)

معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية والمالية للعمليات الخاصة بالمنشأة محل التدقيق.	0.87	*0.00
2	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار.	0.75	*0.00
3	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية للتوصل إلي مدى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية.	0.76	*0.00
4	توفر نظم دعم القرارات الالكترونية معلومات تساعد المدقق على تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.	0.71	*0.00
5	يقوم المدقق باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع فترات أخرى.	0.58	*0.00
6	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية ومنطقية العمليات المالية والأرصدة المالية للمنشأة.	0.65	*0.00
7	يستفيد المدقق من نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من وجود ودقة الأرصدة.	0.76	*0.00
8	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من قيمة أرصدة الأصول والالتزامات.	0.66	*0.00
9	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات.	0.86	*0.00

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.

يوضح جدول (3-6) معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (3-7)

معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة.	0.88	*0.00
2	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة.	0.82	*0.00
3	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في الإفصاح عن الأحداث اللاحقة والتي تحدث بعد تاريخ المركز المالي.	0.60	*0.00
4	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تجميع الأدلة والقرائن المالية بشكلها النهائي وتقييمها.	0.79	*0.00
5	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في القيام بالإجراءات التحليلية النهائية.	0.76	*0.00
6	يقوم المدقق بالاستعانة بنظم دعم القرارات الالكترونية في تقييم مدى الاستمرارية مع العميل مع ضرورة الحصول على كتاب التمثيل والإقرارات المالية.	0.83	*0.00
7	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من مواءمة المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق مع القوائم المالية المفصح عنها.	0.74	*0.00
8	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في تقييم مدى كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.	0.65	*0.00
9	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في إعداد تقرير المدقق وإصداره.	0.92	*0.00

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.

يوضح جدول (3-7) معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه، مع ملاحظة أن قيمة معامل الارتباط بين درجة الفقرة التاسعة والدرجة الكلية للمجال تساوي 0.92، وهذا يدل على قوة ارتباط هذه الفقرة بالمجال.

جدول (3-8)

معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	عدم ادراك أصحاب أو مدراء مكاتب التدقيق بأهمية ومزايا استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق.	0.86	*0.00
2	غياب الكفاءة، أي أن تكاليف استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية تفوق المنافع المتوقعة منها.	0.51	*0.00
3	نقص المعرفة العلمية والعملية لمدققي الحسابات بنظم دعم القرارات الإلكترونية.	0.35	*0.03
4	نقص الخبرات المتخصصة في نظم المعلومات.	0.35	*0.03
5	غياب التوجيه من قبل الهيئات المنظمة للمهنة.	0.54	*0.00
6	فقدان الثقة بالأعمال الإلكترونية، والخوف من فقد المعلومات سواء بالدخول غير المصرح به من قبل الغير أو تلفها.	0.45	*0.00
7	فقدان الدافعية نحو التطوير بسبب تدني مستوى خدمة التدقيق بفلسطين والطلب عليها.	0.69	*0.00

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.

يوضح جدول (3-8) معامل الارتباط بين درجة كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه، مع ملاحظة أن قيمة معامل الارتباط بين درجة الفقرة الثالثة والرابعة والدرجة الكلية للمجال تساوي 0.35، وهذا يدل على ضعف ارتباط هاتين الفقرتين بالمجال.

ثانياً: نتائج احتساب صدق الاتساق البنائي لمجالات الاستبانة

جدول (3-9)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

م	المجال	معامل للارتباط	القيمة الاحتمالية
1	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط.	0.74	*0.00
2	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.	0.56	*0.03
3	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.	0.49	*0.03
4	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق واصدار تقرير المدقق.	0.57	*0.00
5	معوقات استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق.	0.62	*0.00

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة α=0.05

يبين جدول (3-9) أنَّ معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وُضِعَت لقياسه.

❖ **ثبات الاستبانة Reliability:**

تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة الموزعة على نفس العينة الاستطلاعية بطريقتين، هما: طريقة التجزئة النصفية، وطريقة معامل ألفا كرونباخ.

1. طريقة التجزئة النصفية:

تم استخدام طريقة التجزئة النصفية (Split Half) لمعرفة ثبات الاستبانة، حيث تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة فردية الرتبة ومعدل الأسئلة زوجية الرتبة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات =2ر/ 1+ر حيث ر معامل الارتباط

جدول (3-10)

نتائج اختبار طريقة التجزئة النصفية لمعرفة ثبات الاستبانة

م	المجال	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
1	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط.	0.85	0.90
2	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.	0.50	0.39
3	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.	0.92	0.95
4	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق واصدار تقرير المدقق.	0.90	0.94
5	معوقات استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق.	0.62	0.75
جميع فقرات الاستبانة		**0.86**	**0.87**

واضح من النتائج الموضحة في جدول (3-10) أن معاملات الثبات مرتفعة نسبياً في جميع مجالات الاستبانة عدا المجال الثاني والذي بلغ معامل ثباته 0.39 فقط في حين تراوحت معاملات الثبات لباقي المجالات بين (0.75 , 0.95).

كذلك كانت قيمة معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة (0.87) وهذا يعنى أن معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة مرتفع.

2. طريقة معامل ألفا كرونباخ:

تم استخدم طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (3-11).

جدول (3-11)

نتائج اختبار طريقة ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبانة

م	المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط.	9	0.95
2	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.	7	0.67
3	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.	9	0.95
4	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق واصدار تقرير المدقق.	9	0.95
5	معوقات استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق.	7	0.84
	جميع فقرات الاستبانة	**41**	**0.90**

واضح من النتائج الموضحة في جدول (3-11) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة نسبياً لكل مجال وتتراوح بين (0.67 , 0.95) لكل مجال من مجالات الاستبانة.

كذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الاستبانة كانت (0.90) وهذا يعنى أن معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة مرتفع.

وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة، مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها للتحليل واختبار فرضيات الدراسة، وعليه تكون الاستبانة في صورتها النهائية الموضحة في الملحق رقم (1) قابلة للتوزيع.

❖ اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات عينة الدراسة

تم تطبيق اختبار كولمجروف سمرنوف (1-Sample K-S) على المجالات الرئيسة الخمسة للإستبانة التي تم توزيعها على عينة الدراسة، وذلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، بهدف تحديد نوع الاختبارات التي سيتم تطبيقها على البيانات.

جدول (3-12)

نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات عينة الدراسة

م	المجال	القيمة الاحتمالية
1	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط.	0.02
2	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.	0.02
3	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.	0.05
4	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق واصدار تقرير المدقق.	0.01
5	معوقات استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق.	0.00
جميع مجالات الاستبانة		**0.02**

واضح من النتائج الموضحة في جدول (3-12) أن القيمة الاحتمالية لكل مجال ≥ 0.05، وهذا يدل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه سيتم تطبيق الاختبارات اللامعلمية على البيانات.

❖ الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، حيث تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وذلك لأنَّ البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وفيما يلي كافة الاختبارات الاحصائية التي تم استخدامها لإنجاز الاطار التطبيقي للدراسة:

- اختبار شابيرو– ويلك، لمعرفة نوع البيانات التي تم جمعها من أفراد العينة الاستطلاعية ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، بهدف تحديد نوع معامل الارتباط المناسب لقياس صدق الاستبانة، حيث يستخدم هذا الاختبار عندما تكون عينة الدراسة أقل من 50 مفردة.
- معامل ارتباط سبيرمان، لقياس صدق الاستبانة التي تم توزيعها العينة الاستطلاعية، حيث تم استخدامه في جميع المجالات الرئيسة عدا المجال الأول.
- معامل ارتباط بيرسون، لقياس صدق فقرات المجال الرئيس الأول للاستبانة الموزعة على العينة الاستطلاعية.
- اختبار التجزئة النصفية، لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- اختبار ألفا كرونباخ، لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- اختبار كولمجروف– سمرنوف، لمعرفة نوع البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة النهائية ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، بهدف تحديد نوع الاختبارات التي سيتم تطبيقها على البيانات.
- النسب المئوية والتكرارات، لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة.
- المتوسط الحسابي، لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات المجالات الرئيسة للاستبانة.
- اختبار الاشارة، لمعرفة الفرق بين متوسط درجة الاستجابة على الفقرة ودرجة الحياد.
- اختبار كروسكال والس، لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات ثلاث عينات مستقلة فأكثر.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

- الوصف الاحصائي لعينة الدراسة
- تحليل استجابات عينة الدراسة واختبار الفرضيات

❖ الوصف الاحصائي لعينة الدراسة

من خلال البيانات الشخصية التي تم جمعها عن أفراد عينة الدراسة والمكاتب التي يعملون بها بواسطة القسمين الأول والثاني من الاستبيان، وباستخدام التكرارات الإحصائية تم تحديد خصائص عينة الدراسة، وذلك بهدف التعرف على صفات مجتمع المبحوثين من حيث التركيبة العلمية والعملية، حيث أنَّ هذه الصفات تمثل متغيرات قد يؤثر تغيرها في نتيجة هذه الدراسة إذا ما أعيد تطبيقها في وقت لاحق، وكذلك قد يؤثر تغيرها في نتائج الدراسات المماثلة إذا ما طبقت على نفس مجتمع هذه الدراسة واتخذت نتيجة هذه الدراسة كمحك لنتائجها،

وفيما يلي عرض لأفراد عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية وبيانات مكاتب التدقيق التي يعملون بها:

أولاً: الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وفقاً لبياناتهم الشخصية:

1. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول (4-1)

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	78	75
ماجستير	22	21.2
دكتوراه	4	3.8
المجموع	**104**	**%100**

يبين جدول (4-1) أن ما نسبته 75% من أفراد عينة الدراسة حاصلين على درجة البكالوريوس، في حين بلغت نسبة الحاصلين على درجة الماجستير 21.2% من عينة الدراسة، بينما درجة الدكتوراه لم يحصل عليها إلا أربعة من أفراد عينة الدراسة. وبالنظر الي النتائج السابقة نشاهد ان ربع عينة الدراسة من حملة الشهادات العليا، مما يزيد من درجة الثقة بدقة استجاباتهم وامكانية الاعتماد عليها.

2. توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي:

جدول (4-2)

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
مدير مكتب تدقيق	32	30.8
رئيس قسم تدقيق	10	9.6
مدقق	42	40.4
مساعد مدقق	20	19.2
المجموع	**104**	**%100**

يبين جدول (4-2) أن هناك تنويع في المراكز الوظيفية التي يحتلها أفراد عينة الدراسة كنتيجة طبيعية لاتباع أسلوب العينة الطبقية العشوائية في توزيع الاستبانات، بما يساهم في الحصول على آراء كافة المراكز الوظيفية بنسب متساوية وبذلك تكون النتائج أكثر شمولية، كما لوحظ من خلال الدراسة الميدانية أن ما يقارب ثلث عينة الدراسة من مدراء المكاتب وهي الفئة الأقدر على فهم مشكلة الدراسة والإجابة على أسئلتها بمهنية عالية مما يعطي نتائج أقرب للواقع وبجودة عالية.

3. توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

جدول (4-3)

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	28	26.9
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	49	47.1
10 سنوات فأكثر	27	26.0
المجموع	**104**	**%100**

يبين جدول (4-3) وجود تنوع في مستوى الخبرة لدى أفراد عينة الدراسة، وكان أكثر من ثلثي أفراد عينة الدراسة لديهم 5 سنوات خبرة فأكثر مما يعطى الثقة ويزيد من درجة الاعتماد على استجاباتهم.

4. توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المهنية:

جدول (4-4)

الشهادة المهنية	العدد	النسبة المئوية %
ACPA العربية	49	47.1
CPA الأمريكية	3	2.9
ACCA البريطانية	2	1.9
PCPA الفلسطينية	14	13.5
لا يوجد	36	34.6
المجموع	**104**	**%100**

يبين جدول (4-4) أن ما يقارب نصف العاملين في مجال التدقيق حاصلين على شهادة محاسب قانوني عربي بنسبة 47.1%، يليها في الترتيب شهادة محاسب قانوني الفلسطينية بنسبة 13.5%، في حين أن نسبة الحاصلين على الشهادة الأمريكية والبريطانية لم تتجاوز الـ 5%، وبشكل عام ان حصول ما يقارب ثلثي عينة الدراسة على شهادات مهنية يزيد من قوة استجاباتهم ودرجة الاعتماد على نتائج تحليلها.

5. توزيع أفراد العينة حسب عدد الدورات التدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها في التدقيق:

جدول (4-5)

عدد الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية %
لا يوجد	13	12.5
أقل من 3 دورات	53	51.0

من 3 إلى أقل من 7	26	25.0
7 دورات فأكثر	12	11.5
المجموع	**104**	**%100**

يبين جدول (4-5) تنوع مستوى المعرفة التكنولوجية في مجال التدقيق لدي أفراد عينة الدراسة، وأن معظم أفراد عينة الدراسة حاصلين على دورات تدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها في التدقيق، وذلك يزيد من فهمهم لموضوع الدراسة، وبالتالي زيادة درجة الوثوق بها.

ثانياً: الوصف الاحصائي لأفراد عينة الدراسة وفقاً لبيانات مكتب التدقيق:

1. توزيع أفراد العينة حسب تأسيس المكتب:

جدول (4-6)

تأسيس المكتب	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	21	20.2
من 5 إلى أقل من 15 سنة	41	39.4
15 سنة فأكثر	42	40.4
المجموع	**104**	**%100**

يبين جدول (4-6) أن معظم أفراد عينة الدراسة يعملون في مكاتب تدقيق تأسست منذ 5 سنوات فأكثر بنسبة 80% تقريباً نصفها تأسست منذ أكثر من 15 سنة، وهذا يدلل على قوة تلك المكاتب وقدرتها على الاستمرار في تلبية احتياجات سوق العمل، ما يعني توفر المهارات والقدرات اللازمة لدى العاملين بها، وذلك يزيد من درجة الاعتماد على استجاباتهم ونتائج تحليلها.

2. توزيع أفراد العينة حسب تصنيف مكتب التدقيق:

جدول (4-7)

تصنيف مكتب التدقيق	العدد	النسبة المئوية %
شركة تدقيق محلية	74	71.2
شركة تدقيق إقليمية	7	6.7
شركة تدقيق دولية	23	22.1
المجموع	**104**	**%100**

يبين جدول (4-7) أن هناك تنويع في مكاتب التدقيق التي يعمل بها أفراد عينة الدراسة، بما يعكس شمولية العينة لمجتمع الدراسة وتمثيلها لجميع أصناف المكاتب، وبذلك تكون النتائج أكثر شمولية.

3. توزيع أفراد العينة حسب عدد العاملين بمجال التدقيق في المكتب:

جدول (4-8)

عدد العاملين بمجال التدقيق	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 موظفين	59	56.7
من 5 إلى أقل من 10 موظفين	42	40.4
10 موظفين فأكثر	3	2.9
المجموع	**104**	**%100**

يبين جدول (4-8) انخفاض عدد العاملين في مجال التدقيق على مستوى المكتب الواحد، والذي يعكس قلة الأعمال الموكلة اليها بشكل عام كنتيجة طبيعية للوضع الاقتصادي المتردي في قطاع غزة بسبب الحصار الذي أدى إلى اغلاق الكثير من المصانع والشركات التجارية.

❖ تحليل استجابات عينة الدراسة واختبار الفرضيات

تم استخدام كل من اختبار الاشارة واختبار كروسكال والس، لتحليل استجابات عينة الدراسة على فقرات المجالات الخمسة الرئيسة للاستبانة واختبار فرضيات الدراسة، حيث يعتبران من الاختبارات اللامعلمية التي يتم تطبيقها على البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

☒ قاعدة قبول أو رفض الفرضيات

لاختبار الفرضيتين الرئيستين الأولى والثانية تم تطبيق اختبار الاشارة لتحليل استجابات عينة الدراسة على فقرات المجالات الخمس الرئيسة للاستبانة، حيث تتناول المجالات الأربع الأولى قياس مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في مراحل التدقيق الأربعة، والتي خصصت لاختبار الفرضية الرئيسة الأولى وفروعها، ويتناول المجال الخامس تحديد المعوقات التي تواجه استخدام مدققي الحسابات لنظم دعم القرارات الالكترونية، والذي خصص لاختبار الفرضية الرئيسة الثانية.

حيث سيتم قبول أو رفض أيٍّ من هاتين الفرضيتين من خلال مقارنة القيمة الاحتمالية لكل فقرة والمجال بشكل عام بمستوى الدلالة والذي يساوي 0.05، فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة فإن متوسط آراء عينة الدراسة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وبالتالي رفض الفرضية البحثية، أما اذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة فإن متوسط آراء عينة الدراسة يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة فيمكن تحديد ما اذا كان متوسط الاجابة يزيد أو ينقص عن درجة الموافقة المتوسطة من خلال مقارنة الوزن النسبي للإجابة مقارنة بالوزن النسبي للموافقة المتوسطة وهو 60%، فإذا تبين أن متوسط الاجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة يتم قبول الفرضية البحثية، والعكس بالعكس.

ولاختبار الفرضية الرئيسة الثالثة تم تطبيق اختبار كروسكال والس لتحليل الفروق بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق تبعاً لكلٍّ من متغير المؤهل العلمي، الخبرة العملية في مجال التدقيق، والمعرفة التكنولوجية في مجال التدقيق "حيث تم اعتماد عدد الدورات التدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها في التدقيق خلال الخمس سنوات الماضية كمقياس لها".

حيث سيتم قبول أو رفض الفرضية الرئيسة الثالثة من خلال مقارنة القيمة الاحتمالية للمجالات الخمس للاستبانة بمستوى الدلالة والذي يساوي 0.05، فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة فإن ذلك يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق تبعاً للمتغيرات التي جرى عليها الاختبار وبالتالي رفض الفرضية البحثية، أما اذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة فإن ذلك سيدلل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات وعليه يتم قبول الفرضية البحثية.

أولاً: إختبار الفرضية الرئيسة الأولى

"**يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الالكترونية أثناء أداء عملية التدقيق الخارجي في جميع المراحل عند مستوى دلالة α=0.05**". ويتفرع منها أربع فرضيات:

- **الفرضية الفرعية الأولى:**

"يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط عند مستوى دلالة α=0.05".

- **نتائج تحليل فقرات المجال الأول**

جدول رقم (4-9)

نتائج تحليل فقرات المجال الأول

"استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الرتبة
1	يعتمد المكتب على نظم دعم القرارات الالكترونية في فهم طبيعة عمل العميل وصناعته والبيئة التي تحيط بها.	3.38	67.50	1.00	3
2	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في الحصول على معلومات تفيد في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى امكانية الاستمرار معهم أو التوقف.	3.32	66.35	0.92	5

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الرتبة
3	يتم تقييم وتقدير مخاطر أعمال العميل وتصنيفها من حيث درجة المخاطرة، باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية.	3.31	66.15	0.06	6
4	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تقدير الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق المقبولة والخطر الطبيعي.	3.29	65.77	0.20	7
5	يتم الاعتماد على نظم دعم القرارات الالكترونية في إعداد برنامج التدقيق وخطة التدقيق المرحلية والنهائية.	3.46	69.23	0.92	2
6	يتم استخدام البرامج الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.	3.52	70.38	0.37	1
7	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في جمع المعلومات لتقدير مخاطر الاحتيال.	3.28	65.58	0.09	8
8	تستخدم نظم دعم القرارات الالكترونية في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي وإعادة تقييم الخطة.	3.34	66.73	0.62	4
9	يعتمد المكتب على نظم دعم القرارات الالكترونية في توزيع الموظفين (المدققين) على المهام.	3.21	64.23	0.03	9
	جميع فقرات المجال	**3.29**	**65.87**	**0.28**	

- **تفسير نتائج تحليل فقرات المجال الأول:**

تم إعداد الفقرات (من رقم 1 إلى رقم 9) المُكوِّنة للمجال الأول بهدف تحديد مدى استخدام مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة لنظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط، وقد تم تطبيق اختبار الاشارة لتحليل فقرات المجال.

وقد أظهرت النتائج الموضحة في جدول رقم (4-9) أن الفقرة رقم (6) والتي تنص على "يتم استخدام البرامج الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية" حصلت على أعلى وزن نسبي من بين فقرات المجال الأول وهو "70.38%" في حين حصلت الفقرة رقم (9) والتي تنص على "يعتمد المكتب على نظم دعم القرارات الالكترونية في توزيع الموظفين (المدققين) على المهام" على أقل وزن نسبي من بين فقرات المجال الأول وهو "64.23%".

وبشكل عام بينت النتائج أن القيمة الاحتمالية لجميع فقرات المجال الأول تساوي 0.28 وهي أكبر من 0.05، وعليه فإن متوسط آراء عينة الدراسة بخصوص فقرات المجال الأول بشكل عام غير دال احصائياً، ولا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني عدم وجود موافقة جوهرية من أفراد عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة بخصوص استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط.

✓ **نتيجة إختبار الفرضية الفرعية الأولى:**

بناءً على نتائج تحليل فقرات المجال الأول الموضحة أعلاه فإنه **تم رفض الفرضية الفرعية الأولى** التي تنص على "**يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط عند مستوى دلالة α=0.05**"

- **الفرضية الفرعية الثانية:**

"يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات عند مستوى دلالة α=0.05".

- **نتائج تحليل فقرات المجال الثاني**

جدول رقم (4-10)

نتائج تحليل فقرات المجال الثاني

"استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الرتبة
1	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية لأغراض تحليل وفهم بيئة الرقابة الداخلية وإجراءاتها.	3.31	66.15	0.20	6
2	يتم تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وجودة أدائها، باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية.	3.30	65.96	0.76	2
3	تستخدم نظم دعم القرارات الالكترونية في تقدير خطر الرقابة.	3.23	64.62	0.06	7

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الرتبة
4	تستخدم النظم الالكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة (الفحص المرحلي والنهائي).	3.38	67.50	0.37	4
5	يستفيد المدقق من نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من وجود وحدوث واكتمال العملية المالية عند تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات.	3.38	67.69	1.00	3
6	يقوم المدقق باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من دقة وتوقيت العملية المالية عند تنفيذ الاختبارات.	3.57	71.35	0.49	1
7	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من تصنيف وترحيل وتلخيص العملية المالية.	3.32	66.35	1.00	5
	جميع فقرات المجال	**3.31**	**66.25**	**0.20**	

- **تفسير نتائج تحليل فقرات المجال الثاني:**

تم إعداد الفقرات (من رقم 1 إلى رقم 7) المُكوِّنة للمجال الثاني بهدف تحديد مدى استخدام مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة لنظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، وقد تم تطبيق اختبار الاشارة لتحليل فقرات المجال.

وقد أظهرت النتائج الموضحة في جدول رقم (4-10) أن الفقرة رقم (6) والتي تنص على "يقوم المدقق باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من دقة وتوقيت العملية المالية عند تنفيذ الاختبارات" حصلت على أعلى وزن نسبي من بين فقرات المجال الأول وهو "71.35%" في حين حصلت الفقرة رقم (3) والتي تنص على "تستخدم نظم دعم القرارات الالكترونية في تقدير خطر الرقابة" على أقل وزن نسبي من بين فقرات المجال الثاني وهو "64.62%".

وبشكل عام بينت النتائج أن القيمة الاحتمالية لجميع فقرات المجال الثاني تساوي 0.20 وهي أكبر من 0.05، وعليه فإن متوسط آراء عينة الدراسة بخصوص فقرات المجال الثاني بشكل عام غير دال احصائياً، ولا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني عدم وجود موافقة جوهرية من أفراد عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة بخصوص استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، وتسري هذه النتيجة على جميع فقرات المجال الثاني.

✓ **نتيجة إختبار الفرضية الفرعية الثانية:**

بناءً على نتائج تحليل فقرات المجال الأول الموضحة أعلاه فإنه **تم رفض الفرضية الفرعية الثانية** التي تنص على "**يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات عند مستوى دلالة α=0.05**"

- **الفرضية الفرعية الثالثة:**

"يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة عند مستوى دلالة α=0.05".

- **نتائج تحليل فقرات المجال الثالث**

جدول رقم (4-11)

نتائج تحليل فقرات المجال الثالث

"استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الرتبة
1	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية والمالية للعمليات الخاصة بالمنشأة محل التدقيق.	3.28	65.58	0.28	7
2	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار.	3.28	65.58	0.49	7
3	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية للتوصل إلي مدى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية.	3.34	66.73	0.20	4

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الرتبة
4	توفر نظم دعم القرارات الالكترونية معلومات تساعد المدقق على تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.	3.30	65.96	0.49	6
5	يقوم المدقق باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع فترات أخرى.	3.34	66.73	0.62	3
6	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية ومنطقية العمليات المالية والأرصدة المالية للمنشأة.	3.28	65.58	0.76	7
7	يستفيد المدقق من نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من وجود ودقة الأرصدة.	3.31	66.15	0.37	5
8	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من قيمة أرصدة الأصول والالتزامات.	3.35	66.92	0.37	2
9	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات.	3.37	67.31	0.76	1
	جميع فقرات المجال	**3.32**	**66.44**	**0.62**	

- **تفسير نتائج تحليل فقرات المجال الثالث:**

تم إعداد الفقرات (من رقم 1 إلى رقم 9) المُكوِّنة للمجال الثالث بهدف تحديد مدى استخدام مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة لنظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة، وقد تم تطبيق اختبار الاشارة لتحليل فقرات المجال.

وقد أظهرت النتائج الموضحة في جدول رقم (4-11) أن الفقرة رقم (9) والتي تنص على "يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات" حصلت على أعلى وزن نسبي من بين فقرات المجال الأول وهو "67.31%" في حين حصلت الفقرات التي بأرقام (6,2,1) على أقل وزن نسبي من بين فقرات المجال الثالث وهو "65.58%".

وبشكل عام بينت النتائج أن القيمة الاحتمالية لجميع فقرات المجال الثالث تساوي 0.62 وهي أكبر من 0.05، وعليه فإن متوسط آراء عينة الدراسة بخصوص فقرات المجال الثالث بشكل عام غير دال احصائياً، ولا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني عدم وجود موافقة جوهرية من أفراد عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة بخصوص استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة، وتسري هذه النتيجة على جميع فقرات المجال الثالث بلا استثناء.

✓ **نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:**

بناءً على نتائج تحليل فقرات المجال الثالث الموضحة أعلاه فإنه **تم رفض الفرضية الفرعية الثالثة** التي تنص على "**يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$**"

- **الفرضية الفرعية الرابعة:**

"يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$".

- **نتائج تحليل فقرات المجال الرابع**

جدول رقم (4-12)

نتائج تحليل فقرات المجال الرابع

"استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الرتبة
1	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة.	3.23	64.62	0.14	9
2	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة.	3.38	67.69	0.62	2
3	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في الإفصاح عن الأحداث اللاحقة والتي تحدث بعد تاريخ المركز المالي.	3.31	66.15	0.20	5
4	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تجميع الأدلة والقرائن المالية بشكلها النهائي وتقييمها.	3.27	65.38	0.20	8
5	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في القيام بالإجراءات التحليلية النهائية.	3.37	67.31	0.37	4
6	يقوم المدقق بالاستعانة بنظم دعم القرارات الالكترونية في تقييم مدى الاستمرارية مع العميل مع ضرورة الحصول على كتاب التمثيل والإقرارات المالية.	3.40	68.08	1.00	1
7	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من مواءمة المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق مع القوائم المالية المفصح عنها.	3.31	66.15	1.00	5
8	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في تقييم مدى كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.	3.31	66.15	0.76	5
9	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في إعداد تقرير المدقق وإصداره.	3.38	67.69	0.49	2
	جميع فقرات المجال	**3.31**	**66.15**	**0.62**	

- **تفسير نتائج تحليل فقرات المجال الرابع:**

تم إعداد الفقرات (من رقم 1 إلى رقم 9) المُكوِّنة للمجال الرابع بهدف تحديد مدى استخدام مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة لنظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق، وقد تم تطبيق اختبار الاشارة لتحليل فقرات المجال.

وقد أظهرت النتائج الموضحة في جدول رقم (4-12) أن الفقرة رقم (6) والتي تنص على "يقوم المدقق بالاستعانة بنظم دعم القرارات الالكترونية في تقييم مدى الاستمرارية مع العميل مع ضرورة الحصول على كتاب التمثيل والإقرارات المالية" حصلت على أعلى وزن نسبي من بين فقرات المجال الأول وهو "68.08%" في حين حصلت الفقرة رقم (1) والتي تنص على "يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة" على أقل وزن نسبي من بين فقرات المجال الرابع وهو "64.62%".

وبشكل عام بينت النتائج أن القيمة الاحتمالية لجميع فقرات المجال الرابع تساوي 0.62 وهي أكبر من 0.05، وعليه فإن متوسط آراء عينة الدراسة بخصوص فقرات المجال الرابع بشكل عام غير دال احصائياً، ولا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني عدم وجود موافقة جوهرية من أفراد عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة بخصوص استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق، وتسري هذه النتيجة على جميع فقرات المجال الرابع بلا استثناء.

- ✓ **نتيجة إختبار الفرضية الفرعية الرابعة:**

بناءً على نتائج تحليل فقرات المجال الرابع الموضحة أعلاه **تم رفض الفرضية الفرعية الرابعة** التي تنص على "**يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق عند مستوى دلالة α=0.05**"

✓ **نتيجة إختبار الفرضية الرئيسة الأولى**

جدول رقم (4-13)
ملخص نتائج تحليل فقرات المجالات الأربع الأولى

م	المجال	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية
1	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط.	3.29	65.87	0.28
2	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.	3.31	66.25	0.20
3	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.	3.32	66.44	0.62
4	استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق واصدار تقرير المدقق.	3.31	66.15	0.62
	جميع المجالات أعلاه	**3.38**	**67.60**	**0.20**

بناءً على نتائج تحليل فقرات المجالات الأربع الملخصة أعلاه، والتي تم الاستناد عليها في رفض الفرضيات الأربع الفرعية، بسبب أن القيمة الاحتمالية لجميع المجالات الأربع أكبر من مستوى الدلالة والذي يساوي 0.05، وعليه فإن متوسط آراء عينة الدراسة بخصوص فقرات المجالات الأربع بشكل عام غير دال احصائياً، ولا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني عدم وجود موافقة جوهرية من أفراد عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة بخصوص استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في جميع مراحل التدقيق الخارجي، **فإنه قد تم رفض الفرضية الرئيسة الأولى** التي تنص على "**يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين في قطاع غزة نظم دعم القرارات الالكترونية أثناء أداء عملية التدقيق الخارجي في جميع المراحل عند مستوى دلالة α=0.05**"

وبالمقارنة مع دراسة (حمدونة وحمدان، 2008) فإنَّ هناك تحسن في درجة استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق من أقل من المتوسطة إلى الدرجة المتوسطة.

ثانياً: اختبار الفرضية الرئيسة الثانية

"توجد معوقات تواجه استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة عند مستوى دلالة α=0.05".

- **نتائج تحليل فقرات المجال الخامس**

جدول رقم (4-14)

نتائج تحليل فقرات المجال الخامس

"معوقات استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الرتبة
1	عدم ادراك أصحاب أو مدراء مكاتب التدقيق بأهمية ومزايا استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق.	3.62	72.31	0.28	5
2	غياب الكفاءة، أي أن تكاليف استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية تفوق المنافع المتوقعة منها.	3.55	70.96	0.28	7
3	نقص المعرفة العلمية والعملية لمدققي الحسابات بنظم دعم القرارات الإلكترونية.	3.68	73.65	0.01	3
4	نقص الخبرات المتخصصة في نظم المعلومات.	3.71	74.23	0.00	2
5	غياب التوجيه من قبل الهيئات المنظمة للمهنة.	3.76	75.19	0.00	1
6	فقدان الثقة بالأعمال الإلكترونية، والخوف من فقد المعلومات سواء بالدخول غير المصرح به من قبل الغير أو تلفها.	3.64	72.88	0.20	4
7	فقدان الدافعية نحو التطوير بسبب تدني مستوى خدمة التدقيق بفلسطين والطلب عليها.	3.59	71.73	0.06	6
	جميع فقرات المجال	**3.60**	**72.02**	**0.00**	

- **تفسير نتائج تحليل فقرات المجال الخامس:**

تم إعداد الفقرات (من رقم 1 إلى رقم 7) المُكوِّنة للمجال الخامس بهدف تحديد المعوقات التي تواجه استخدام مدققي الحسابات لنظم دعم القرارات الالكترونية، وقد تم تطبيق اختبار الاشارة لتحليل فقرات المجال.

وقد أظهرت النتائج الموضحة في جدول رقم (4-14) أن القيمة الاحتمالية لجميع فقرات المجال الخامس تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، وعليه فإن متوسط آراء عينة الدراسة بخصوص فقرات المجال الخامس بشكل عام دال احصائياً، مما يدل على اختلافها جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وبما أن الوزن النسبي لاستجابات عينة الدراسة والبالغة 72.02% أكبر من 60%، فهذا يعني وجود موافقة كبيرة من أفراد عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة على وجود معوقات تواجه استخدامهم لنظم دعم القرارات الالكترونية.

وبشكل تفصيلي أكثر بينت النتائج موافقة عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين بقطاع غزة على أن غياب التوجيه من قبل الهيئات المنظمة للمهنة يعتبر المعوق الأبرز الذي يواجه استخدامهم لنظم دهم القرارات الالكترونية، يليه بعد ذلك نقص الخبرات المتخصصة في نظم المعلومات، وأخيراً نقص المعرفة العلمية والعملية لمدققي الحسابات بنظم دعم القرارات الإلكترونية، في حين لم تتوفر تلك الموافقة على وجود المعوقات المذكورة في كلٍّ من الفقرات (1،2،6،7) حيث أن القيمة الاحتمالية لتلك الفقرات كانت أكبر من 0.05، وعليه فإن متوسط آراء عينة الدراسة بخصوص تلك الفقرات غير دال احصائياً، ولا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة.

- ✓ **نتيجة إختبار الفرضية الرئيسة الثانية:**

بناءً على نتائج تحليل فقرات المجال الخامس الموضحة أعلاه **تم قبول الفرضية الرئيسة الثانية** التي تنص على "**توجد معوقات تواجه استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة عند مستوى دلالة α=0.05**".

اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (طه، 2013) في وجود مجموعة من المعوقات التي تواجه استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق من قبل مدققي الحسابات الخارجيين.

ثالثاً: اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة

"**توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة α=0.05 بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق تعزى إلى الاختلاف في كلٍ من متغير المؤهل العلمي، الخبرة العملية، والمعرفة التكنولوجية**".

- **نتائج تحليل الفروق بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة**

جدول رقم (4-15)

نتائج تحليل الفروق بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة تبعاً لكلٍّ من متغير المؤهل العلمي، الخبرة العملية، والمعرفة التكنولوجية

م	المتغير	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
1	المؤهل العلمي	0.395	0.82
2	الخبرة العملية	4.032	0.13
3	المعرفة التكنولوجية في مجال التدقيق	3.300	0.35

- **تفسير نتائج تحليل الفروق بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة:**

يبين الجدول رقم (4-15) أن القيمة الاحتمالية للفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة وفقاً لمتغيراتها المدرجة في الجدول أعلاه تساوي 0.82 ، 0.13 و0.35 على التوالي، وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة α=0.05 بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق تبعاً للمتغيرات المدرجة في الجدول أعلاه.

- ✓ **نتيجة اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة:**

بناءً على نتائج تحليل الفروق بين متوسطات آراء العينة وفقاً للمتغيرات التي جرى عليها الاختبار والموضحة أعلاه **تم رفض الفرضية الرئيسة الثالثة** التي تنص على "**توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة α=0.05 بين متوسطات آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق تعزى إلى الاختلاف في كلٍ من متغير المؤهل العلمي، الخبرة العملية، والمعرفة التكنولوجية في مجال التدقيق**".

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

- النتائج
- التوصيات
- الدراسات المقترحة

❖ النتائج

بعد إجراء الدراسة الميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، والتي هدفت إلى دراسة مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق، تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. يستخدم مدققو الحسابات الخارجيين بقطاع غزة نظم دعم القرارات الإلكترونية بدرجة متوسطة بشكل عام في جميع مراحل التدقيق، وفيما يلي ترتيب مراحل التدقيق تنازلياً من حيث درجة اعتمادها على تلك النظم:

أ) مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة، بنسبة 66.44%.

ب) اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، بنسبة 66.25%.

ت) مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق، بنسبة 66.15%.

ث) مرحلة التخطيط، بنسبة 65.87%.

2. تعتمد مكاتب التدقيق على نظم دعم القرارات الالكترونية بدرجة كبيرة نسبياً في توزيع المدققين على المهام.

3. لا تختلف درجة اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق مع اختلاف مؤهلاتهم العلمية، أو حجم خبرتهم العملية، أو حتى مستوى معرفتهم التكنولوجية في مجال التدقيق.

4. توجد معوقات تواجه استخدام مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة لنظم دعم القرارات الالكترونية، فيما يلي ترتيبها تنازلياً حسب أهميتها:

أ) غياب التوجيه من قبل الهيئات المنظمة للمهنة، بنسبة 75.19%.

ب) نقص الخبرات المتخصصة في نظم المعلومات، بنسبة 74.23%

ت) نقص المعرفة العلمية والعملية لمدققي الحسابات بنظم دعم القرارات الإلكترونية، بنسبة 73.65%.

ث) فقدان الثقة بالأعمال الإلكترونية، والخوف من فقد المعلومات سواء بالدخول غير المصرح به من قبل الغير أو تلفها، بنسبة 72.88%.

ج) عدم ادراك أصحاب أو مدراء مكاتب التدقيق بأهمية ومزايا استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق، بنسبة 72.31%.

ح) فقدان الدافعية نحو التطوير بسبب تدني مستوى خدمة التدقيق بفلسطين والطلب عليها، بنسبة 71.73%.

خ) غياب الكفاءة، أي أن تكاليف استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية تفوق المنافع المتوقعة منها، بنسبة 70.96%.

5. أكثر من ثلث أفراد عينة الدراسة من العاملين في مجال تدقيق الحسابات في المكاتب العاملة بقطاع غزة غير حاملين لأي شهادة مهنية في المجال.
6. ضعف مستوى المعرفة التكنولوجية في مجال التدقيق لدى أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة من العاملين في مجال تدقيق الحسابات في المكاتب العاملة بقطاع غزة، خمسهم ليس لديهم أي معرفة تكنولوجية في المجال.

❖ **التوصيات**

في ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسة الميدانية، يوصي الباحث بما يلي:

1. قيام الجمعيات المهنية بتشجيع مدققي الحسابات على استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق، من خلال عقد ورش العمل والمؤتمرات العلمية بهدف تعزيز إدراكهم بأهمية ومزايا استخدامها في عملية التدقيق وأثرها على تحسين جودة التدقيق.
2. ضرورة تطوير المعرفة العلمية و العملية للمدقق الحسابات والمتعلقة بنظم دعم القرار و نماذج القرارات ومجالات استخدامها في تدقيق الحسابات من خلال عقد الدورات التدريبية اللازمة لمدقق الحسابات من خلال برامج التعليم المستمر، وحضور الدورات التدريبية المتخصصة في التطبيقات المحاسبية.
3. إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين، وتعديلها بحيث تلزم مكاتب التدقيق وتساعد مدققي الحسابات على استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق بشكل سليم.
4. ضرورة قيام الجهات الحكومية والمشرفة على المهنة بمتابعة مكاتب التدقيق من أجل إدخال الأدوات والتقنيات التي تزيد من درجة الاعتماد على نظم دعم القرارات الالكترونية في جميع مراحل التدقيق.
5. مساهمة مكاتب وشركات التدقيق في قطاع غزة خاصة الكبيرة منها، بتحفيز مدققي الحسابات على الالتحاق بالدورات المتخصصة في مجال تكنولوجيا المعلومات واستخدامها في عملية التدقيق، من خلال منح المدققين الذين يطبقون نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق مزايا مادية ومعنوية، وتأهيل حديثي التعيين لديها من خلال عقد الدورات التي تمكنهم من استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في عملهم بمجال التدقيق.

6. العمل جدياً نحو تعزيز التعليم التكنولوجي في مناهج التدريس الجامعي في فلسطين؛ وزيادة التأهيل التكنولوجي لمدقي الحسابات من خلال تعديل الخطط الدراسية لبرنامج المحاسبة عامة لتضمينها المعرفة المتعلقة بنظم دعم القرار ونماذج القرار وأعتبره من الجوانب المعرفية المتعلقة التي تساعد المحاسب في الجوانب المحاسبية و التدقيق..
7. مراعاة مجالس المهنة شمول الاختبارات التي تعقدها على وسائل من شأنها قياس مستوى المعرفة التكنولوجية في مجال التدقيق لدى المتقدمين للحصول على رخصة مزاولة مهنة التدقيق، كأحد المتطلبات الأساسية للرقابة على الجودة.

❖ الدراسات المقترحة

يوصي الباحث الدارسين والباحثين بتطبيق المزيد من الدراسات المتعلقة بنظم دعم القرارات الإلكترونية على التدقيق، إذ يمكن اقتراح أن يتم دراسة دور نظم دعم القرارات الإلكترونية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق الخارجي في فلسطين.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- **الكتب والدوريات والرسائل الجامعية**

- أبو جراد، إبراهيم، (2011)، "**علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف العاملة في فلسطين**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- أبو هين، إياد، (2005)، "**العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- أبو يوسف، محمد، (2011)، "**تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- أرينز، ألفين ولويك، جيمس، (2002)، "**المراجعة مدخل متكامل**"، ترجمة محمد الديسطي، مراجعة أحمد حجاج، الرياض: دار المريخ للنشر.
- بسيوني، عبد الحميد، (2010)، "**المرجع الشامل في نظم المعلومات الإدارية**"، القاهرة: دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع.
- تعلب، سيد، (2011)، "**نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية**"، (ط1)، عمان: دار الفكر.
- جبران، محمد، (2010)، "**العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن**"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض.

- الجعافرة، محمد مفلح، (2008)، "**مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان، جامعة الشرق الأوسط.
- جمعة، أحمد، (2009)، "**المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث –** الإطار الدولي ... أدلة ونتائج التدقيق"، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- جمعة، أحمد، (2012)، "**المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق**"، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- حجاحجه، علي، (2010)، "**اتخاذ القرارات الإدارية**"، عمان: دار قنديل للنشر والتوزيع.
- حجو، سامي، (2012)، "**مدى مسؤولية المدقق الخارجي بشأن عدالة ومعقولية التقديرات المحاسبية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- الحسني، عبدالله، (2013)، "**الأثر بين نظم دعم القرار وجودة المعلومات وفاعلية اتخاذ القرار**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- الحسنية، سليم، (2002)، "**نظم المعلومات الإدارية**"، (ط2)، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- حلس، سالم، (2003)، "**العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين**"، مجلة الجامعة الاسلامية بغزة، مجلد 11، العدد الأول، ص: 243- 275.
- حماد، طارق عبد العال، (2004)، "**موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**"، الجزء الثاني الرقابة الداخلية _ أدلة الإثبات، الجزء الثاني، الإسكندرية: دار الجزيرة للنشر والتوزيع.

- حمدونة، طلال وحمدان، علام، (2008)، "**مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية**"، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، المجلد 16، العدد 1.
- حمزة، سيد علي، (2010)، "**نظم دعم القرارات كمتغير وسيط في تعزيز أثر المعرفة الضمنية على جودة القرارات الاستراتيجية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- حمود، خضير كاضم، (2010)، "**إدارة الجودة وخدمة العملاء**"، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة.
- الخالدي، ناهض، (2013)، " **أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة** "، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول.
- الخفاف، مها والعتيبي، غسان، (2012)، "**نظم دعم القرار والنظم الذكية**"، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- الدرادكة، مأمون سليمان، (2006)، "**إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء**"، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- الدهراوي، كمال الدين، محمد، سمير، (2002)، "**نظم المعلومات المحاسبية**"، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، الطبعة الثانية.

- الذنيبات، على عبد القادر، (2006)، "**تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- الذنيبات، على عبد القادر، (2010)، "**تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- الرماحي، نواف محمد عباس، (2009)، "**مراجعة المعاملات المالية**"، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- رمضان، فدوى، (2009)، "**أثر استخدام نظم مساندة القرارات على تطوير الأداء- دراسة تطبيقية على وزارة التربية والتعليم محافظات قطاع غزة**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- السالمي، علاء، (2008)، "**أتمتة المكاتب**"، ط (1)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- سمور، نبيل، (2014)، "**دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- السوافيري، فتح رزق، حمد، سمير كامل، محمود، مراد مصطفى، (2002)، "**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**"، الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة، الطبعة الأولى.
- الصباغ، عماد، (2000)، "**تطبيقات الحاسوب في نظم المعلومات**"، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

- الصبان، محمد سمير وعلي، عبد الوهاب نصر، (2002)، "**المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**"، القاهرة: الدار الجامعية، الطبعة الأولى.
- الصحن، عبد الفتاح، (2000)، "**مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً**"، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، الطبعة الأولى.
- الصيرفي، محمد، (2008)، "**القرار الإداري ونظم دعمه**"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر.
- الصيرفي، محمد، (2009)، "**إدارة تكنولوجيا المعلومات**"، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر.
- الطائي، محمد، (2009)، "**نظم مساندة القرارات باعتماد البرمجية الجاهزة**"، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- طه، ريم، (2013)، " **دور نظام دعم القرارات الإلكترونية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق الخارجي** "، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 21، العدد الثاني.
- الطويل، سهام، (2012)، "**تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة** "، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- العازمي، فايز، (2012)، "**دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.

- العبد الجادر، صلاح والعمر، جاسم، (2010)، "**أثر استخدام نظم دعم القرارات في شركات الاستثمار الاسلامي الكويتية على الابداع التنظيمي للأفراد العاملين فيها**"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 34، العدد الأول.
- عبد الله، خالد أمين، (1998)، "**التدقيق والرقابة في البنوك**"، عمان: معهد الدراسات المصرفية.
- عبد الله، خالد أمين، (2007)، "**علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية**"، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة.
- عبيدات، ذوقان، (2009)، "**البحث العلمي (مفهومه وأدواته واساليبه)**"، ط (11)، عَمَّان: دار الفكر.
- علي، عبد الوهاب نصر، شحاته، شحاته السيد، (2006)، "**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال**"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
- عواد، ناريمان، (2012)، "**مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية- دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- عوض، تامر، (2012)، "**العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- عياش، يوسف، (2005)، "**مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في إحكام الرقابة على أداء انشطة وكالة الغوث الدولية في غزة في ضوء معايير المراجعة الدولية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

- الفقي، عبد اللاه، (2012)، "**نظم المعلومات المحوسبة ودعم اتخاذ القرار**"، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- القباني، ثناء، (2007)، "**المراجعة**"، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- قراقش، جهاد، (2004)، "**دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة**"، رسالة دكتوراه غير منشورة، السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم.
- الكردي، منال والعبد، جلال، (2003)، "**نظم المعلومات الإدارية المفاهيم الاساسية والتطبيقات**"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر.
- كناني، رؤى، (2010)، "**أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين في المملكة العربية السعودية** "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت.
- لطفي، أمين السيد، (2006)، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر.
- لطفي، أمين السيد، (2007)، "**التطورات الحديثة في المراجعة**"، الإسكندرية: الدار الجامعية، الطبعة الأولى.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2008)، "**التدقيق**"، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- محسن، محمود، (2011)، "**مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.

- محمد، نصر، (2004)، "**نحو إطار نظري عام للمراجعة وأثره على معاييرها**"، طرابلس: منشورات أكاديمية الدراسات العليا، الطبعة الاولى.
- محمود، رأفت وكلبونة، أحمد وزريقات، عمر، (2011)، "**علم تدقيق الحسابات النظري**"، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- المدهون، رغدة، (2014)، "**العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- مشتهى، صبري، (2013)، "**العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين**"، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 15، العدد الثاني.
- المطارنة، غسان، (2009)، "**تدقيق الحسابات المعاصر** – الناحية النظرية"، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- المطارنة، غسان، (2011)، "**تدقيق الحسابات المعاصر** – الناحية النظرية"، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- المغربي، عبد الحميد، (2002)، "**نظم المعلومات الإدارية الأسس والمبادئ**"، مصر: المكتبة العصرية.
- مكلود، رايموند، (2000)، "**نظم المعلومات الإدارية**"، ترجمة سرور، سرور، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
- النجار، فايز، (2007)، "**نظم المعلومات الادارية**"، ط (2)، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.

- نجم، مها، (2012)، "**العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- نشوان، اسكندر، (2010)، "**جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينية**"، مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس، مصر، السنة الرابعة عشر، العدد الأول، ص: 169- 224.
- نظمي، إيهاب والعزب، هاني، (2012)، "**تدقيق الحسابات الإطار النظري**"، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- هلدني، آلان والغلبان، ثائر، (2010)، "**دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني**" مجلة العلوم الإنسانية، العراق، السنة السابعة، العدد 45.
- الوقاد، سامي وورديان، لؤي، (2010)، "**تدقييق الحسابات (1)**"، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- ياسين، غالب، (2005)، "**تحليل وتصميم نظم المعلومات**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ياسين، غالب، (2006)، "**نظم مساندة القرارات**"، ط (1)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ثانياً: المراجع الاجنبية

- Ahmi, Aidi and Kent, Simon (2013), "**The utilization of generalized audit software (GAS) by external auditers**", Managerial Auditing journal, Vol. 28.
- Arens, A., Elder, R., and Beasley, M., (2012), "**Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**", 14th Edition, pearson Education International, New Jersey, USA.
- Carlin Dowling, (2009), "**Appropriate Audit Support System Use: The Influence of Auditor, Audit Team, and Firm Factors**", The Accounting Review, Vol. 84, No. 3, pp. 771-810.
- Carlin Dowling, Stewart Leech, (2007), " **Audit support systems and decision aids: Current practice and opportunities for future research**", International Journal of Accounting Information Systems, Volume 8, Issue 2, Pages 92–116
- Elizabeth Carson and Carlin Dowling ,(2012) , "**The Competitive Advantage of Audit Support Systems: The Relationship between Extent of Structure and Audit Pricing**", Journal of Information Systems, Vol. 26, No. 1, pp. 35-49.
- Ioannou, George, Mavri, Maria, (2007), "**Performance-Net: A Decision Support System for Reconfiguring a Bank's Branch Network**",Omega, Volume 35, Issue 2, Pages 190–201

- konrath, Larry f. (2004), " **Audiing Arisk Analysis Approach**", 5th Edition, copyrith by south western.
- Laudon, Kennth C., and Laudon, Jane P. (2006), "**Management information systems: Managing the digital firm**", 9th Edition, New Jersey: prentice-Hall International,Inc.
- Lee and Others, (2008), "**The effect of decision support system expertise on system use behavior and performance**", Information & Management, Vol 45, Issue 6, Pages 349–358.
- Truong, Tu H and Azadivar, Farhad, (2005), "**Decision Support System For Fisheries managment**", Peoceedings of the 2005 Winter Simulation Conference M. E. Kuhl, N. M. Steiger, F.B. Armstrong, and J. A. Joines, eds.
- Yusof, Azwina M and Kan, Chor Sai, (2004), "**An Electronic Commerce based Decision Support System for Distributed Retail Chain Stores**", WSEAS Transaction on Communications, Vol. 3, No. 1: 110-116.

الملاحق

- الاستبانة في صورتها النهائية
- أسماء محكمي الاستبانة

ملحق رقم (1)
الاستبانة في صورتها النهائية

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية-غزة
عمادة الدراسات العليا
كليـــة التجـــارة
قسم المحاسبة والتمويل

الأخ الفاضل/ الأخت الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

الاستبانة التي بين يديك هي جزء من دراسة تم إعدادها لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة، وهي بعنوان:

"مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق"

دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة

يرجى التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة، وإذ نقدم لكم الشكر سلفاً على تعاونكم معنا في جمع البيانات المطلوبة، نؤكد لكم حرصنا الشديد على هذه البيانات، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ملاحظة/ نظم دعم القرارات هي أحد أنواع نظم المعلومات المبنية على الحاسبات التي تقوم بتيسير التفاعل بين العنصر البشري وتكنولوجيا المعلومات في انتاج المعلومات المناسبة لاحتياجات المستخدمين (خاصة المدققين) بهدف توفير الدعم اللازم لترشيد عملية اتخاذ القرارات وتحسين جودة القرارات، ومن أمثلة هذه النظم (برنامج اكسل، برنامج اكسس، إضافة إلى برامج مخصصة في مجال التدقيق لمساعدة المدققين في قرارات محددة).

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

إسماعيل عبد الله لبد

"مدى اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين على نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق"

دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة

❖ **الرجاء وضع علامة ✓ مقابل الاجابة المناسبة:**

- **القسم الأول: بيانات شخصية:-**

1. **المؤهل العلمي:**

( ) بكالوريوس ( ) ماجستير ( ) دكتوراه

2. **المسمى الوظيفي:**

( ) مساعد مدقق ( ) مدقق ( ) رئيس قسم تدقيق ( ) مدير مكتب تدقيق

( ) أخرى، حدد .....

3. **سنوات الخبرة في مجال التدقيق:**

( ) أقل من 5 سنوات ( ) من 5 إلى أقل من 10 سنوات ( ) 10 سنوات فأكثر

4. **الشهادات المهنية** (يمكن اختيار أكثر من إجابة):

( ) ACPA العربية ( ) CPA الأمريكية ( ) ACCA البريطانية ( ) PCPA الفلسطينية ( ) لا يوجد ( ) أخرى، حدد .....

5. **الدورات التدريبية في مجال تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها في التدقيق خلال الخمس سنوات الماضية:**

( ) لا يوجد ( ) أقل من 3 دورات ( ) من 3 إلى أقل من 7 ( ) 7 دورات فأكثر

- **القسم الثاني: بيانات مكتب التدقيق:-**

1. **تأسيس المكتب:**

( ) أقل من 5 سنوات ( ) من 5 إلى أقل من 15 سنة ( ) 15 سنة فأكثر

2. **تصنيف مكتب التدقيق:**

( ) شركة تدقيق محلية ( ) شركة تدقيق إقليمية ( ) شركة تدقيق دولية

3. **عدد العاملين بمجال التدقيق في المكتب:**

( ) أقل من 5 موظفين ( ) من 5 إلى أقل من 10 موظفين ( ) 10 موظفين فأكثر

- **القسم الثالث: مجالات الدراسة:-**

المجال الأول: استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة التخطيط:

م	الفقرة	درجة الموافقة على الفقرة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	صغيرة	غير موافق
1	يعتمد المكتب على نظم دعم القرارات الالكترونية في فهم طبيعة عمل العميل وصناعته والبيئة التي تحيط بها.					
2	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في الحصول على معلومات تفيد في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى امكانية الاستمرار معهم أو التوقف.					
3	يتم تقييم وتقدير مخاطر أعمال العميل وتصنيفها من حيث درجة المخاطرة، باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية.					
4	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تقدير الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق المقبولة والخطر الطبيعي.					
5	يتم الاعتماد على نظم دعم القرارات الالكترونية في إعداد برنامج التدقيق وخطة التدقيق المرحلية والنهائية.					
6	يتم استخدام البرامج الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.					
7	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في جمع المعلومات لتقدير مخاطر الاحتيال.					
8	تستخدم نظم دعم القرارات الالكترونية في تصميم إستراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي وإعادة تقييم الخطة.					
9	يعتمد المكتب على نظم دعم القرارات الالكترونية في توزيع الموظفين (المدققين) على المهام.					

المجال الثاني: استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات:

م	الفقرة	درجة الموافقة على الفقرة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	صغيرة	غير موافق
1	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية لأغراض تحليل وفهم بيئة الرقابة الداخلية وإجراءاتها.					
2	يتم تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وجودة أدائها، باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية.					
3	تستخدم نظم دعم القرارات الالكترونية في تقدير خطر الرقابة.					

4	تستخدم النظم الالكترونية في تنفيذ اختبارات الرقابة (الفحص المرحلي والنهائي).					
5	يستفيد المدقق من نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من وجود وحدوث واكتمال العملية المالية عند تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات.					
6	يقوم المدقق باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من دقة وتوقيت العملية المالية عند تنفيذ الاختبارات.					
7	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من تصنيف وترحيل وتلخيص العملية المالية.					

المجال الثالث: استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة:

م	الفقرة	درجة الموافقة على الفقرة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	صغيرة	غير موافق
1	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية والمالية للعمليات الخاصة بالمنشأة محل التدقيق.					
2	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار.					
3	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية للتوصل إلي مدى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية.					
4	توفر نظم دعم القرارات الالكترونية معلومات تساعد المدقق على تنفيذ الإجراءات التحليلية لتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.					
5	يقوم المدقق باستخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع فترات أخرى.					
6	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية ومنطقية العمليات المالية والأرصدة المالية للمنشأة.					
7	يستفيد المدقق من نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من وجود ودقة الأرصدة.					
8	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من قيمة أرصدة الأصول والالتزامات.					
9	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات.					

المجال الرابع: استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في مرحلة استكمال التدقيق واصدار تقرير المدقق:

م	الفقرة	درجة الموافقة على الفقرة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	صغيرة	غير موافق
1	يعتمد المدقق على نظم دعم القرارات الالكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة.					
2	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة.					
3	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في الإفصاح عن الأحداث اللاحقة والتي تحدث بعد تاريخ المركز المالي.					
4	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في تجميع الأدلة والقرائن المالية بشكلها النهائي وتقييمها.					
5	يتم استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في القيام بالإجراءات التحليلية النهائية.					
6	يقوم المدقق بالاستعانة بنظم دعم القرارات الالكترونية في تقييم مدى الاستمرارية مع العميل مع ضرورة الحصول على كتاب التمثيل والإقرارات المالية.					
7	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في التحقق من مواءمة المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق مع القوائم المالية المفصح عنها.					
8	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في تقييم مدى كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.					
9	يستخدم المدقق نظم دعم القرارات الالكترونية في إعداد تقرير المدقق وإصداره.					

المجال الخامس: معوقات استخدام نظم دعم القرارات الإلكترونية في عملية التدقيق:

م	المعوق	درجة الموافقة على وجود المعوق				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	صغيرة	غير موافق
1	عدم ادراك أصحاب أو مدراء مكاتب التدقيق بأهمية ومزايا استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية في عملية التدقيق.					
2	غياب الكفاءة، أي أن تكاليف استخدام نظم دعم القرارات الالكترونية تفوق المنافع المتوقعة منها.					
3	نقص المعرفة العلمية والعملية لمدققي الحسابات بنظم دعم القرارات الإلكترونية.					

4	نقص الخبرات المتخصصة في نظم المعلومات.					
5	غياب التوجيه من قبل الهيئات المنظمة للمهنة.					
6	فقدان الثقة بالأعمال الإلكترونية، والخوف من فقد المعلومات سواء بالدخول غير المصرح به من قبل الغير أو تلفها.					
7	فقدان الدافعية نحو التطوير بسبب تدني مستوى خدمة التدقيق بفلسطين والطلب عليها.					

- إن وُجِد أي استفسار حول الاستبانة يرجى الاتصال على جوال رقم/ 0598687715

نشكركم لحسن تعاونكم معنا،،،

ملحق رقم (2)

أسماء محكمي الاستبانة

م	الاسم	التخصص	الوظيفة الحالية
1	أ. د. على شاهين	محاسبة	الأستاذ بقسم المحاسبة الجامعة الاسلامية– غزة
2	أ. د. سالم حلس	محاسبة	الأستاذ بقسم المحاسبة الجامعة الاسلامية– غزة
3	أ. د. جبر الداعور	محاسبة	الأستاذ بقسم المحاسبة جامعة الأزهر– غزة
4	أ. د. يوسف جربوع	محاسبة	الأستاذ بقسم المحاسبة جامعة فلسطين – غزة
5	د. نضال عبد الله	محاسبة	الأستاذ المشارك بقسم المحاسبة جامعة الأقصى– غزة
6	أ. طوني مسعد	محاسبة	المدير التنفيذي شركة طلال أبو غزالة – غزة
7	د. ماهر درغام	محاسبة	الأستاذ المشارك بقسم المحاسبة الجامعة الإسلامية– غزة
8	د. صبري مشتهي	محاسبة	الأستاذ المشارك بقسم المحاسبة جامعة القدس المفتوحة– غزة
9	أ.د. سمير صافي	إحصاء	أستاذ الإحصاء بقسم الاقتصاد والعلوم السياسية الجامعة الاسلامية– غزة