إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق
"دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

The role of Electronic-Audit in improving the quality of audit service
"field study of audit office in Gaza Strip"

أقر بأن ما اشتلمت 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 لدي 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]n.

Student's name:	اسم الطالب: نبيل إبراهيم سمور
Signature:	الـــتوقيـــع: نبيل سمور
Date:	الـــتاريـــخ: 2014/03/27

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجامعة الإسلامية – غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق

"دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

The role of Electronic-Audit in improving the quality of audit service

"field study of audit office in Gaza Strip"

إعداد

الباحث/ نبيل ابراهيم اسماعيل سمور

إشراف

الأستاذ الدكتور/ سالم عبد الله حلس

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

1435هـ - 2014 م

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية – غزة
The Islamic University - Gaza

مكتب نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا هاتف داخلي 1150

الرقم Ref ج س غ/35/
التاريخ Date 2014/03/12

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

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

دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق

دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأربعاء 11 جمادي الأولى 1435 هـ، الموافق 2014/03/12 الساعة الواحدة والنصف ظهراً بمبنى القدس، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

أ.د. سالم عبد الله حلس	مشرفاً ورئيساً	.....
أ.د. علي عبد الله شاهين	مناقشاً داخلياً	.....
د. صبري ماهر مشتهى	مناقشاً خارجيًا	.....

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

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

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز

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

{يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ
وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ
بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ}

سُورة المُجَادَلَة (11)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإهداء

إلي الأكرم منا جميعاً، الذين ضحوا بدمائهم رخيصة في سبيل الله

الشهداء الأبرار

إلى الذين ضحوا بسني أعمارهم، وزهرة شبابهم في سبيل حريتنا

الأسرى الميامين

إلى من سهرت عيونهم على ثغور الوطن لنحيا بأمن وأمان

المجاهدين الأبطال

إلى الغالي الذي لا تفيه كلمات الشكر والعرفان بالجميل

أبي الحبيب

إلى من أعطت فما كلت، وضحت فما مّلت، التي أرى الأمل بعينيها

أمي الحبيبة

إلى من هي أقرب إلي من روحي ومهجة قلبي وسندي

زوجتي العزيزة

إلى من شاركوني حضن أمي وبهم استمد عزتي

إخوتي الأفاضل

إلى رفيقات دربي، صاحبات القلب الطيب والنوايا الصادقة

أخواتي الفضليات

إلى من تحلَّوا بالإخاء وتميزوا بالعطاء، فكانوا رمزاً للحب والوفاء

الأهل والأقارب

إلى ينابيع الصدق الصافي، فكانوا معي على طريق الخير والنجاح

أصدقائي

إلي منارة العلم والصرح العلمي الشامخ

جامعتي

إلي كل من آزرني بدراستي مادياً أو معنوياً

فاسأل الله أن يجزيهم عني خير الجزاء وأن يكافئهم بجزيل العطاء

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشكر والتقدير

الحمد الله حمداً كثيراً كما ينبغي لجلال وجه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على سيدنا محمدﷺ وعلى أله وصحبه أجمعين أما بعد.....
قال تعالي "وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ" [ابراهيم:7] ، وعن أبي هريرة رضي الله عنه عن النبي ﷺ قال "**لا يشكر الله من لا يشكر الناس**" رواه أحمد وأبو داوود والترمذي.

يشرفني أن أتوجه بالشكر والعرفان إلى أستاذي الفاضل، الأستاذ الدكتور/ سالم عبد الله حلس عميد كلية التجارة الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، ولم يدخر جهداً ولا وقتاً بتوجيهاته ونصائحه القيمة، فلقد كان نعم العون ونعم السند حتى خرجت هذه الرسالة بهذه الصورة، فله مني خالص الشكر والتقدير.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلي أعضاء لجنة المناقشة المكونة من الأستاذ الدكتور الفاضل/ على عبد الله شاهين، والدكتور الفاضل/ صبري ماهر مشتهي لتفضلهما بقبول مناقشة هذه الرسالة، كما وأشكر جميع المحكمين للاستبانة لما أضافوه من ملاحظات قيمة ساعدت على إخراجها بالشكل الصحيح.

وأتقدم بالشكر الجزيل للدكتور الفاضل/ أكرم إسماعيل سمور الذي كان له الدور الكبير في انجاز هذا العمل من خلال ملاحظاته القيمة في جميع المراحل.
كما وأتقدم بخالص الشكر والتقدير إلي كافة مدققي الحسابات في شركات التدقيق الدولية والمحلية الكبرى الذين ساهموا في إنجاح هذه الدراسة من خلال مشاركتهم الفعالة في تعبئة استبانة الدراسة بصورة دقيقة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلي كل من ساندني ودعمني سواء مادياً أو معنوياً أو أمدني بمعلومة مكنتني من إتمام هذه دراسة على هذا الوجه، فلهم مني جزيل الشكر والعرفان، والله أسأل أن يجزيهم عني خير الجزاء.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المحتويات

الرمز	الموضوع	الصفحة
-	الآية الكريمة	ب
-	الإهداء	ج
-	الشكر والتقدير	د
-	قائمة المحتويات	هـ
-	قائمة الجداول	ز
	قائمة الأشكال	ط
-	قائمة الملاحق	ط
-	ملخص الدراسة باللغة العربية	ي
-	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	ك
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة		
1-1	مقدمة	2
2-1	مشكلة البحث	3
3-1	أهمية البحث	4
4-1	أهداف البحث	4
5-1	فرضيات البحث	5
6-1	متغيرات البحث	5
7-1	الدراسات السابقة	6
الفصل الثاني: دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين		
1-2	مقدمة	15
2-2	التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين	16
3-2	الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين	18
الفصل الثالث: التدقيق الإلكتروني وجودة خدمات التدقيق		

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1-3	مقدمة	22
2-3	مفهوم التدقيق الإلكتروني	23
3-3	توكيد الثقة بالنظم والمواقع الالكترونية	24
4-3	مداخل التدقيق الالكتروني	26
5-3	مفهوم جودة التدقيق	30
6-3	أهمية رقابة الجودة	32
7-3	عناصر جودة التدقيق	33
الفصل الرابع: مراحل عملية التدقيق		
1-4	مقدمة	35
2-4	مرحلة التخطيط وتحديد استراتيجية التدقيق الشاملة	36
3-4	مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات	47
4-4	مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة	58
5-4	مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق	63
الفصل الخامس: منهجية الدراسة		
1-5	مقدمة	67
2-5	أسلوب الدراسة	67
3-5	مجتمع الدراسة	67
4-5	عينة الدراسة	68
5-5	أداة الدراسة	69
6-5	صدق الاستبانة	70
7-5	ثبات الاستبانة	75
8-5	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	76
الفصل السادس: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة		
1-6	مقدمة	79
2-6	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية	79
3-6	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق معلومات مكتب التدقيق	83
4-6	اختبار فرضيات الدراسة	85

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل السابع: النتائج والتوصيات		
1-7	النتائج	99
2-7	التوصيات	101
3-7	الدراسات المستقبلية المقترحة	102
المراجع		
1-8	المراجع العربية	103
2-8	القوانين والمصادر الأخرى	107
3-8	المواقع الإلكترونية	107
4-8	المراجع الأجنبية	108

قائمة الجداول

الرمز	عنوان الجدول	الصفحة
1-4	الاختبارات التي تستخدم لتحديد مدي عدالة القوائم المالية	54
1-5	درجات المقياس الخماسي الترتيبي	69
2-5	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط" والدرجة الكلية للمجال	70
3-5	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات" والدرجة الكلية للمجال	71
4-5	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة " والدرجة الكلية للمجال	72
5-5	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق " والدرجة الكلية للمجال	73
6-5	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة	74
7-5	معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبانة	75

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

8-5	يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	76
1-6	توزيع عينة الدراسة حسب العمر بالسنوات	79
2-6	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	80
3-6	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية	80
4-6	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	81
5-6	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية في المسمى الوظيفي الحالي	81
6-6	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	82
7-6	توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق خلال آخر 5 سنوات	82
8-6	توزيع عينة الدراسة حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (الإقليمية والدولية)	83
9-6	توزيع عينة الدراسة حسب تأسيس المكتب	83
10-6	توزيع عينة الدراسة حسب عدد العاملين في المكتب	84
11-6	عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات	84
12-6	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (**Sig.**) لكل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط "	86
13-6	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (**Sig.**) لكل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات "	88
14-6	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (**Sig.**) لكل فقرة من فقرات مجال" استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة "	91
15-6	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (**Sig.**) لكل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق "	94
16-6	نتائج اختبار"**T** لعينتين مستقلتين والتباين الأحادي" المعلومات العامة	97

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الأشكال

الرمز	عنوان الشكل	الصفحة
4-1	مصادر المعلومات لتقدير مخاطر الاحتيال	43
4-2	خطوات تقييم نظام الرقابة	55

قائمة الملاحق

الرمز	الموضوع	الصفحة
-	ملحق رقم (1): الاستبانة	109
-	ملحق رقم (2): قائمة المحكمين	114
-	ملحق رقم (3): قائمة بأسماء شركات التدقيق حسب العينة المختارة	115
-	ملحق رقم (4): كتاب تسهيل مهمة الباحث	116

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف على دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين، ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع 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 الكبرى في قطاع غزة بعدد (9) شركات تدقيق، وتشتمل على (45) مدققاً، وتم استرداد (41) استبانة أي ما نسبته حوالي (91%)، وتم استخدام مجموعة من الأساليب الاحصائية لتحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية "**SPSS**".

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها: أن استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة تخطيط عملية التدقيق يؤدي إلي تحسين جودة خدمة التدقيق، وكذلك يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، بالإضافة إلي فهم بيئة الرقابة الداخلية، وأظهرت النتائج أن استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة يؤدي إلي تحسين جودة خدمة التدقيق، وأن استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق يؤدي إلي تحسين جودة خدمة التدقيق، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية حول "دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق تعزى للمعلومات الشخصية للمستجيبين.

خلصت الدراسة إلي عدة توصيات أهمها: زيادة فعالية الجانب الرقابي المفروض من قبل هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وبورصة فلسطين علي الشركات المساهمة العامة في مجال التعاقد مع شركات تدقيق تستخدم وسائل وأدوات التدقيق الالكتروني في عملية التدقيق، وضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين وتعديلها بحيث يتم معالجة نقاط الضعف، ووضع نصوص قانونية صريحة تساعد مكاتب تدقيق الحسابات والمدققين بكيفية تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية بشكل سليم يواكب عملية التقدم في كل من تكنولوجيا المعلومات ومهنة التدقيق. بالإضافة إلي قيام المنظمات المهنية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين بوضع وصياغة معايير تدقيق توازي معايير التدقيق الدولية وتناسب البيئة الفلسطينية لتنظيم عملية التدقيق بما يضمن تنفيذ عملية التدقيق الالكتروني بكفاءة وفعالية. قيام شركات التدقيق بمنح مدققي الحسابات الذين يستخدمون التدقيق الالكتروني في أداء أعمالهم مزايا مادية ومعنوية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Abstract

This study aimed to identify the role of Electronic-Audit in improving the quality of audit services in Palestine, and to achieve this goal the descriptive analytical methodology has been followed for its relevance to the nature of the study, a questionnaire has been designed as a tool for data collection and it has been distributed to the members of the study sample which is consisted of international, regional and local major audit firms in the Gaza Strip, with a number of (9) auditing firms, and it is included (45) auditors, (41) questionnaire has been received with response rate (91%), statistical methods has been used for the analysis of the study data through using the Statistical Package for the Social Sciences "SPSS".

The study reached several results the most important was: the use of Electronic-Audit in the planning stage of the audit process leads to improving the quality of audit service, and also Electronic-Audit has been used in the implementation of tests of controls and tests the basic operations, and that in the understanding of the internal control environment, and which is using of electronic audit in implementing analytical auditing procedures and tests the detailed balances leads to improving the quality of audit service, and the test of the fourth field showed that the use of electronic audit in the stage of completing the auditing and issuing of the auditor report leads to improving the quality of audit service ،and also the study found that there was no statistically significant relationship on "the role of the Electronic -Audit in improving quality audit services in Palestine attributed to personal information to respondents.

The study concluded several recommendations, the most important was: Increase the effectiveness of the regulatory imposed by the Capital Market Authority of the Palestinian and the Palestine Exchange on the public shareholding companies in the field of contracting with auditing companies are using tools and electronic proofing tools in the audit process, and the need to reconsider the laws regulating the profession in Palestine and adjusted so that it is processing weaknesses, and the development of legal texts explicit help audit offices and the auditors on how to audit accounting information systems Electronic properly cope with the process of progress in both information technology and auditing profession, In addition to the professional organizations governing the auditing profession in Palestine to develop and formulate auditing standards equivalent to International Standards on Auditing and fit the

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Palestinian environment for the organization of the audit process to ensure the implementation of the electronic audit process efficiently and effectively. and The audit firms to grant auditors who use E-Audit in the performance of their moral and material advantages.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

- مقدمة.
- مشكلة البحث.
- أهمية البحث.
- أهداف البحث.
- فرضيات البحث.
- متغيرات البحث.
- الدراسات السابقة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.1 مقدمة:

تعتبر تكنولوجيا المعلومات مورداً مهما لا يقل أهمية عن الموارد المادية والبشرية، حيث أصبح الاهتمام بتكنولوجيا المعلومات ومدى مواكبة التطور التكنولوجي ميزة تنافسية لدى الشركات التي تستغل العامل التكنولوجي استغلالاً أمثلاً لتحقيق أهدافها ورسالتها ورؤيتها، ويعتبر استخدام تكنولوجيا المعلومات في مجال تدقيق الحسابات من القضايا المعاصرة التي انبثقت عن إدراك مدققي الحسابات لأهمية مثل هذا الاستخدام، فقد أدي ازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تعالج وتخزن وتقدم للنظام إلي تطور تكنولوجيا المعلومات مما عقد عملية التحكم والسيطرة عليها.

لقد أصبحت معظم الشركات حول العالم في الوقت الحاضر تستخدم تكنولوجيا المعلومات والأنظمة المحوسبة في معالجة البيانات وإنتاج المعلومات بشكل واسع في جميع أنشطة ووظائف الشركة من أجل مواكبة متطلبات العصر والقدرة على الاستمرار والمنافسة في ظل التطور التكنولوجي الهائل والمتلاحق الذي يشهده العالم اليوم وليس هناك مبالغة إذا قيل أن استخدام ومواكبة تكنولوجيا المعلومات يؤثر بشكل كبير في نجاح أو فشل الشركات ومدى تحقيقها لأهدافها، ويعد البعد التكنولوجيا أحد الأبعاد المهمة التي تؤخذ في عين الاعتبار عند قيام الشركات في وضع استراتيجياتها وأهدافها (أبوغبن،2012).

وتستخدم تكنولوجيا المعلومات أيضًا لربط الشركة مع هؤلاء الذين يتعاملون معها بشكل متكرر مثل: العملاء، الموردين، العاملين، شركاء الشركة، المساهمون، والوحدات الحكومة (**Romney & Steinbart, 2006**). في الوقت نفسه شهدت عملية التدقيق استجابات متزايدة لمواكبة التطورات في تكنولوجيا المعلومات لدى تلك المنشآت والشركات؛ ونتيجة لذلك ظهر ما يسمى بتدقيق الأنظمة المحوسبة أو (**computerized auditing**) التدقيق المحوسب وفيما يتعلق باستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق، والذي يطلق عليه **Automation Audit** أو **E-Auditing** فكان أقل تطورًا، إلا أن الاهتمام به ازداد خلال العقدين المنصرمين حيث تم إصدار المعايير المهنية التي ترشد المدققين في هذا المجال (الذنيبات،2010:ص325).

أما على الصعيد المحلي شهدت مهنة تدقيق الحسابات توسعاً كبيراً بعد قيام السلطة الوطنية الفلسطينية في الضفة الغربية وقطاع غزة، خاصة مع ازدياد حجم الشركات العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وزيادة المنافسة بين شركات ومكاتب التدقيق خاصة بعد قيام الجهات الرقابية (هيئة سوق رأس المال) بتصنيف مكاتب التدقيق مما تطلب تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب، وبالتالي تأتي هذه الدراسة لاستكشاف واقع استخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة في كافة مراحل عملية التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك علي تحسين جودة الخدمة المقدمة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.1 مشكلة البحث:

إن مجرد أداء العمل بواسطة الحاسب الإلكتروني لا يعني أنه تم على الوجه الصحيح، تعتمد معظم الشركات بما فيها الشركات الصغيرة على تكنولوجيا المعلومات لتسجيل ومعالجة المعاملات التجارية، ونتيجة للتقدم الهائل في تكنولوجيا المعلومات أصبحت الأيدي العاملة تستخدم أجهزة الكمبيوتر الشخصية مع البرامج المحاسبية لتسوية حساباتها، بل تستخدم الشركات الكبرى شبكات المعلومات والاتصالات في إدارة حساباتها المالية وتقديم خدماتها للعملاء، وتكتسب مهنة التدقيق أهمية كبير في المجتمع ككل بشكل عام وبيئة الأعمال بشكل خاص لما لها من دور في إضفاء الثقة والمصداقية والشفافية على البيانات المالية، إن كبر حجم الأنشطة وتعقد بيئة الأعمال وتشابكها تطلب استخدام أنظمة محوسبة لتنفيذ هذه الأنشطة وبالتالي استلزم ذلك ضرورة تدقيق الأنظمة المحوسبة والتحقق من موثوقيتها وهذا يتطلب استخدام وسائل تكنولوجية من قبل المدقق، وبالتالي يتطلب الأمر من مهنة التدقيق والمدققين ضرورة مواكبة التطورات التكنولوجية والاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق، ويمكن عرض مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

- **ما دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق؟**

ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما مدي استخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق الخارجي؟
2- ما مدي استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات؟
3- ما مدي استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة؟
4- ما مدي استخدام التدقيق الإلكتروني في تدقيق الأحداث اللاحقة والالتزامات المستقبلية قبل إصدار تقرير المدقق؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.1 أهمية البحث:

يعتبر علم تدقيق الحسابات من العلوم الاجتماعية التي تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة وهذا يفرض على المهنة وأصحابها ضرورة مواكبة التغيرات التكنولوجية والمعلوماتية الهائلة والمتلاحقة والمستمرة وعملية الانتقال من التشغيل اليدوي إلي التشغيل الإلكتروني لكي تستطيع المهنة تحقيق أهدافها وأهمها إبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية بما يحقق أهداف جميع الأطراف سواء كانت داخلية أو خارجية.

لقد فرضت التغيرات التكنولوجية على مهنة المحاسبة ضرورة وجود نظام معلومات محاسبي يوفر المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات وهذا يفرض على شركات التدقيق ضرورة إدخال واستخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق ومواكبة التغيرات المختلفة في هذا المجال.
ويعتبر قطاع التدقيق قطاع مهم له صلة بثقة المجتمع في الأداء المالي والمحاسبي للمؤسسات الحكومية وغير الحكومية، ومن ثم فإن تطور مهنة التدقيق يعود بالفائدة على المجتمع ككل.

يعتبر هذا البحث من الأبحاث القليلة التي تناولت هذا الموضوع بشقيه النظري والعملي، مما سيمثل مرجعاً مهماً فيما يتعلق بالأدبيات المرتبطة بالتدقيق الإلكتروني ويقدم نتائج احصائية مهمة فيما يتعلق بواقع ممارسة التدقيق لدي شركات التدقيق في قطاع غزة.

كما أنه من المؤمل أن يقدم البحث نتائج مهمة فيما يتعلق بدور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق لدي شركات التدقيق في قطاع غزة وتقديم توصيات تساهم في تحسين أداء هذه الشركات في مجال التدقيق الإلكتروني.

4.1 أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلي ما يلي:

- الوقوف على واقع استخدام التدقيق الإلكتروني في شركات التدقيق في قطاع غزة.
- التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط.
- التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.
- التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- التعرف على دور التدقيق الإلكتروني في تدقيق الأحداث اللاحقة والالتزامات المستقبلية قبل إصدار تقرير المدقق.

5.1 فرضيات البحث:

في ضوء الدراسات السابقة ولتحقيق أهداف الدراسة، تم صياغة الفرضيات الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية الأولي: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط على جودة خدمات التدقيق.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على جودة خدمات التدقيق.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة على جودة خدمات التدقيق.

الفرضية الرئيسية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في عملية تدقيق الأحداث اللاحقة والالتزامات المستقبلية قبل اصدار التقرير على جودة خدمات التدقيق.

الفرضية الرئيسية الخامسة: توجد فروقات ذو دلالة معنوية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين يعزي للمتغيرات الديمغرافية والوظيفية (الجنس, العمر , المؤهل العلمي, التخصص, الموقع التنظيمي, الخبرة).

6.1 متغيرات البحث:

1.7.1 المتغيرات التابعة:

1- جودة خدمات التدقيق.

2.7.1 المتغيرات المستقلة:

1- استخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط.
2- استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.
3- استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.
4- استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية تدقيق الأحداث اللاحقة والالتزامات المستقبلية قبل اصدار تقرير المدقق.

7.1 الدراسات السابقة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.8.1 الدراسات العربية:

1- دراسة الشنطي (2013) بعنوان: " أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي في القطاع الصناعي الأردني"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية الدور الذي تلعبه نظم المعلومات المحاسبية في المساعدة في الاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية والتكنولوجية وبيان مدى أهمية استخدام نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي، للوصول إلى واقع تطبيق نظم المعلومات المحاسبية، ولزيادة الوعي لدى الإدارة والمدققين الداخليين حول أهمية تطبيق نظم المعلومات المحاسبية، يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية العاملة في القطاع الصناعي الأردني حيث بلغ عددهم (74) شركة صناعة مساهمة عامة حيث تكونت عينة الدراسة من إدارات الشركات والمدققين الداخليين حيث تم توزيع عدد(60) استبانة، وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظم المعلومات المحاسبية يؤدي إلى تحسين فاعلية التدقيق الداخلي من خلال زيادة الالتزام بالقوانين والسياسات المحددة سلفاً وكذلك من خلال توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات. وأوصت هذه الدراسة بزيادة الاعتماد على تطبيق نظم المعلومات المحاسبية كون ذلك يزيد من فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي في هذا القطاع، مما يساعد على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من قبل الإدارة.

2- دراسة أبو عطيوي(2012) بعنوان: " أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي"

هدفت هذه الدارسة إلى التعرف على أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي في قطاع غزة، لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها. اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تصميم وتوزيع (81) استبانة علمية محكمة على مجتمع الدارسة والمتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة والمعتمدة لدى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، والبالغ عددها (81) مكتب وتم استرداد (79) استبانة وتم استخدام برنامج **SPSS** الإحصائي لتحليل البيانات. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن مخاطر الوصول هي أكثر المخاطر التي يتعرض لها المدقق الخارجي في المنشآت الخاضعة للتدقيق، وأن المهارات والكفاءة تؤثر على جودة التخطيط لعملية التدقيق الخارجي وأقلها قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى. وقد خرجت الدراسة بعدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

توصيات أهمها : ضرورة إيلاء المزيد من العناية اللازمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، والنهوض بها إلى المستوى اللائق بها بين المهن، وكذلك أهمية قيام مدققي الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة وتطور تكنولوجيا المعلومات لضمان استمرارية ملائمتها لاحتياجات المجتمع، تطوير أداء مدققي الحسابات فيما يتعلق بمخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وطرق التعامل معها وأثرها على جودة عمل المدقق الخارجي، وذلك عبر توفير دورات تدريبية لهم في هذا المجال.

3- دراسة العرود وآخرون (2011) بعنوان: " تأثير تطبيق مدققي الحسابات لأساليب تكنولوجيا المعلومات على إتمام عملية التدقيق الالكتروني في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير تطبيق مدققي الحسابات لتكنولوجيا المعلومات على اتمام عملية التدقيق الالكتروني في الأردن، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة وزعت على عينة من المدققين الخارجيين الأردنيين وعددهم 150 مدققا، ولغايات التحليل الاحصائي تم استخدام اسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لاستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية وتكراراتها وتم أيضاً استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن مستوى استخدام المدققين لأساليب تكنولوجيا المعلومات واتمام عملية التدقيق كانت متوسطة، يوجد أثر لتطبيق اساليب تكنولوجيا المعلومات مجتمعة على إتمام عملية تدقيق.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير آليات ووسائل التدقيق الإلكتروني واعداد التقرير الكتروني والحرص على استخدام برامج حاسوبية متطورة لدى مكاتب التدقيق في الأردن لما لها من أثر إيجابي في سرعة التدقيق الالكتروني وسلامة البيانات المالية.

4- دراسة المطارنة(2011) بعنوان: "مدي التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي (300) في ظل التدقيق الإلكتروني دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلي التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات معيار التخطيط رقم (300)، كذلك معرفة التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق وتطبيق مفهوم الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق الإلكتروني.

بناءً على اختبار الفرضيات وتحليل النتائج فقد توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج أهمها، أن هناك التزاماً من قبل مدققي الحسابات الأردنيين بمتطلبات المعيار رقم (300) في ظل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التدقيق الإلكتروني، كذلك يقوم مدققو الحسابات الأردنيين بمعرفة أعمال العميل محل التدقيق الإلكتروني. وقد أوصي البحث بضرورة عقد الدورات من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لتوعية مدققي الحسابات الأردنيين بأهمية التدقيق الإلكتروني وما يعود به من فائدة على الأطراف ذات العلاقة.

5- دراسة الهنيني(2011) بعنوان: "دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في الأردن"

هدفت الدراسة بشكل رئيسي على التعرف على دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدقق الخارجي. ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة البالغة(120) مدققاً، خضع منها للتحليل الإحصائي 93 استبانة وبعد التحليل توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، وجود معرفة لدى مدققي الحسابات في الأردن لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي، كما أنها تساعد على تحسين جودة مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وتحسين قيام المدقق بالإجراءات التحليلية، كما يحسن من جودة أداء أعمال التدقيق وتوثيقها، وجود مجموعة من المعوقات تحد من استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، كما توصلت الدراسة إلى وجود معيقات تواجه استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق، واستخدام الشركات موضع التدقيق أنظمة محاسبية يدوية. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المحاسبية المعنية بإجراء دورات تدريبية عملية لتمكين وتوعية المدققين بأهمية الاستخدام الفعلي لتكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق، وتدريبهم على كيفية استخدامها.

6- دراسة الجوهر وآخرون (2010) بعنوان: "أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية .

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي وذلك من خلال تسليط الضوء على أبعاد تأثير تكنولوجيا المعلومات في التدقيق وأنواع المخاطر التي يمكن مواجهتها وكيفية تأثير تلك المخاطر في مقاييس جودة عمل المدقق. وأظهرت نتائج الدراسة على أن أكثر المخاطر التي يمكن مواجهتها هي مخاطر التعرض نتيجة عدم كفاية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإجراءات الرقابية المصاحبة لاستخدام التكنولوجيا وأن أكثر مقاييس جودة المهنة تأثراً بمخاطر التكنولوجيا هي مقياس الكفاءة والجدارة. وخلصت الدراسة إلى توصيات عديدة أهمها ضرورة زيادة اهتمام المدقق باختبارات الرقابة التي يؤديها في ظل البيئة التقنية الحديثة بهدف التحقق من وسائل الحماية التي تعطي إجراءات تنفيذ المعاملات وسلطة التصديق والحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة وصلاحيتها وتخزينها ودقة الملفات الرئيسية، ومن الضروري معرفة الإدارة والمدقق الخارجي بالمخاطر المصاحبة لاستخدام التكنولوجيا كمخاطر أمن المعلومات والدخول غير المصرح به لملفات البيانات وتغيير محتوياتها أو تحويلها أو اعتراضها قبل النقل أو تعطيل كل النظام وتطوير الإجراءات الرقابية التي يمكن أن تخفض تلك المخاطر.

7- **دراسة السعدي (2010) بعنوان: "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق في قطاع الشركات الصناعية في الأردن دراسة ميدانية"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق في القطاع الصناعي الأردني، وقد تكونت عينة البحث من (50) مدقق حسابات في الشركات الصناعية تك اختيارهم بطريقة عشوائية من مجتمع البحث، وأظهرت النتائج أن هناك أثراً لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في مجالي التنفيذ والتخطيط والرقابة بدرجة متوسطة ووجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المدققين في أثر تكنولوجيا المعلومات على مجال التنفيذ والتخطيط في مهنة التدقيق تبعاً لمتغير الجنس لصالح الذكور، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية طبقاً لمتغير المؤهل العلمي والخبرة على مجالي التنفيذ والتخطيط والرقابة على مهنة التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية. وخلصت الدراسة على عدة توصيات أهمها استخدام تكنولوجيا المعلومات في مهنة التدقيق في الأردن في قطاع الشركات الصناعية لما له من تأثير على سرعة الإنجاز ودقته، وتوفير مجموعة من الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات لضمان سلامة التشغيل الإلكتروني، واستخدام تكنولوجيا المعلومات في تقدير مخاطر التدقيق، استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية كشف الأخطاء في حالة تطبيقها بعملية التدقيق.

8- **دراسة حمدونة وحمدان (2008) بعنوان: "مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق(التدقيق الإلكتروني) في قطاع غزة، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية"**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هدفت الدراسة إلي قياس مدى استخدام التدقيق الالكتروني في قطاع غزة في المجالات التي يستخدم فيها مدققو الحسابات الخارجيون تكنولوجيا المعلومات، وتقييم مدى الاستخدام في مختلف مجالات وأنشطة التدقيق من حيث: التخطيط والرقابة والتوثيق وأثر التدقيق الالكتروني على جودة الأدلة، ولتحقيق هذا الهدف استخدمت الدراسة عينة من (40) استبانة موزعة على مكاتب تدقيق الحسابات في فلسطين استرد منها (38) استبانة صالحة للتحليل. أظهرت النتائج أن المدققين يستخدمون التدقيق الإلكتروني في التخطيط والرقابة والتوثيق إلى حد دون المتوسط في الوقت نفسه أظهرت الدراسة أن استخدام التدقيق الالكتروني يساعد بتحسين جودة أدلة التدقيق، وأبرز المعوقات فقدان الثقة بالأعمال الإلكترونية وارتفاع كلفة التطبيق ونقص الخبرات وعدم وجود تشريعات منظمة للمهنة. خلصت لتوصيات أهمها ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة استخدام مكاتب التدقيق لأسلوب التدقيق الالكتروني من خلال سن التشريعات على الجودة.

2.8.1 الدراسات الأجنبية:

1- دراسة **Ahmi & Kent (2013) بعنوان: "The utilization of generalized audit software (GAS) by external auditors"**

"الاستفادة من برامج التدقيق العامة (GAS) من قبل المدققين الخارجيين"

هدفت الدراسة إلى التعريف ببرامج التدقيق العامة **Generalized Audit Software (GAS)** 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، لقد أظهر البحث أن هناك القليل من الأدلة على أن برامج التدقيق العامة قد اعتمدت عالمياً من قبل المدققين الخارجيين. والغرض من هذه الدراسة هو دراسة استخدام برامج التدقيق العامة من قبل المدققين الخارجيين في المملكة المتحدة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إطار العمل لتحديد مجموعة العوامل المؤثرة والتي تعتبر مهمة عند النظر في تطبيق برامج التدقيق العامة وقد استخدمت دراسة استقصائية على شبكة الإنترنت لجمع التصورات استنادا إلى ردود 205 من المدققين القانونيين في جميع أنحاء المملكة المتحدة.

ويخلص البحث إلى أن استخدام برامج التدقيق العامة منخفض بشكل كبير بين مكاتب التدقيق في المملكة المتحدة. حيث أن حوالي 73 % من مدققي الحسابات الخارجيين لا يستخدمون برامج التدقيق العامة، بسبب الفائدة المحدودة المتصورة من استخدام برامج التدقيق العامة. في حين أن بعض المشاركين تعرف على مزايا برامج التدقيق العامة، والبعض الأخر لا يستخدم هذه البرامج

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بسبب ارتفاع تكاليف تطبيقها، وعدم سهولة استخدامها ويوجد تفضيل لاستخدام أساليب التدقيق اليدوية التقليدية بدلا من ذلك.

2- دراسة **Moorthy & Other (2011) بعنوان: "The impact of information technology on internal auditing"**

"أثر تكنولوجيا المعلومات على التدقيق الداخلي"

هدفت الدراسة إلي التعرف على دور تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الداخلي في الشركات، حيث تؤكد الدراسة على الاتجاه العالمي لاعتماد نظام تكنولوجيا المعلومات(البرمجيات/الأجهزة) في إنتاج بيئة أكثر خضوعاً للرقابة في عملية التدقيق. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي من خلال جمع بيانات الدراسة من مختلف مصادر البيانات الثانوية وتشمل المقالات العلمية المنشورة في المجلات العالمية وقواعد البيانات ومحركات البحث مثل جوجل وياهو بالإضافة إلي كتب المحاسبة والتدقيق، وهي توضح أيضا كيفية تأثير تكنولوجيا المعلومات على الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة المعلومات والاتصالات والرصد) وتقدم المبادئ التوجيهية وأفضل الممارسات في تقييم التقنيات المتاحة لتنفيذ مهام التدقيق بشكل فعال داخلياً. ويتناول أيضا كيف أن نظام المعلومات، **Information System (IS)** والتجهيز الالكتروني للبيانات **Electronic Data Processing (EDP)** غيرت طريقة المؤسسات في تسيير أعمالها، وتعزيز الكفاءة التشغيلية والمساعدة في اتخاذ القرارات. توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: تزايد الاعتماد علي تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ أنشطة التدقيق، وضرورة قيام المدققين بفهم التطورات والاتجاهات الجديد لتكنولوجيا المعلومات بحيث تشكل نسبة متزايدة من المعرفة والمهارات المهنية للمدققين، وضرورة قيام المدققين ومهنة التدقيق بتشجيع ودعم جهود مقدمي الأنظمة والتقنيات الجديد لتعزيز دمج وضمان قوة وسلامة أنظمة المعلومات وحمايتها من المخاطر، وتؤكد بأن المدقق لديه أيضا مسؤولية للتأكد من أن مستوى التحكم من الإدارة (لجنة التدقيق ومجلس الإدارة) لفهم المخاطر التي قبلتها الإدارة والالتزامات المحتملة لنقلها إلى أعضاء مجلس الإدارة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- دراسة Wen Lin & Hung Wang (2011) بعنوان:

" A selection model for auditing software "

"اختيار نموذج لبرامج التدقيق"

هدفت هذه الدراسة إلي بناء نموذج لتقييم برامج التدقيق سواء التي يتم تطويرها داخليا أو البرامج المهنية العامة لتحديد المعايير والعوامل التي تؤثر على قرار شركة في هذا الجانب واختيار القرار الافضل بالنسبة للشركة. مع التقدم في تكنولوجيا المعلومات أصبحت العديد من الشركات تعتمد اعتماداً كبيراً على نظم المعلومات بواسطة الحاسوب، وتنفذ مختلف أنشطتها التجارية بالاعتماد على الحاسوب، ومن بينها أدوات وتقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب **Computer Assisted Audit Techniques (CAATs)** وهو خيار مهم، حيث تستخدم **(CAATs)** في مساعدة مدققي الحسابات في إجراءات الرقابة وتأكيد الاختبارات والتحليل والتحقق من بيانات القوائم المالية، والرصد والتدقيق المستمر للبيانات المالية. استخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي حيث تم عقد مقابلات جماعية لتحديد المعايير والعوامل اللازمة لبناء هيكل تقييم برامج التدقيق بالإضافة إلي تصميم استبانة وزعت علي مجموعة من الخبراء لتحديد العلاقات المتبادلة بين المعايير والعوامل المحددة وتطبيق عملية الشبكة التحليلية للمقارنة بين أهمية المعايير والعوامل. توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: تحديد المعايير التي يجب أن تؤخذ بالاعتبار عند بناء برامج التدقيق وأهم هذه المعايير وظائف النظام ومعالجة البيانات والدعم التقني والخدمات المقدمة من شركة البرمجيات، أما بخصوص معايير اختيار برامج التدقيق فقد حددت الدراسة مجموعة من العوامل مثل التكلفة وثبات واستقرار النظام ودقة معالجة البيانات.

4- دراسة Stoel & Other(2010) بعنوان: "An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and financial audit practitioners"

تحليل خصائص تكنولوجيا معلومات جودة التدقيق (دراسة مشاركي تدقيق تكنولوجيا المعلومات والتدقيق المالي)

هدفت الدراسة إلي إبراز أهمية التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات مع زيادة الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات للعمليات التجارية واللوائح الجديدة والانتشار الواسع لتكنولوجيا المعلومات في جميع المجالات، وقد اقترح مستخدمي التدقيق المالي التقليدي العديد من الأطر العامة التي قد تؤثر على جودة تدقيق الحسابات باستخدام تكنولوجيا المعلومات، وبناء على

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الدراسات السابقة التي اقترحت أطر لجودة التدقيق باستخدام التكنولوجيا يتم تحديد وتقييم البنى المحتملة التي اقترحتها هذه الأطر، وكذلك أدبيات التدقيق المالي. ولقد تم تطوير أداة مسح واستفسارات لمستخدمي تكنولوجيا المعلومات والممارسين للمحاسبة المالية لتقييم تأثير هذه الخصائص على جودة التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

تم تحديد مجموعة الخصائص التي تؤثر على جودة التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات وأولويات تأثير كل خاصية على جودة التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات، من خلال المقارنة مع الدراسات السابقة نجد خصائص إضافية هامة تؤثر على جودة التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأهمية هذا الاستخدام في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، حيث تم الاستفادة من الدراسات السابقة في صياغة الإطار العام للدراسة والإطار النظري، كما تم الاستفادة منها في تحليل نتائج الدراسة التطبيقية حيث تم مقارنة نتائج هذه الدراسة بالدراسات السابقة، اتفقت معظم الدراسات السابقة على أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق رغم اختلاف البيئات والظروف الزمانية والمكانية ومستوي التطور التكنولوجي التي تمت فيها هذه الدراسات.

وعليه فإن هذه الدراسة التي يقدمها الباحث تركز على النواحي العملية للتدقيق الخارجي من خلال قياس دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة التدقيق في جميع المراحل العملية للتدقيق بالإضافة إلي إبراز أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق بالنسبة للمدقق بشكل رئيسي والأطراف ذات العلاقة وبالتالي زيادة الثقة بالنتائج التي يقدمها المدقق والبيانات المالية التي يدققها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين

- مقدمة

- التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

- الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-1 مقدمة

تحاول فلسطين مسايرة التطورات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية في التحكم في آليات اقتصاد السوق الذي أصبح واقع مفروض لا يمكن تجاهله، وبالترتيب على ذلك تكون الظروف ملائمة لإنشاء شركات المساهمة وشركات الأموال والتي يعتبر فيها تدقيق الحسابات أحد ركائزها. والجدير بالإشارة أن مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين شهدت توسعًا كبيرًا 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 تقتضي تقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب مرخصة(نجم،2012:ص14).

وكان لدخول الشركات الإقليمية والعالمية في السوق المحلي دور ملحوظ في تطوير المهنة وانتشارها، من خلال نقل الخبرات والكفاءات والتجارب السابقة إلي السوق المحلي وزيادة التواصل مع الأطراف الدولية المنظمة للمهنة ومواكبة التطورات في مجال القوانين المنظمة للمهنة الصادرة عن الجهات المختصة. وقد واكبت مهنة تدقيق الحسابات الكثير من التغيرات بسبب التطورات السياسية التي مرت بها فلسطين(حلس،2003).

مما لا شك فيه أن واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة قد تعرض 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 القرارات، 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).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-2 التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين

ظهرت المحاسبة في فلسطين مع بدايات القرن العشرين, و بالأخص بعد الانتداب الإنجليزي على فلسطين (**Helles, 1992, p.168**)، وكان أول قانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين هو ذلك القانون الصادر عن المندوب السامي البريطاني في فلسطين في العام **1929**,و يحمل الرقم **18/1929**. وبعد حرب عام **1948** ضاع جزء كبير من فلسطين, وفقدت مهنة المحاسبة جزء كبير من بريقها وانتقل الكثير من ممارسي المهنة للدول العربية المجاورة. كما نتج عن الحرب وضع قطاع غزة تحت الانتداب المصري, والضفة الغربية تحت الإدارة الأردنية. أما في قطاع غزة فقد بقي قانون عام **1929** ساري المفعول طوال فترة حكم الإدارة المصرية (حتى يونيو **1967**) في حين بقي نفس القانون ساري المفعول في الضفة الغربية حتى عام **1961** فقط, حيث تم استبداله بالقانون الأردني رقم **10/1961**. وبعد العام **1967**أبقت سلطات الاحتلال الإسرائيلي القوانين التي تنظم المهنة على حالها في كل من قطاع غزة و الضفة الغربية و ذلك بعد احتلال كل من المنطقتين. بعد استلام السلطة الوطنية الحكم في العام **1994** قامت بتعديل العمل ببعض القوانين و فرض العمل بالبعض الآخر في كل الأراضي الفلسطينية. و في العام **1997** تم تعميم العمل بقانون تنظيم مهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات رقم **10/1961** (الأردني) في جميع الأراضي الفلسطينية. و في العام 2005 اقر المجلس التشريعي الفلسطيني قانون جديد لتنظيم المهنة فلسطين و يحمل الرقم **9/2004**.

نص القانون على إنشاء جسم حكومي يعرف باسم مجلس تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين يشرف على تنظيم مهنة تدقيق الحسابات(البحيصي،2010).

2-2-1 الفترة ما قبل عام 1967 م:

طبقت في تلك الفترة تشريعات مهنية متقدمة مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وخاصة أنها كانت دولة الانتداب على فلسطين من العام **1918** م إلى **1948** م والدولة التي لها السبق في هذا التنظيم المهني، والمتصدرة لتطوير مهنة تدقيق الحسابات في العالم ومن ثم أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بمدينة أدنبرة بإسكتلندا عام **1954**م، وعلى الرغم من أن المهنة نشأت قبل ذلك بكثير، وكان الترخيص لمزاولة المهنة يتم عن طريق ترخيص من الحكومة ولم تسمح تلك التشريعات للمدراء والموظفين في الشركات بممارسة مهنة التدقيق، واشترطوا استقلالية مدقق الحسابات، كما اشترطت تلك القوانين أيضًا الاطلاع في أي وقت على دفاتر الشركة وسجلاتها، وحق طلب الإيضاحات والمعلومات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التي يراها ضرورية لعملية التدقيق مقابل تقديم تقرير للمساهمين يبين فيه مدى حصوله على الإيضاحات والمعلومات التي طلبها، وإبداء رأيه عن مدى تصوير القوائم المالية لوضع الشركة المالي(أبوهين،2005:ص23-24).

ويمكن القول أن بداية ظهور مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين يرجع إلى عام (**1921**م) حيث كانت شركة سابا وشركاهم أول شركة تدقيق حسابات تعمل في فلسطين، وعندما تأسس البنك العربي وكان مركزه الرئيسي في مدينة القدس، كلفت شركة سابا بتدقيق حساباته (أبوهين،2005:ص26)، وفي المقابل بدأت المهنة تظهر في الأردن منذ عام **1943** م، حيث كانت تقدم الخدمات المحاسبية قبل هذا التاريخ في الأردن من قبل مدققين فلسطينيين من الضفة الغربية لنهر الأردن، إلا أن الحرب العربية الإسرائيلية الأولى في عام **1948** م وما نتج عنها من هجرة فلسطينية أدت إلى انتقال المهنة من فلسطين إلى الأردن، حيث نقلت الشركات والبنوك مراكز أعمالها من القدس إلى عمان وبذلك انتقلت معها شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق(حلس ومقداد،2000).

والجدير بالذكر أنه لم يكن حتى مطلع الستينيات أية قوانين تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين وكانت البداية في سنة **1961** م حيث صدر القانون رقم (**10**) لسنة **1961** م قانون مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والذي عالج مهنة التدقيق دون مهنة المحاسبة، وتناول الحقوق والواجبات، كما نظم الشروط والإجراءات التي يجب إتباعها في منح إجازة مزاولة المهنة، وقد طبق هذا القانون على الأراضي الأردنية، بالإضافة إلى الضفة الغربية من فلسطين، وفي قطاع غزة خضعت للقانون المصري(نجم،2012:ص18).

ويعتبر قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم **10** لسنة **1961** هو أول قانون وضع لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين والأردن، حيث بين الشروط والمؤهلات الواجب توافرها لمن أراد مزاولة المهنة.(أبوهين،2005:ص27).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-2-2 الفترة ما بين 1967م-1993م:

في سنة 1967 م وبعد الاحتلال الإسرائيلي لقطاع غزة أنشئ ما يسمى(بديوان المحاسبة) يتبع الإدارة المدنية الإسرائيلية ومن مهامه تدقيق حسابات المؤسسات التابعة للإدارة المدنية في جميع القطاعات، ورفع التقارير إلى الضابط المسئول، وقد تكونت لجنة تشرف على منح رخص مزاولة مهنة تدقيق الحسابات بموجب القانون رقم 10 لسنة 1961 م لسنة، وقد منحت هذه اللجنة عدد قليل من مدققي الحسابات رخصة مزاولة المهنة(أبوهين،2005:ص27).

2-2-3 الفترة ما بين 1993 م حتى الآن:

بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية وفقاً لاتفاق أوسلو في العام **1994** م تم إنشاء هيئة الرقابة العامة و تم نقل صلاحيات ديوان المحاسبة إليها، ولهيئة الرقابة العامة الشخصية الاعتبارية فهي هيئة مستقلة تتبع رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية مباشرة وتهدف إلى الرقابة على المال العام وضمان ترشيده وحسن استغلاله إضافة لتطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج، حيث صدر القرار الرئاسي عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية الذي تم بموجبه تعميم سريان القانون رقم (**10**) لسنة **1961** م (الأردني) على الأراضي الفلسطينية التي تقع تحت ولاية السلطة الوطنية الفلسطينية والذي أخذ عليه معالجته لمهنة التدقيق دون المحاسبة، وعلى مستوى القطاع الخاص دون القطاع الحكومي، كما اقتصر على تحديد الحقوق والالتزامات دون تحديد معايير المهنة، ولم يشتمل على ضوابط وأخلاقيات وسلوكيات لممارسة المهنة .وفي العام **2004**أقر المجلس التشريعي الفلسطيني قانون جديد لتنظيم المهنة في فلسطين ويحمل الرقم 2004/**9** وتم نشره في صحيفة الوقائع الفلسطينية في يناير **2005** م، وقد أدى صدور هذا القانون إلى حدوث جدل كبير في أوساط الممارسين للمهنة وسجلت عليه العديد من المآخذ ووجه إليه الكثير من الانتقادات من قبل المختصين.

2-3 الهيئات المشرفة على مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين:

2-3-1 جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية:

جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية جمعية مهنية فلسطينية تهتم بشؤون المحاسب والمراجع، ومهنتي المحاسبة والتدقيق، تأسست في آذار مارس عام 1979 في مدينة غزة، ومقرها الرئيس في مدينة القدس، وتتخذ من مدينة غزة مقر مؤقتاً لها مسجلة لدى وزارة الداخلية الفلسطينية تحت رقم 1974، وأُعيد توفيق أوضاعها وفقاً لقانون رقم (1) لسنة 2000م بتاريخ

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2001/5/30م وعرفت الجمعية في عهد الاحتلال باسم جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين العرب كما أن الجمعية عضو في الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب منذ عام 1985 حصلت الجمعية على عضوية مراقب في لجنة معايير التقييم الدولية التي انعقدت في بلجيكا 2002/9/17 تقدمت الجمعية للاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** أواخر العام 2000، بلغ عدد أعضاء الجمعية العمومية ما يزيد على 6000 محاسب ومحاسبة(**www.paaa.ps**).

وقد حدد النظام الأساسي أهداف الجمعية بالتالي:-

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

كما حدد النظام الأساسي شروط العضوية كالتالي:-

1. أن يكون كامل الأهلية المدنية .
2. أن يكون حسن السمعة والسيرة والسلوك ولم تصدر بحقه أحكام أو قرارات تأديبية نهائية مخلة بالشرف أو السمعة أو الأمانة .
3. أن يكون حاصلا على شهادة بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة من إحدى الجامعات أو المعاهد المعترف بها أو ما يعادلها في نفس الشعبة على أن تكون المعادلة صادرة عن الوزارة المختصة.
4. يقوم بتسديد الاشتراك ورسوم الانتماء وأداء القسم ويعتبر تاريخ التسديد هو تاريخ بدء العضوية.

2-3-2 جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية:

تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية سنة 1995 تحت الرقم **(5026)** بموجب الترخيص الصادر عن وزارة الداخلية الفلسطينية وفقا لأحكام قانون الجمعيات الخيرية والهيئات الأهلية رقم (1) لسنة (2000).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وهي جمعية مهنية فلسطينية مستقلة ماليا و إداريا بموجب المادة رقم (17) من قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة (2004) والكائن مقرها في مدينة رام الله كما ويبلغ عدد اعضائها حوالي 200 عضو.

كما وتتمتع الجمعية بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي و إداري ويحق لها امتلاك الأموال المنقولة وغير المنقولة والقيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق اهدافها. وفقا للنظام الداخلي للجمعية يدير الجمعية هيئة إدارية منتخبة تتكون من(9) اعضاء تجتمع بشكل دوري لمناقشة الأمور التي تهم الجمعية، كما وتم تشكيل لجان متخصصة تغطي مجالات عمل الجمعية(www.pacpa.ps).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

التدقيق الإلكتروني و جودة خدمات التدقيق

- مقدمة
- مفهوم التدقيق والتدقيق الإلكتروني
- مفهوم جودة التدقيق
- مفهوم رقابة الجودة لأعمال التدقيق
- أهمية رقابة الجودة
- عناصر جودة التدقيق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.3 مقدمة

التدقيق كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "**Audit**" والتي تعني "هو يستمع" حيث كانت الحسابات في العصور السابقة تقرأ على أصحاب الأعمال أو الإقطاعيين أو المسؤولين الحكوميين حتي 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 ومدي تعقيدها، فأصبح الأمر يتطلب عملية التحقق بالإضافة إلي الفحص، ثم أصبحت هناك حاجة للتقرير، حتي 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:ص3).

وقد أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على النظام المالي والنظام المحاسبي والرقابة الداخلية في منشآت الأعمال الأمر الذي ترتب عليه إلزامية دخول تكنولوجيا المعلومات في أداء عملية التدقيق وظهور ما يسمي التدقيق الإلكتروني وكذلك ظهور المعايير المهنية التي ترشد وتوجه وتنظم طرق التعامل مع هذه الانظمة عند تدقيق الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات، حيث تساعد عملية التدقيق باستخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي، وإنجاز مهام التدقيق الخارجي بأقل وقت وبتكلفة أقل الأمر الذي يساهم في تحسين جودة خدمات التدقيق وتقلل من مخاطر التدقيق، وزيادة ربحية مكاتب التدقيق والحصة السوقية لمكتب التدقيق(الخصاونة،2007).

ويعتبر مفهوم جودة أعمال التدقيق من المفاهيم الحديثة نسبياً، لذلك لابد من التركيز على مفهوم جودة التدقيق كأحد المفاهيم أو الاتجاهات المعاصرة في التدقيق، وهو أيضاً من المواضيع الهامة المتجددة، وتكمن أهميته لما يترتب على عدم تطبيقه من نتائج غير صحيحة لمستخدمي تقارير التدقيق خاصة متخذي القرارات وراسمي السياسات وكذلك المستثمرين بالتالي اتخاذ قرارات غير صحيحة لأن ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسئولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وبالتالي الارتقاء بمهنة تدقيق الحسابات من خلال زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، وفي مهنة التدقيق يعد تحقيق أفضل نوعية من التدقيق والمحافظة على جودة الأداء المهني، الهدف المشترك لممارسي المهنة وكذلك تحسين أداء المدقق وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله(أبو عطيوي،2012).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.3 مفهوم التدقيق الإلكتروني:

لقد أدي التطور التكنولوجي إلي إدخال تكنولوجيا المعلومات في كافة المجالات حتي أضحي استخدام التكنولوجيا ميزة تنافسية لدي بعض الشركات تتميز بها عن نظيراتها من الشركات كما تأثر علم المحاسبة والتدقيق كما باقي المجالات ولكن لابد من الأخذ بعين الاعتبار أن أهداف الأنظمة وأهداف التدقيق هي نفسها لا تتأثر بطريقة تشغيل البيانات سواء كانت يدوية أو إلكترونية وأيضا فإن نطاق التدقيق لا يتغير في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ولكن طريقة التدقيق وجمع الأدلة قد تختلف كلياً وهذا الاختلاف قد يعود إلي اختلاف إجراءات جمع وتبويب وتخزين المعلومات المحاسبية(الذنيبات،2010).

يقصد بالتدقيق الإلكتروني"عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق" (**Williamson,** 1994) لذا فإن ركن التدقيق الإلكتروني بالإضافة لأركان التدقيق السابق الإشارة إليها يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق(حمدان وحمدونة،2008).

وهناك تعريف أخر للتدقيق الإلكتروني "عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الحاسوب يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤيد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة"(جربوع،2001).

إذ أن استخدام الحاسوب يغير معالجة وتخزين المعلومات المالية وقد يؤثر على النظام المحاسبي ونظام الرقابة المستعملان من قبل الشركات بإدخال التحسينات على هذه الانظمة وإدخال بعض المخاطر التي ينبغي على المدقق التعامل معها. ولذا فإن نظام المعلومات بالحاسوب قد يؤثر على بعض الأمور التي يقوم بها المدقق سواء ما يتعلق منها بعملية التخطيط أو عملية تنفيذ اختبارات التدقيق المختلفة. فعند القيام بعملية التخطيط لعملية التدقيق لابد أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار(الذنيبات،2010:ص329):

1- الحصول علي فهم الأنظمة المحاسبية والرقابية لعمل خطة تدقيق فعالة وذلك وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية.
2- الحصول علي فهم حول طبيعة وتعقيد الأنشطة في النظام المحوسب.
3- فهم المدقق يجب أن يشمل أهمية وتعقيد التشغيل بالحاسوب ولكل عملية محاسبية ذات أهمية مادية".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إن مسؤولية إبداء الرأي لا تتغير أو تتبدل تبعاً لتغيير طريقة تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات، بمعني أن المحاسب القانوني ملتزم مهنياً بإتباع معايير التدقيق المتعارف عليها سواء كانت القوائم المالية قد تم تصويرها من بيانات وسجلات تم إعدادها يدوياً أو إلكترونياً(نظمي والعزب،2012:ص215).

3.3 توكيد الثقة بالنظم والمواقع الإلكترونية:

غيّرت تقنية المعلومات من طبيعة المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها أصول المنظمة؛ مما دعا إلي البحث عن أساليب واجراءات رقابية أكثر فاعلية تتماشى والتطورات الحادثة في بيئة الأعمال.

وأصبح من ضمن مهام المحاسب القانوني في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، وبعض دول أوروبا الغربية إصدار ما يعرف بشهادة **(SysTrust)** بحيث تشير تلك الشهادة إلي التزام الشركات بتحقيق ضوابط أمن المعلومات، وبالتالي توفر مستوي أمن المعلومات المحدد في ضوء تلك المعايير. وتكون هذه الشهادة صالحة لمدة زمنية معينة (عادة ثلاث سنوات) قابلة للتجديد بعد اجراء التقييم الفعلي مرة أخرى. وكانت الشركات من قبل تسعى للحصول علي شهادة **(WebTrust)** وهي شهادة "تأكيد الثقة" التي يمكن توفيرها من قبل مراقب الحسابات، وهي تسعى لتأكيد الثقة في موقع الوحدة الاقتصادية على شبكة الإنترنت(مشتهي وآخرون، 2011).

1.3.3 توكيد الثقة بالنظم الالكترونية (SysTrust):

يعتبر مبدأ أمن نظم المعلومات المحاسبية من أهم مبادئ موثوقية النظم الالكترونية، ويمثل حجر الأساس للمبادئ الأربعة الأخرى، والتي تشكل المرتكزات الأساسية لملائمة وموثوقية نظم المعلومات المحاسبية. وفيما يلي شرح لهذه المبادئ:

1- مبدأ أمن النظام **System Security Principle**:

يعرف أمن نظم المعلومات المحاسبية بكونه درجة الحماية التي يتمتع بها النظام ضد الوصول غير المشروع بنوعيه المادي والمنطقي. وتعتبر مستويات الأمن الجيدة أداة مهمة لتقليل المخاطر والتهديدات الناجمة عن الاستخدام المادي غير الأخلاقي للبيانات (مثل تدمير، تعديل، وتسريب البيانات). كما تعتبر مستويات الأمن الجيدة لنظام المعلومات المحاسبي أداة لتقليل المخاطر المرتبطة بالاستخدام المادي غير المشروع مثل السرقة والاتلاف المقصود لبعض مكونات النظام**(FFIEC, 2003)**. ويتوجب علي إدارة نظم المعلومات المحاسبية وبغرض تعزيز أمن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

النظام تصميم بنية تكنولوجية آمنة من ناحية وتبني سياسات وإجراءات فصل وظيفي خصوصاً ما يتعلق بوظائف معالجة وحيازة البيانات واستخدام نظم رقابة الوصول المادي والمنطقي وتعزيز إجراءات حماية الحواسيب الشخصية، واستخدام منظومة الأجهزة والبرمجيات لحماية شبكات الأعمال، وتنفيذ متطلبات عمل التجارة والأعمال الالكترونية(**Kalakota and Whinston, 1999**).

2- مبدأ سرية معلومات الشركة **Information Confidentiality Principle**:

ويعرف هذا المبدأ علي أنه مجموعة الاجراءات التي تسهم في الحفاظ علي سرية المعلومات الخاصة بالشركة، سواءً بعملية جمعها، أو معالجتها، أو تخزينها(مصطفي،2007). بحيث لابد من وضع سياسات وإجراءات من شأنها الحفاظ علي سرية المعلومات، مع توثيقها، وتحديد مسؤولية صيانة النظام، والآلية المتبعة لذلك، بالإضافة إلي تقييم هذه الآليات من فترة لأخرى.

3- مبدأ خصوصية معلومات الزبائن **Information Privacy of Customers**:

وهي مجموعة من الإجراءات التي تضمن خصوصية المعلومات الخاصة بزبائن الشركة، خلال مراحل جمع المعلومات وتصنيفها وتخزينها، من خلال تحديد المسؤولين عن توفر هذه الخصوصية، مع التوثيق الدقيق لذلك، ووضع الاجراءات التي من شأنها تلبية النظام لحاجات الزبائن المتجددة(مشتهي وآخرون، 2011).

4- مبدأ سلامة العمليات **Processing Integrity Principle**:

تعرّف سلامة عمليات نظام المعلومات المحاسبية بكونها درجة تمام ودقة، ووقتية، وشرعية عمليات المعالجة للبيانات في نظام المعلومات المحاسبي. وفي الغالب توصُف سلامة نظام المعلومات المحاسبي بكوُنها جيدة إذا كان قادراً على تنفيذ سلسلة عمليات المعالجة المخططة ضمن جداول الزمن الموضوعة من ناحية، مع ضمان عدم حصول أي وصول، أو استخدام غير مشروع لموارد عمليات المعالجة من ناحية أخرى(www.aicpa.org).

5- مبدأ جاهزية النظام **System Availability Principle**:

تعرف جاهزية **Accounting Information System (AIS)** بمدى قدرة المستخدم النهائي علي استخدام النظام ضمن منظومة الوقت المناسب لتنفيذ متطلبات عمل منظمة الأعمال. وينطوي مفهوم استخدام النظام علي القدرة علي تنفيذ أنشطة دورة معالجة البيانات من إدخال، وتخزين، ومعالجة، وإعداد تقارير بأكبر مستويات الكفاءة الممكنة(**Romney and Steinbart, 2006**).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.3 مداخل التدقيق الإلكتروني:

هناك ثلاث طرق عند تدقيق الأنظمة الحاسوبية، التدقيق حول الحاسوب أو من خلال الحاسوب أو باستخدام الحاسوب وفيما يلي بيان لهذه الطرق(الذنيبات،2010):

1- التدقيق حول الحاسوب:

يقوم هذا المدخل على اهتمام المدقق بالمدخلات والمخرجات دون الاهتمام بما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيل. يقوم المدقق من التحقق من المدخلات كما في النظام اليدوي وبالرجوع إلى المستندات الأصلية والتحقق من صحتها ودقتها ومدة توفر الشروط القانونية فيها ومن ثم يتم إدخالها إلى الحاسوب ويقوم المدقق بعد ذلك من التحقق ومقارنتها مع المدخلات والتحقق من انسجام المخرجات مع المدخلات. بافتراض أن الأمور الرقابية العامة تساعد في ضبط المدخلات والمخرجات، وعند استخدام هذا المدخل لابد من توفر المستندات الخاصة بالمدخلات والمخرجات في الوقت المناسب وبالكمية الكافية والتفصيل الذي يفي بغرض التدقيق وان يتم الاحتفاظ بها لفترة كافية من الزمن لغايات الرجوع إليها واستخدامها. ويمتاز هذا المدخل بالسهولة وقلة التكلفة وعدم الحاجة إلي الخبرات والمهارات المتخصصة في الأنظمة المحوسبة وعدم الاعتماد على بيانات افتراضية في عملية التدقيق. ولابد من الأخذ بعين الاعتبار أن هذا المدخل أصبح قليل الاستخدام في الوقت الحالي بسبب الأنظمة المعقدة التي هي بحاجة إلي خبرات في مجال الحاسوب وبحاجة إلي التحقق من صحة التشغيل، بالإضافة إلي أن هذا المدخل يعتبر مكلفاً للعميل وانه يضيع على المدقق فوائد استخدام الحاسوب في تنفيذ الاختبارات والذي يساعد في تحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق(الذنيبات،2010).

2- التدقيق من خلال الحاسوب:

طبقاً لهذا المدخل يقوم المحاسب القانوني باستخدام الجهاز الإلكتروني عند تطبيق اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية. إن مدخل التدقيق من خلال الجهاز الإلكتروني يقوم على مفهوم مفاده انه إذا كانت بيانات المدخلات صحيحة. وكانت عملية تشغيلها صحيحة، فإن المخرجات بالضرورة تكون صحيحة. إن هذا المفهوم يمكن أن يبرر لنا سبب تركيز اهتمام المحاسبين القانونيين، عند إتباع هذا المدخل، على بيانات المدخلات وعلى عمليات تشغيلها. وهذا وتوجد عدة طرق (وسائل) لاستخدام الجهاز الإلكتروني في عملية التدقيق(نظمي والعزب،2012:ص218).

في كثير من الحالات يجد المدقق بأنه لا يمكن الاكتفاء بالتدقيق حول الحاسوب وأنه لا بد من الاهتمام بالرقابة الداخلية داخل الأجهزة، ولذلك لا بد من تدقيق المدخلات و المخرجات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بالإضافة لعملية التشغيل، وبشكل عام فإن قيام المدقق بالتدقيق من خلال الحاسوب يصبح ضروري بسبب الامور التالية:

1- جزء مهم من الرقابة الداخلية موجود في برنامج الحاسوب.

2- وجود الفجوات ذات الأهمية في مسار التدقيق المرئي.

3- حجم التعامل الكبير وحجم السجلات الكبير الذي يجعل عملية الاختبار بمدخل حول الحاسوب غير عملي.

وعند قيام المدقق باستخدام هذا المدخل فإنه يستخدم ما يسمى الطرق المساعدة باستخدام الحاسوب **Computer Assisted Audit Techniques (CAATS)** وهي مجموعة من الطرق التي تزود المدقق بوسائل فعالة في اختبار رقابة تطبيقات الحاسوب، وهي بحاجة إلى معرفة ومهارة خاصة ، وهناك احتمالية تعرض النظام للعطل في الوقت الذي يكون المدقق يستخدم فيه الأجهزة في عملية الاختبار . ومن هذه الطرق التي يستخدمها المدقق ما يسمي المحاكاة الموازية والبيانات الاختبارية ونموذج التدقيق المندمج مع نظام العميل وشبكة الاختبارات المتكاملة، وفيما يلي توضيح لهذه الطرق**(Arens, et. al., 2012)**:

أولا المحاكاة المتوازية Parallel Simulation

وفي هذه الطريقة يقوم المدقق بمعالجة بيانات الشركة الفعلية باستخدام برامج مشابهة لتلك التي يستخدمها العميل، ويقوم المدقق باستخدام هذا الأسلوب عدة مرات خلال السنة تحت التدقيق. هذه الطريقة غالبا ما تستخدم في الاختبارات الجوهرية مثل عمليات الاحتساب**(الذنيبات،2010:ص340)**.

مزايا هذا المدخل:

1- بسبب استخدام البيانات الحقيقة، يستطيع المدقق التحقق من العمليات عن طريق تتبع المستندات الأصلية.

2- يمكن زيادة حجم العينة بشكل كبير دون تحمل تكاليف كبيرة.

3- يستطيع المدقق إدارة الاختبارات بشكل مستقل.

لكن على المدقق عند استخدام هذا الأسلوب أن يتوخى الحذر أكثر في اختيار البيانات المستخدمة في المحاكاة لتمثيل البيانات المالية الحقيقية للعميل.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا : البيانات الاختبارية:

باستخدام هذا المدخل يقوم المدقق باختبار عمليات ووهمية يقوم هو بإعدادها ومن ثم يقوم بمعالجتها باستخدام برامج حاسوب العميل. ويهدف هذا المدخل إلي تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل يمكنها أن تشغل العمليات المالية الحقيقية والوهمية. وللتحقق من ذلك يقوم المدقق بإدخال أنواع مختلفة من العمليات المالية في برنامج العميل تحت إشرافه، حيث يتم تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل ستعالج الأنواع المختلفة من البيانات بالشكل الصحيح وكما هو مبرمج لها. وهذه الطريقة غالبا ما تستخدم في اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. وعند استخدام هذه الطريقة على المدقق التأكد من تحقق الأمور التالية(المطارنة،2009):

1- أن البيانات الاختبارية تشمل جميع الحالات التي ينوي المدقق اختبارها، وذلك باستخدام بيانات حقيقية ووهمية.

2- أن الاختبارات تنفذ على البرامج التي يستخدمها العميل خلال ككل وليس فقط في نهاية السنة ،وذلك لأن العميل قد يقوم بإدخال تعديلات على البرامج وبالتالي لا بد من اختبار هذه البرامج قبل وبعد التعديلات.

3- التأكد من إلغاء جميع البيانات الاختبارية بعد الانتهاء من عملية الاختبار.

ثالثا : نموذج التدقيق المندمج مع نظام العميل embedded audit module approach

هذا المدخل يتطلب إيجاد نظم فرعية صغيرة داخل نظام الحاسوب عن طريق قيام المدقق بإنشاء ملفات صورية وإضافتها إلى ملفات العميل الموجودة، تهدف إلى الاستحواذ على العمليات أو الأرصدة التي تحقق شروط معينة أو تتصف بصفة معينة، مثلا ملف خاص يحول إليه كافة الأرصدة التي تتجاوز حد معين بحيث يقوم المدقق بعد ذلك باختبارها، وقد يكون هذا الملف يستقطب العمليات الشاذة. لذلك عادة ما تستخدم هذه الطريقة لتحديد العمليات غير العادية خلال الاختبارات الأساسية. إن هذه الطريقة تمكن المدقق من المتابعة الدائمة لعمليات العميل لأن هذا النموذج يكون موجودا باستمرار، وهذا ما يميز هذه الطريقة عن طريقة البيانات الاختبارية والمحاكاة الموازية(**Arens, et. al., 2012**).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رابعا : شبكة الاختبارات المتكاملة Integrated Test Facility

يعتبر هذا النموذج امتدادا للأساليب السابقة حيث يعتمد هذا الأسلوب على أساس افتراض المدقق لوحدة اقتصادية غير حقيقة كاملة ويقوم بمعالجة بياناتها باستخدام برامج العميل والاختلاف هنا عن الطرق السابقة أن هذه الوحدة متكاملة ولا تقتصر على بعض العمليات وهنالك مجموعة من الأساليب الأخرى المستخدمة في مدخل التدقيق خلال الحاسوب تشمل تشمل قيام المدقق بوضع مؤشر أو علامة على عمليات مختارة **Tagging Transactions** بحيث يتم استخدام هذه الإشارة كمرجع يمكن المدقق من تتبع هذا الصنف من العمليات من خلال النظام. وكذلك قد يستخدم المدقق ما يسمى **audit log** وهو سجل لنشاطات معالجة محددة، بحيث يتم تسجيل الأحداث التي تقابل شروط معينة يضعها المدقق(الذنيبات،2010).

3- التدقيق باستخدام الحاسوب auditing with the computer

هذا المدخل يتعلق باستخدام المدقق للحاسوب في عملية التدقيق، حيث يمكن استخدام البرامج الحاسوبية في عمليات التدقيق المختلفة وفي كافة مراحل عملية التدقيق سواء كان ذلك في التخطيط أو تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية، وتستخدم هذه البرامج في عملية التخطيط والتوثيق تحديد أحجام العينات واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها. وهناك مجموعة من البرامج التي تستخدم لهذه الغايات منها:

1. **برامج التدقيق الخاصة Custom –designed programs**

هذه البرامج مخصصة للقيام ببعض مهام التدقيق الخاصة وبما يتفق مع نظام العميل، وعند إعداد هذه البرامج قد يقوم المدقق بالاستعانة بمصممي برامج العميل أو بالخبراء المتخصصين في هذه البرامج ،وعند إعداد هذه البرامج لابد من مراعاة الأمور التالية(جمعة،2012):

- أن تتناسب هذه البرامج مع الهدف من مهمة التدقيق ، وهذا يتطلب تحديد الأهداف قبل تصميم البرامج.
- وصف إجرائي لكافة التفاصيل الخاصة بالمهمة أو العملية حتي يتم أخذ كافة التفاصيل عند تصميم البرنامج.
- إعداد خريطة الانسياب التي تبين تسلسل العمليات من مدخلات وتشغيل ومخرجات.
- بناء على هذه الخطوات يقوم المدقق بتصميم البرنامج بالاستعانة بالخبراء في هذا المجال.
- القيام باختبار البرنامج والتحقق من مناسبتها لتحقيق الأهداف وخلوها من العيوب.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2. برامج التدقيق العامة Generalized Audit Software

وهي برامج عامة لا تخص تطبيق معين أو عميل معين ، وإنما يمكن استخدامها على مدى واسع لعملاء مختلفين ولتطبيقات مختلفة ، وتستخدم لإجراء اختبارات التحقق من صحة الأرصدة والمجاميع وعمليات الاحتساب لكثير من الحسابات والعمليات ، مثل المخصصات والخصم واحتساب النسب المالية ومخزون إعادة الطلب وغيرها. (الذنيبات،2010).

5.3 مفهوم جودة التدقيق

1.5.3 مفهوم الجودة

يرجع مفهوم الجودة (**Quality**) إلى الكلمة اللاتينية (**Qualities**) والتي تعنى طبيعة الشخص، وطبيعة الشيء، ودرجة الصلابة، وقديما كانت تعنى الدقة والإتقان. وحديثاً تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى، وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة. وقد عرفتها الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين. في حين عرفها آخرون بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة والتي تؤدى إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم(أبوهين،2005:ص43).

"من خلال الجزء التمهيدي للمعيار (8402) تم تعريف الجودة على أنها مجموعة الخصائص التي ينبغي توافرها في الوحدة المنتجة أو الخدمة لتصبح قادرة على إشباع الحاجات المطلوبة"(نظمي والعزب،2012:ص165).

2.5.3 مفهوم جودة التدقيق

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.

ويعتبر(**De Angelo**) من أوائل الباحثين الذين ربطوا بين جودة خدمات التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية، حيث عرف جودة التدقيق بأنها " احتمالية شرط قيام

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصوره".

وكذلك فقد عرفها **Knapp** بأنها " مدي قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق "(أبوسيف،2011:ص24).

وعرفت بالخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمدقق والذي يؤدى إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق(أبوهين،2005:ص47).

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:

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

وبناء على ما سبق يمكن القول بأن جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب 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(أبوعطيوي،2012:ص44-45).

3.5.3 مفهوم رقابة الجودة لأعمال التدقيق

الرقابة على الجودة تشمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على المؤسسة التدقيق ان تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات التدقيق الخاصة على مستوي المؤسسة ككل وعلى مستوي كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الاطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع المعايير التدقيق. وقد تختلف طبيعة ومدي سياسات واجراءات الرقابة على جودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي وتفرع الأعمال، وتتأثر بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها (الذنيبات، 2010: ص63).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وأوضح (جمعة،2009) بأن مصطلح رقابة الجودة يشير إلى مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ مهمة(عملية) تدقيق البيانات المالية والتاريخية وتوثيقها.
هذا وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرغ الأعمال وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها.

6.3 أهمية رقابة الجودة

ينبع وجود مهنة التدقيق من ضرورة تلبية حاجات المجتمع وبالتالي فإنه يتوقع أن يكون التدقيق في تحسن وتطوير من أجل تلبية الاحتياجات المتطورة في المجتمع، ويعتبر تحسين جودة التدقيق مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق(مدقق الحسابات، المنظمة محل التدقيق، الجهات الحكومية، المقرضين والدائنين، المنظمات المهنية، المستفيدين من خدمات التدقيق) وتنبع أهمية رقابة الجودة من أن قوة وفعالية سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة يترتب عليها مستوى عال من جودة التدقيق والتي تؤدي بدورها إلى زيادة التأكيد بأن الخدمات التي تم تقديمها تمت بفاعلية وأن الإشراف كان ملائما ويؤكد موضوعية وأمانة المحاسب والتزامه بالمعايير المهنية مما يعزز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية وبذلك تزيد الثقة في تقرير المدقق ومصداقية القوائم المالية ويعزز ثقة الجمهور في المهنة(الأهدل، 2008).

من جهة أخري فإن مكاتب التدقيق تسعي إلي تحسين جودة خدماتها التي تقدمها من خلال وجود رقابة فعالة لجودة الخدمات مما يحقق لها سمعة مميزة وميزة تنافسية في سوق التدقيق وبالتالي زيادة حصتها السوقية ومن ثم تحقيق أهدافها(الأهدل،2008:ص6).

وتنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية:

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
2- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.
3- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
4- تخفيض صراعات الوكالة.
5- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
6- أداة تنافسية جيدة.
7- زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7.3 عناصر جودة التدقيق

تشمل عناصر جودة التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي رقم 220 المتطلبات الأخلاقية، والاستقلالية، وقبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى، وتعين فريق المهمة، وأداء المهمة، والإشراف، والاستشارات، ومراجعة الرقابة على جودة المهمة، والتفتيش(الذنيبات،2010:ص63).

يرى الباحث أن التزام مكاتب التدقيق بمعايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، بالإضافة إلي التزام المدققين بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تنفيذ عملية التدقيق يزيد الثقة بجودة عملية التدقيق، وهذا بدوره يزيد من ثقة الأطراف متضاربة المصالح بعمل المدقق والتقرير الذي يصدره من خلال إبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

مراحل عملية التدقيق

- مقدمة
- مرحلة التخطيط وتحديد استراتيجية التدقيق الشاملة
- مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات
- مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.
- مرحلة استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المدقق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.4 مقدمة:

إن عملية التدقيق هي عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة، تتكون هذه العملية من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمدققين المبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية، والتي تمكن المدقق في نهاية عملية التدقيق من الخروج برأي مناسب عن مدي عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع المنشأة(الذنيبات،2010).

وعادة ما تشمل عملية التدقيق الخطوات التالية:

الخطوة الأولي: التخطيط لعملية التدقيق وتحديد استراتيجية التدقيق الشاملة.

الخطوة الثانية: تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

الخطوة الثالثة: تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.

الخطوة الرابعة: استكمال عملية التدقيق.

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 الوصول 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 منظما 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(**Arens, et. al., 2012**).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.4 مرحلة التخطيط وتحديد استراتيجية التدقيق الشاملة (معيار رقم 300):

يعرف مصطلح التخطيط بشكل عام بأنه عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولا إلي الأهداف المرجوة، بينما يعرف مصطلح التخطيط لعملية التدقيق بأنه "وضع استراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة تدقيق وذلك من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلي مستوي منخفض بشكل مقبول"(جمعة،2012:ص261).

تكمن أهمية التخطيط لعملية التدقيق في تمكين المدقق من دراسة تعاقداته بشكل دقيق والتحكم بتكاليف عملية التدقيق وبالتالي زيادة قدرة الشركة على المنافسة والمحافظة على سمعة جيدة في مجتمع الأعمال من خلال المحافظة على علاقة جيدة مع العملاء وتقديم خدمات تدقيقية متميزة بتكاليف معقولة.

وبشكل عام فإن التخطيط لعملية التدقيق يساعد في تحقيق الأمور التالية(الذنيبات،2010) **(Arens, et. al., 2012):**

1- الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقييم هذه الأدلة ويعتبر ذلك مهماً لمنشأة المحاسبة حتى تتجنب التعرض للمساءلة القانونية، والحفاظ على سمعه طيبة في مجتمع الأعمال.
2- مساعدة المدقق على التحكم في التكاليف ويساعد ذلك المنشأة أن تعمل بشكل تنافسي، وزيادة الكفاءة والفاعلية وكذلك الاحتفاظ بقاعدة العملاء الذين تتعامل معهم.
3- تجنب سوء التفاهم مع العميل ويعتبر أمراً هاماً لتوفير علاقة جيدة مع العميل، وتسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة مناسبة.

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (300) الموسوم: التخطيط لتدقيق البيانات المالية إلي أن التخطيط الملائم لعمل التدقيق يساعد في التأكد من أن(جمعة،2012:ص262):

1- العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق.
2- المشاكل المحتملة قد شخصت، وحلها 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 ومراجعة عملهم.
6- يساعد على تنسيق العمل الذي يقوم به المدقق والخبراء للمنشآت التابعة أو الفروع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.2.4 الاتصال بالمدقق السابق:

يتطلب بيان معايير التدقيق رقم (300) في الفقرة رقم 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 تفييده في عملية التدقيق، والاتصال بالمدقق السابق يفيد في تخطيط عملية التدقيق، ويسهل على المدقق الجديد كثيراً من الأمور والظروف الغامضة(المطارنه،2011:ص17).

2.2.4 التمهيد لتخطيط عملية التدقيق:

يجب على مكتب التدقيق وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم. ومن الإجراءات التي وضعت لذلك، وضع إجراءات لغرض تقييم العملاء المحتملين، ولغرض الموافقة على اعتمادهم كعملاء للمكتب وكذلك وضع تقييم العملاء على ضوء ظهور أحداث معينة، لغرض تحديد فيما إذا كان من الضروري استمرار العلاقة مع العميل من عدمه(أبوهين،2005).

كما يتوجب على المدقق قبل القيام بعملية اتخاذ قرار بالموافقة على تدقيق حسابات شركة أو الاستمرار مع عميل معين أن يقوم بالحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة نشاطه وأن يقوم بجمع المعلومات المناسبة التي تساعده في اتخاذ هذه القرارات، ونظرا لأهمية هذه الخطوة فقد نص معيار التدقيق الدولي رقم(300) في الفقرة 6، أن على مدقق الحسابات القيام بإجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل بالنسبة لعملية التدقيق الحالية، وتقويم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية، بالإضافة إلي ذلك الاتفاق مع العميل على شروط التعاقد، والاتصال بالمدقق السابق إن كان هناك تغييراً في المدقق وذلك امتثالاً لأخلاقيات المهنة، وتختلف هذه المعلومات في حالة كون عملية التدقيق لعميل جديد أو كونه مستمر(المطارنه،2011).

ويقوم المدقق بتقييم العميل المحتمل قبل الموافقة على قبوله، وأن يراجع العلاقة مع العملاء الحاليين باستمرار، ففي حالة كون العميل جديد، يقوم الشريك المسؤول بتقييم وضع المنشأة في السوق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرة الشركة على الاستمرار، ويقوم بتقييم علاقة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الادارة مع المدقق السابق لمعرفة مدي قدرة المدقق على الحفاظ على استقلاليته ومدي ممارسة الإدارة ضغوطاً عليه. أما العملاء القدامى فإنه يتم تقييم امكانية الاستمرار معهم، حيث يتم تقييم العلاقة معهم في الفترة أو الفترات السابقة وبالأخص مدي وجود تضارب بينهم ومدي ممارسة العميل لضغوطات على المدقق للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة التي يراها ضرورية وفيما يتعلق بأتعاب التدقيق فإن وجود بعض الأتعاب المتأخرة قد يجعل المدقق يمتنع عن الاستمرار مع العميل لفترة جديدة. وكذلك الامر في حالة وجود دعوى قضائية مقامة من قبل العميل ضد المدقق بالأخص يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما يلي(الذنيبات،2010:ص134):

1. مدي استقامة المالكين والمديرين الأساسيين للشركة وأولئك الذين لهم مسؤولية التحكم المؤسسي.
2. فحص فيما إذا كان الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية.
3. فحص فيما إذا كان بإمكان شركة التدقيق وفريق المهمة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية بما فيها الاستقلالية.

يري الباحث أن المسئولية القانونية والمهنية لمنشأة التدقيق المتعلقة بالعملاء الذين يفتقدون الأمانة أو العملاء الذين ليس لديهم الاستقرار المالي ولديهم مشاكل مالية او سمعتهم في السوق سيئة سيجلبون لمنشأة التدقيق مشاكل وتكاليف مباشرة وغير مباشرة أكثر من المنفعة التي سوف يحصلون عليها. ولذلك يجب على منشأة التدقيق دراسة أي عميل دراسة معمقة قبل الموافقة على قبوله من حيث التكلفة والعائد لتجنب الدخول في مشاكل مستقبلة والمحافظة على سمعة طيبة في بيئة الأعمال، وبالتالي بعض المنشآت ترفض التعامل مع العملاء الذين يتعلق بهم خطر كبير، مثل عملاء الادخار والقروض، شركات التامين الصحي، شركات التأمين ضد الكوارث.

فقبل قبول العميل الجديد يتم التأكد من إمكانية التعامل معه. ويجب أن يتم تقييم ما يلي(Arens, et. al., 2012):-

1. موقف العميل المتوقع في مجتمع الأعمال.
2. الاستقرار المالي للعميل.
3. علاقة العميل بمنشاة المحاسبة التي كانت تقوم بالتدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتتطلب نشرة رقم 7 من معايير التدقيق أن يتصل المدقق الجديد مع المدقق القديم الذي كان يقوم بالتدقيق، وذلك لتقييم موقف المدقق الجديد على قبول مهمة التدقيق من عدمه. ومن الجائز أن يقوم المدقق القديم بإبلاغ المدقق الجديد عن أية خلافات بينه وبين العميل، وأي خلاف حول المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وطبقا لميثاق السرية يجب ان يحصل المدقق القديم على إذن من العميل قبل إعطاء المدقق الجديد أية معلومات. وفي حالة وجود مشاكل قضائية يمكن اختصار إجابة المدقق القديم " بعدم القدرة على إعطاء معلومات" إن معظم منشآت المحاسبة تقوم بتقييم عملائها سنوياً لتحديد ما اذا كانت ستستمر في تقديم خدماتها لهم ام أنها ستوقف العلاقة معهم. ومن أهم أسباب عدم الاستمرار مع العملاء:

1. نوع الرأي الذي يتم إصداره.
2. الأتعاب.
3. افتقار العميل للأمانة.
4. إذا رفع العميل قضية ضد المدقق.
5. عدم دفع الأتعاب لأكثر من عام، أو وجود خطر كبير للمجال الذي يعمل فيه العميل.

3.2.4 التفاهم مع العميل على شروط الاتفاقية(معيار رقم 210):

من الواجب اتفاق أطراف عملية التدقيق على شروط التكليف بهذه العملية في كتاب التكليف أو في أي صورة مناسبة تمثل شكلاً من أشكال العقود، بقصد مساعدة المدقق في اعداد كتاب التكليف المتعلق بتدقيق البيانات المالية، وتكمن أهمية كتاب التكليف في أنه يوثق ويؤكد موافقة المدقق على تعيينه وعلى هدف ونطاق التدقيق ومدي مسؤوليات المدقق تجاه العميل وطبيعة التقارير التي سوف يصدرها المدقق(نظمي والعزب،2012).

بعد جمع المعلومات السابقة وتقييمها واتخاذ قرار بقبول مهمة التدقيق الجديدة أو الاستمرار مع العميل القديم يقوم المدقق والعميل بتحديد شروط الاتفاقية وإعداد رسالة الارتباط أو ما يسمي كتاب التكليف (**engagement letter**). وهذه الرسالة عبارة عن العقد الموقع من قبل الطرفين والذي يبين شروط الاتفاقية ويحدد طبيعة مهمة التدقيق ومسؤوليات المدقق والإدارة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

محتويات رسالة الارتباط:

قد تختلف محتويات رسالة الارتباط من تكليف إلي أخر ولكنها بشكل عام قد تحتوي على الأمور التالية(الذنيبات،2010:ص136):

1. الهدف من تدقيق البيانات المالية.
2. مسؤولية الادارة عن البيانات المالية.
3. إطار الإبلاغ المالي المطبق.
4. نطاق عملية التدقيق بما في ذلك الإشارة إلي القوانين والأنظمة ذات العلاقة.
5. شكل التقرير أو التقارير.
6. الإشارة إلي مخاطر احتمال عدم تمكن المدقق من اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية بسبب استخدام العينات في التدقيق ووجود المحددات المتوارثة المختلفة.
7. الإشارة الي ضرورة تمكين المدقق من الحصول على، أو الاطلاع على، كافة السجلات والمستندات والمعلومات التي يراها ضرورية.

وهناك بعض الأمور التي قد يرغب المدقق في أن يتضمنها كتاب التكليف ومن هذه الأمور(نظمي والعزب،2012:ص184):

1. الامور المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق.
2. الأمور المتعلقة بالأتعاب المهنية وطرق سدادها.
3. الأمور المتعلقة بثبيت شروط التكليف عن طريق الحصول على كتاب تأكيد من العميل.
4. أية ترتيبات تتعلق باشراك مدققين آخرين أو خبراء أو مدققين داخليين.
5. في حالة اعادة التكليف بالتدقيق قد يقرر المدقق عدم ارسال كتاب تكليف جديد في كل فترة الا اذا استجد شيء وكان هناك حاجة ملحة لذلك.

4.2.4 اختيار فريق عمل التدقيق:

المعيار الأول من معايير التدقيق ينص على أنه يجب أن يؤدي 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 صناعه الماس، استشارة محامين في مسائل قانونية، ويجب على المدقق الإلمام الكافي بنشاط العميل ليحدد مدي ضرورة الاستعانة بخبير(Arens, et. al., 2012).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5.2.4 فهم أعمال العميل وصناعته:

حيث أن المعرفة الكافية والكاملة بطبيعة عمل ونشاط المنشأة وبالذات المتطلبات والمشاكل البيئية تمكن المدقق من تحديد وفهم الحالات والمعاملات التي يري المدقق بأنها مهمة ولها تأثير على البيانات المالية، وتكون معرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة قبل عملية التكليف وأثناءها وبعدها وذلك للحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات، وكلما تقدم المدقق في عملية التدقيق احتاج الي معلومات أكثر وأدق عن طبيعة عمل المنشأة(نظمي والعزب:2012).

من خلال هذه الخطوة يجمع المدقق المعلومات المناسبة عن طبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل فيها، وتشتمل هذه المعلومات على ما يلي(الذنيبات،2010:ص142):

1. القيام بزيارة ميدانية لمنشأة العميل من أجل الحصول على درجة من الفهم للعمليات التشغيلية وإجراء المقابلات مع الموظفين والحصول على معلومات بشكل مباشر عن مختلف النواحي الفنية.
2. تحديد الاطراف ذات العلاقة والتي تشمل كل الجهات الرئيسة التي يتعامل معها العميل ويكون هناك تأثير مادي لأحد الطرفين على الاخر. وفي حالة التعامل بعمليات ذات تأثير مادي فانه لا بد من الإفصاح عنها.
3. الحصول على معلومات عن العمليات والتعاقدات أو الالتزامات القانونية للعميل، حيث يتم الحصول على هذه المعلومات من خلال مراجعة النظام الأساسي وعقد التأسيس ومحاضر الاجتماعات والتعاقدات المختلفة وغيرها من الوثائق.
4. الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بمختلف مكوناته.

ويري الباحث أن الفهم الدقيق لأعمال العميل وصناعته والمعرفة الكافية حول عمليات الشركة ضرورية للمدقق لإجراء تدقيق كافي حسب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، فالمدقق يجب أن يحصل على فهم كاف للمؤسسات وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، وذلك لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت ناتجة عن الخطأ أو الغش، وتصميم طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6.2.4 تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية:

تعتبر الإجراءات التحليلية في التدقيق احدي الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها المدقق عند قيامه بعمل برنامج التدقيق، إذ يركز المدقق على البنود التي يتوقع أن تكون بها أخطاء وتحريفات جوهرية، ويطلب أدلة إثبات إضافية عندما يكون نظام الرقابة الداخلي لا يمكن الاعتماد عليه، أو لعدم كفاية نظام التقارير، وعدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية كما أنها تساعد المدقق على فهم واقع منشأة العميل محل التدقيق ووضوح الرؤية حول مدي مصداقية القوائم المالية المنشورة ومدي اتفاقها مع واقع المنشأة الحقيقي(أبوشرخ،2012).

ولذلك فان تلك العوامل تجعل من الاجراءات التحليلية في التدقيق ضرورة لابد من القيام بها بالإضافة لفوائدها في تخفيض وقت وتكلفة عملية التدقيق فهي تعمل على زيادة كفاءة عملية التدقيق(جربوع،2005:ص263).

7.2.4 فهم الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الرقابة:

دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية من أجل الحصول على قدر مناسب من الفهم الأولي الذي يساعد المدقق في رسم خطة التدقيق بشكل المناسب. فعلى المدقق أن يقوم ببعض الإجراءات للحصول على فهم للعميل ولأنظمة الرقابة الداخلية طبقاً لمعايير التدقيق الدولية والمعيار الثاني من معايير العمل الميداني، حيث أن هذه المعايير تتطلب أن يقوم المدقق بالحصول على فهم كافي للرقابة الداخلية للعميل من أجل التخطيط المناسب لعملية التدقيق. يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وفهم نشاط المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية وذلك من أجل تحديد وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناتجة عن الغش او الخطأ، ومن أجل تصميم طبيعة وحجم وتوقيت اختبارات التدقيق(الذنيبات،2010:ص151).

8.2.4 جمع المعلومات لتقدير مخاطر الاحتيال:

من الممكن أن تنشأ الأخطاء في البيانات المالية من الاحتيال أو الخطأ، والعامل الذي يميز بين الاحتيال والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الناجم عن الخطأ في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود. ويشير مصطلح "الخطأ " إلى التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية، بما في ذلك حذف مبلغ أو إيضاح مثل:

- خطأ في جمع بيانات أو معالجتها والتي تعد البيانات المالية منها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

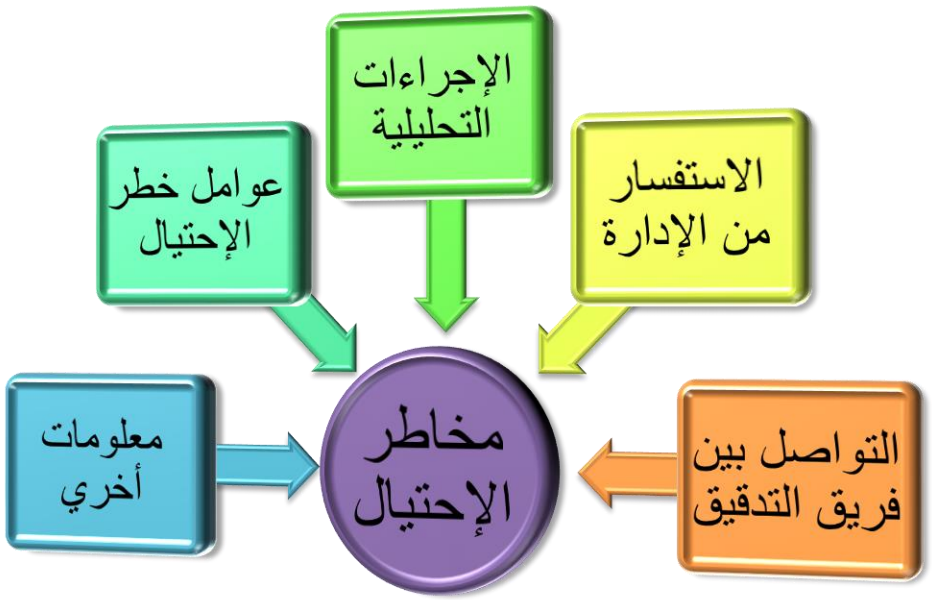
- تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق.
- خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح.

ويشير مصطلح "الاحتيال" إلى فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية، ويتم الإشارة إلى الاحتيال الذي يتورط به عضو واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالرقابة على أنه "احتيال الإدارة"، ويشار إلى الاحتيال الذي يتورط به موظفو المنشأة فقط على أنه " احتيال الموظفين"، وفي أي من هاتين الحالتين قد يكون هناك تواطؤ داخل المنشأة أو مع أطراف أخرى خارج المنشأة، وهناك نوعان من التحريفات المقصودة لهما علاقة بتصنيف المدقق للاحتيال– التحريفات الناتجة عن تقرير مالي احتيالي، وتحريفات ناتجة عن سوء التخصيص للأصول.

وبالتالي على المدقق الحفاظ على مستوى من الشك المهني بمعني تقييم جميع المعلومات المتاحة بهدف القدرة على تقييم مخاطر الاحتيال، والمدقق لديه مسؤولية للتصدي لمخاطر الاحتيال عن طريق تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن أية معلومات جوهرية خاطئة، يتم الكشف عنها سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الأخطاء ويوضح الشكل (4-1) مصادر المعلومات الخمسة عند تحديد وتقييم مخاطر الاحتيال(**Arens, et. al., 2012**).

شكل رقم (4-1)

مصادر المعلومات لتقدير مخاطر الاحتيال



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المصدر: (Arens, et. al., 2012 p343)

يري الباحث من خلال بيانات الشكل السابق أن على المدقق أن يقوم ببذل أقصي قدر من العناية المهنية الواجبة لتقييم مخاطر الاحتيال عن طريق جمع المعلومات اللازمة لذلك وتقييم مخاطر الاحتيال في المرحلة الأولي من عملية التدقيق لتوجيه إمكانيات التدقيق نحو الشكوك المادية الجوهرية وتوفير الوقت والجهد من أجل زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

9.2.4 استراتيجية التدقيق الشاملة:

طبقاً لمعيار التدقيق رقم (300) فقد أوجب وضع استراتيجية تدقيق شاملة والتي بموجبها يتم تحديد أهداف التدقيق وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها والموارد اللازمة مادية أو بشرية وكافة الترتيبات الإدارية الأخرى، كما ويجب على المدقق أن يضع هذه الاستراتيجية وتوثيقها وشرح نطاق العمل والتنفيذ المتوقع لعملية التدقيق، وكلما كانت هذه الاستراتيجية مفصلة أدت إلي المساعدة في وضع خطة التدقيق(المطارنه،2011:ص18).

كما يجب على المدقق وضع استراتيجية شاملة لعملية التدقيق، وتحدد استراتيجية التدقيق الشاملة نطاق وتوقيت ومدي التدقيق، وتوفر الإرشادات لتطوير خطة تدقيق أكثر تفصيلاً ويشمل وضع استراتيجية تدقيق شاملة ما يلي(جمعة،2012:ص273):

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 مع 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 يوجد 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

10.2.4 تصميم برنامج التدقيق التفصيلي:

يحتاج المدقق عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلي تصميم برنامج تدقيق، ولذلك يعرف برنامج التدقيق بأنه" خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية"(جمعة،2012:ص282).

إن تصميم البرنامج يشمل توضيح الإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف التدقيق، حيث يأخذ المدقق بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات التي سيقوم بها ومدي القيام بها والتوقيت المناسب للقيام بكل اجراء. وهذا البرنامج ينسجم مع استراتيجية التدقيق التي يتبناها المدقق والتي تحتوي على اختبارات متوازنة تتعلق بالرقابة الداخلية وبالاختبارات الأساسية للعمليات والتفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليلية.

إن خطة التدقيق تكون أكثر تفصيلاً من استراتيجية التدقيق الشاملة، وهي تشمل طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق العملية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقليل مخاطر التدقيق إلي مستوي منخفض بشكل مقبول، لذلك يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (300) إلي أنه يجب على المدقق تطوير خطة التدقيق من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلي مستوي منخفض بشكل مقبول، مع الآخذ بعين الاعتبار أن توثيق خطة التدقيق يعمل كسجل للتخطيط والأداء المناسب لإجراءات التدقيق التي يمكن مراجعتها واعتمادها قبل أداء مزيد من إجراءات التدقيق، ولذلك يجب أن تشمل خطة التدقيق ما يلي(جمعة،2012:ص278):

1- وصف لطبيعة وتوقيت ومدي الإجراءات المخططة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
2- وصف لطبيعة وتوقيت ومدي إجراءات التدقيق الإضافية المخططة عند مستوي الإثبات لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات.
3- إجراءات التدقيق الأخرى المطلوب تنفيذها للعملية من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية.

وطبقاً لمعيار التخطيط الدولي (300)، في الفقرة 13 يتعين على المدقق تطوير خطة التدقيق من أجل تقليل مخاطر التدقيق وبالشكل المقبول وتطبيق الاستراتيجية الشاملة للتدقيق، ويجب أن تشمل خطة التدقيق توضيحا للإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف عملية التدقيق، فعند وضع خطة التدقيق يجب على مدقق الحسابات الاخذ بعين الاعتبار طبيعة الاجراءات التفصيلية التي سيقوم بها والتوقيت المناسب لكل إجراء(الذنيبات،2006:ص156).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وكما هو معروف فإن إجراءات التدقيق الأساسية تقوم على الاختبارات الموسعة للعمليات وتفاصيل الأرصدة ويتم تصميم خطة التدقيق من ثلاثة أجزاء وتتكون من: الاختبارات الأساسية للعمليات، والإجراءات التحليلية، والاختبارات التفصيلية للأرصدة(حماد،2004:ص110).

لقد نص معيار التدقيق الدولي (300) في الفقرة 16 أنه على المدقق في أثناء سير عملية التدقيق تحديث استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وتغييرهما حسب الضرورة، وقد نصت الفقرة 17 من نفس المعيار أنه من الممكن أن يحصل المدقق على أدلة تتعارض مع الأدلة التي حصل عليها في أثناء قيامه بتقييم فاعلية الرقابة الداخلية، وبناءً على ما سبق يجب إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخططة بناءً على التقييم المعدل للمخاطر، وتعديل طبيعية وتوقيت وإجراءات التدقيق نتيجة للظروف المستجدة(المطارنه،2011:ص19).

إن تخطيط عملية التدقيق هو عملية مستمرة متكررة طيلة عملية التدقيق، ونتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق فقط يحتاج المدقق أن يعدل استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق الشاملة، وبذلك تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخططة الناجمة، وقد تصل معلومات إلى علم المدقق تختلف بشكل جوهري عن المعلومات المتوفرة عندما خطط المدقق إجراءات التدقيق.

11.2.4 التوجيه والإشراف والمتابعة:

تتضمن هذه العملية توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا. أما عن معيار التدقيق الدولي (300) فقد تضمن في الفقرة 18 والفقرة 20 أن على مدقق الحسابات التخطيط لطبيعية وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف و المتابعة على أعضاء فريق عملية التدقيق ومراجعة عملهم تعتمد أساساً على عدد من العوامل منها حجم وتعقيد المنشأة، مجال التدقيق، مخاطر الاخطاء الجوهرية، قدرة وكفاءة المكلفين بمهمة التدقيق(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2007:ص337).

على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية بناء على المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية، وعندما تزيد المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية في مجال مخاطرة التدقيق، فإن على المدقق عادة زيادة مدى واستمرارية توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية وأداء مراجعة أكثر تفصيلاً لعملهم، وبالمثل على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة عمل فريق العملية بناء على قدرات وكفاءة الأفراد الأعضاء في فريق العملية الذين يقومون بأداء عملية التدقيق(جمعة،2012:ص280).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

12.2.4 توثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المفصلة:

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (300) إلي أنه يجب على المدقق توثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المفصلة، بما في ذلك أية تغيرات جوهرية تتم أثناء عملية التدقيق، كما يجب أن يشمل توثيق المدقق لاستراتيجية التدقيق الشاملة القرارات الرئيسية التي تعتبر ضرورية لتخطيط التدقيق بشكل مناسب وإبلاغ الأمور الهامة لفريق عملية التدقيق، بالإضافة إلي وجوب توثيق المدقق لاستراتيجية التدقيق الشاملة إلا أن عملية التوثيق لا تقتصر علي ذلك بل تشمل أيضاً كافة التغيرات الهامة ونتائج اجراءات التدقيق المتأثرة بهذه التغيرات(جمعة،2009).

وقد ألزم المعيار الدولي رقم (300) في الفقرة رقم 22 مدقق الحسابات بتوثيق استراتيجية التدقيق وخطة التدقيق بما في ذلك أي تغيير قد يحدث في أثناء عملية التدقيق، والهدف من توثيق عملية التخطيط هو مساعدة المدقق على تقديم ما يعزز أن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير المتعارف عليها، وأن الرأي الذي قام بإبدائه هو واقعي وغير متحيز(المطارنه،2011:ص19).

3.4 مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات:

بعد قيام المدقق في الخطوات السابقة بدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية لغايات التخطيط فانه يبدأ في هذه المرحلة بتنفيذ ما تم تحديده في برنامج التدقيق من اختبارات تهدف إلي التحقق من مدي مناسبة تصميم الرقابة الداخلية وفاعلية تشغيل النظام، حيث يقوم بالاستفسارات من موظفي العميل وفحص الوثائق والتقارير وملاحظة بعض الأنشطة وإعادة التشغيل لبعض أنشطة العميل. أما بالنسبة للاختبارات الأساسية للعمليات فهي تهدف إلي التحقق من مدي وجود تحريفات في القيم النقدية لهذه العمليات، وبشكل أدق فإن هذه الاختبارات تهدف إلي التحقق من الاهداف الخمسة الخاصة بالعمليات والتي تشمل التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة والحد الفاصل والتصنيف. ويمكن للمدقق أن يقوم بكل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على انفراد او يقوم بهما معا في نفس الوقت(الذنيبات،2010:ص152).

وتشمل هذه المرحلة من الاختبارات اختبار الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات حيث يتم في هذه المرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات للحصول على أدلة تدعم أنواع الرقابة التي تساهم في تقدير المدقق لخطر الرقابة (هل يمكن تخفيضه إلى الحد الأقصى) والحصول على أدلة لدعم صحة الأرصدة النقدية للعمليات لتقدير احتمال وجود تحريفات في القوائم المالية حيث يقوم المدقق بتنفيذ تلك المرحلة قبل نهاية السنة بثلاث أشهر لتحديد الاختبارات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التفصيلية مع العلم أن معظم المدققين ينفذون اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات بشكل متزامن (على نفس العمليات المالية) وعندما لا يتم اعتبار أنواع الرقابة على أنها فعالة أو اكتشاف تحريفات في أنواع الرقابة يمكن توسيع الاختبارات الأساسية في هذه المرحلة أو في المرحلة الثالثة(Arens, et. al., 2012).

1.3.4 تنفيذ اختبارات الرقابة:

1.1.3.4 مفهوم الرقابة الداخلية:

يمكن أن تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والاجراءات والوسائل المتبعة من قبل ادارة المنشأة للمحافظة على أصول المنشأة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية(المطارنه،2009:ص207).

ومن التعريف السابق يمكن استنتاج أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن عدد من الأهداف منها:

1- توفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة.
2- توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
3- زيادة الكفاءة الإنتاجية.
4- التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.
5- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.

يعد هذا التعريف شامل، حيث أنه يتضمن أنظمة الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة المالية وغير المالية، وذلك لتحقيق الرقابة (لمنع الأخطاء والغش والتلاعب، والسرعة في اكتشافها عند الحدوث كذلك السيطرة على مواطن الاسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة الإنتاجية)

وقد عرف المعيار رقم 400 نظام الرقابة الداخلية بأنه كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها ادارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلي هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2003).

عرفت لجنة Committee of Sponsoring Organizations (**COSO**) الرقابة الداخلية بأنها" :عملية متأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة والتي من خلالها يمكن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية البيانات المالية، وتحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها.

كذلك ساهم عدد من العوامل في نشوء ما يسمي بنظام الرقابة الداخلية يمكن ايجازها في الاتي(المطارنه،2009):

1- كبر حجم المنشأة وزيادة اعمالها مما ادي إلي انفصال الملكية عن الإدارة وتوفر أشخاص مدربين ومختصين وكذلك حاجة الملاك إلي البيانات المالية الموثوق بها للتأكد من حسن استغلال وإدارة تلك الاموال، لذلك يتم اللجوء إلي المدقق الخارجي والذي بدوره يعتمد على نظام الرقابة الداخلية للمنشاة.

2- التعقيد الهيكلي والاداري للمنشآت مما أدي إلي وجود عدد من الادارات داخل المنشأة وفي كل دائرة عدد من الأقسام والفروع مما زاد حاجة الإدارة العليا إلي بيانات دقيقة وموثوق بها عن أداء الإدارات والأقسام والفروع، وكذلك اتخاذ اجراءات لزيادة الكفاءة في استخدام الموارد في الأقسام والفروع

3- أدي ازدياد حاجة الحكومة إلي بيانات مالية دقيقة وموثوقة حول نشاط المنشآت لمعرفة مساهمة المنشآت في الاقتصادي القومي إلي نشوء نظام الرقابة .

4- مسؤولية الإدارة عن حماية أصول المنشأة وعن منع الغش والأخطاء وتقليل فرص ارتكابها مما استدعي منها انشاء نظام فعال للرقابة الداخلية يمكنها من خلاله الوفاء بالمسؤوليات الملقاة عليها.

5- تطور التدقيق وتحول عملية التدقيق من فحص شامل إلي فحص اختباري يقوم على استخدام الأدوات الاحصائية لاختيار عينات وإجراء الفحص عليها، وبعد ذلك يتم تعميم النتائج التي يتم التوصل إليها، وحتي يتم ذلك ويتمكن المدقق من استخدام العينات لابد من وجود نظام رقابة قوي وفعال وإلا اضطر المدقق إلي القيام بالفحص الشامل، الذي يتطلب تكاليف مرتفعة جداً.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.1.3.4 أقسام الرقابة الداخلية:

لقد اعتمد الكثير من الكتاب والمهتمين في مجال الرقابة الداخلية، في تصنيف فروعها أو أنوعها، على تبويب الأهداف التي تضمنها تعريفها، استنادا إلي ما جاء في التعريف الذي قدمه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث صنف الرقابة الداخلية إلي الأقسام التالية(عبد الله،2000:ص167):

1.2.1.3.4 الرقابة الإدارية:

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية والإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات التي ترتبط 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:ص45).

وتهدف الرقابة الداخلية الإدارية إلي تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ومن الاجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق الرقابة لإدارية(الذنيبات،2010:ص179):

1- الموازنات التخطيطية.
2- التكاليف المعيارية.
3- الرسوم البيانية والخرائط.
4- دراسة الوقت والحركة.
5- التقارير الدورية.
6- البرامج التدريبية للعاملين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.2.1.3.4 الرقابة المحاسبية:

يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدي دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدي امكانية الاعتماد عليها ومدي دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، و اكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على مدقق الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذو أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة(المطارنه،2009:ص213).

تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق, والاجراءات الهادفة إلي اختيار البيانات المحاسبية المعروفة بالدفاتر والسجلات، المتعلقة بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية، ودرجة الاعتماد عليها(حجو،2012).

وتهدف الرقابة الداخلية المحاسبية إلي ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية. ومن الاجراءات التي يمكن أن تضعها الادارة لتحقيق الرقابة المحاسبية(الذنيبات،2010):

1- تحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف في القسم المالي بحيث لا يسمح لأي شخص القيام بعملية واحدة من بدايتها حتي نهايتها.
2- استخدام طريقة القيد المزدوج.
3- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.
4- إعداد موازين التدقيق الدورية.
5- إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.
6- إتباع نظام الجرد المستمر للمخزون.
7- اعتماد قيود التسويات وتصحيح الأخطاء من قبل أشخاص غير الذين قاموا بإعداد قيود اليومية.

3.2.1.3.4 الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي. وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة والذي يؤدي إلي أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف أخر حيث أن ذلك يؤدي إلي اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما ان مدقق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الضبط الداخلي.

ويهدف الضبط الداخلي إلي حماية الاصول ، من وسائل الضبط الداخلي التي تضعها الإدارة(الذنيبات،2010):

1- تقسيم العمل.

2- المراقبة الذاتية بحيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة من قبيل موظف أخر

3- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسئوليات.

4- استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة.

5- التأمين على الممتلكات والموظفين الذين في حوزتهم العهد.

3.1.3.4 خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدارسة وفهم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق من خلال الخطوات التالية(المطارنه،2009:ص214):

1.3.1.3.4 الخطوة الاولي/ فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

يجب على مدقق الحسابات ان يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة) عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة. وكذلك الرجوع إلي المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية يستطيع مدقق الحسابات استخدام العديد من الاساليب مثل قوائم الاستقصاء، وخرائط التدفق وغيرها.

2.3.1.3.4 الخطوة الثانية/ تحديد مخاطر الرقابة:

الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر الرقابة، ويمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق 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 التقييم 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.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.3.1.3.4 الخطوة الثالثة/ اختبارات الالتزام:

تهدف هذه الاختبارات للتحقق من أن اساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيق اجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على ادارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الاجراءات والاساليب عن طريق تدريبهم وأداء مهام المخصصة لكل واحد منهم لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه.

4.1.3.4 مسؤولية مدقق الحسابات عن دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية:

يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولي لبدء عملية التدقيق، ولقد نص معيار التدقيق الدولي رقم 400 أنه 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 من أنها قد خفضت إلي المستوي الأدنى المقبول، مما سبق نستنتج أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها ونظام الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات(حجو،2012:ص55).

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 بناء على استراتيجية التدقيق التي قرر اتباعها، حيث أنه قد يقوم باختبارات مكثفة أو بسيطة للرقابة الداخلية بناء على تقييمه الاولي لقوة النظام(الذنيبات،2010:ص176).

وتعتبر دارسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية التي يرتكز عليها مدقق الحسابات عند إعداده لبرنامج التدقيق وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق. إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وإنما يحدد أيضاً العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها، ويجب أن يستمر مدقق الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى تمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المنشأة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

غموض أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام. ويجب على المدقق قبل القيام بعملية التدقيق الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة الداخلية والذي يتحقق عن طريق الملاحظة والمتابعة والاطلاع أو عن طريق استخدام قائمة الاستبيان (**Questionnaire**)، وكذلك تحديد مدى ملائمة دقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة مع النموذج الأمثل لتلك الإجراءات ومع أخذ الظروف الواقعية في الاعتبار، وكذلك تجديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلاً ، لأنه قد يكون النظام سليماً من الناحية النظرية ، ولكنه غير مطبق بالواقع ، نتيجة عدم إلمام الموظفين بالإجراءات المطلوبة، ويمكن استخدام أسلوب العينة الإحصائية للكشف عن الكيفية التي يعمل بها النظام في الواقع العملي ، وعند قيام مدقق الحسابات الخارجي المستقل بإبداء رأيه على عدالة القوائم المالية فإنه يعتبر مسئولاً عن تقرير مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج تلك القوائم حسب القانون الأمريكي مع العلم أنه غير مسئول وفق المعايير الدولية، كما أنه مسئول عن تحقيق اختبارات العمليات والأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية(مسلم،2011:ص14-15).

ولقد حدد (**Arens, et. al., 2012**) أنواع اختبارات التدقيق التي يستخدمها المدققون لتحديد مدي عدالة القوائم المالية والهدف من استخدامها وهي كالتالي:

جدول رقم (4-1)

الاختبارات التي تستخدم لتحديد مدي عدالة القوائم المالية

م	اسم الاختبار	الاستخدام	مرحلة التنفيذ
1-	إجراءات فهم الرقابة الداخلية	تستخدم لتخفيض خطر الرقابة	الأولي
2-	اختبارات الرقابة	تستخدم لتخفيض خطر الرقابة	الثانية
3-	الاختبارات الأساسية للعمليات	تستخدم لتخفيض خطر الاكتشاف المخطط	الثانية
4-	الإجراءات التحليلية	تستخدم لتخفيض خطر الاكتشاف المخطط	الثالثة
5-	الاختبارات التفصيلية للأرصدة	تستخدم لتخفيض خطر الاكتشاف المخطط	الثالثة

المصدر: (Arens, et. al., 2012)

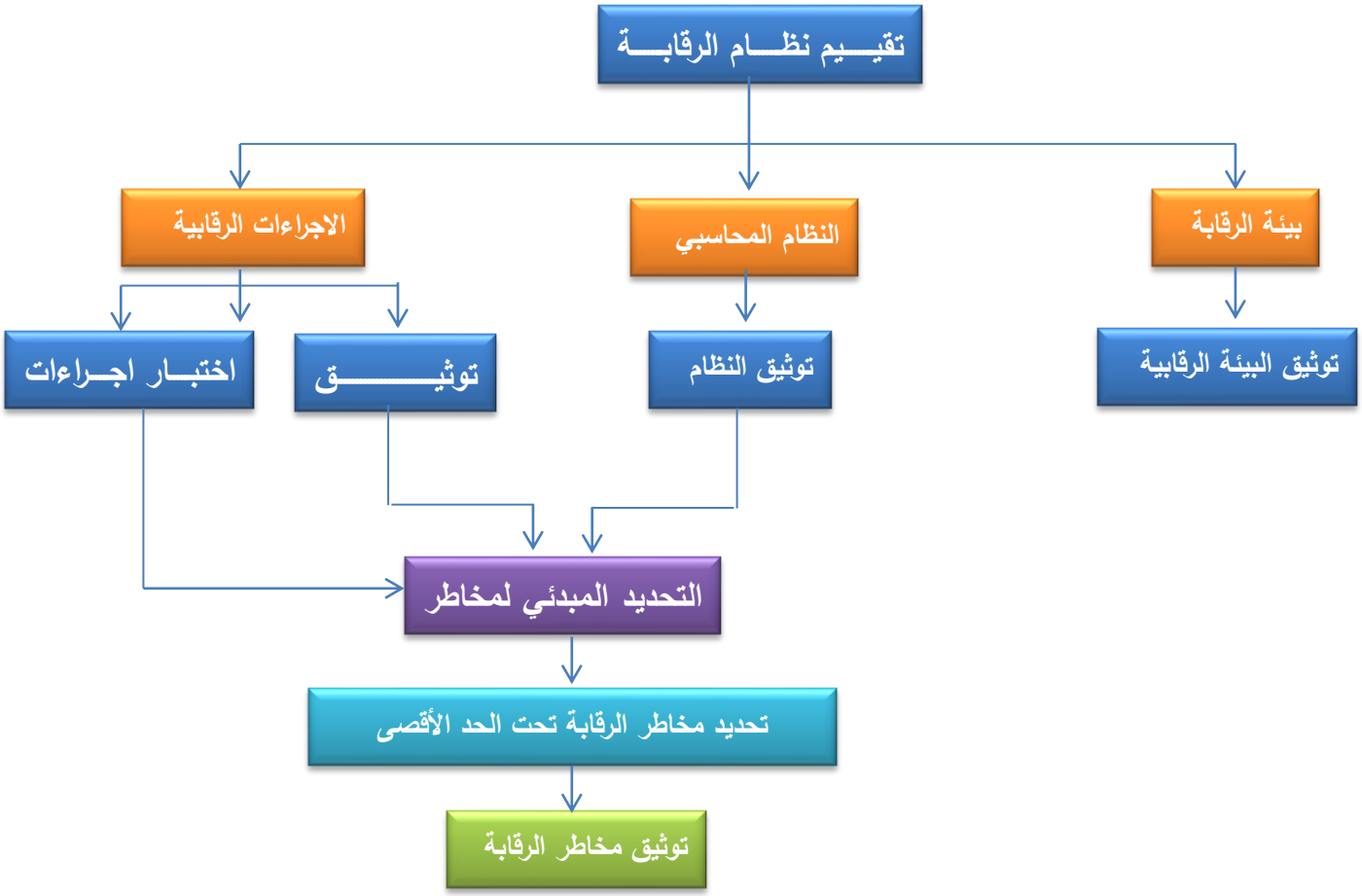
وتقع كافة إجراءات التدقيق في واحدة أو أكثر من الاختبارات الخمسة المذكورة أعلاه.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد تناول معيار التدقيق الدولي رقم 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية ومن الممكن ان يظهر هيكل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الشكل التالي(المطارنه،2009):

شكل رقم(4-2)

خطوات تقييم نظام الرقابة



المصدر: (المطارنه،2009:ص205)

5.1.3.4 تقدير مخاطر الرقابة:

لغرض تقدير المخاطر، يجب أولاً أن تحدد إدارة الشركة أهدافها، ومن ثم التهديدات التي تواجهها، وبعد تحديد التهديدات، يجب أن تقدر المخاطر، أو احتمال حدوث كل تهديد، ويجب أن تقدر إدارة المنشأة بعد ذلك التعرض لكل خسارة محتملة ممكن أن تنتج من وراء المخاطر التي تم

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحديدها. وبعد تحديد الخسارة المحتملة لهذه المخاطر يجب تحديد مجموعة من الأنظمة الرقابية التي تمنع الخسارة(بدوي2011).

ينص المعيار الدولي رقم 400 على أن خطر الرقابة هو عبارة عن الاخطاء التي يمكن أن تحدث في رصيد حساب معين أو عمليات اما منفردة أو متجمعة مع اخطاء بيانات اخري لعمليات أو أرصدة، وهذا النوع من الاخطاء لا يمكن منعه او اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب بواسطة الانظمة المحاسبية والرقابة الداخلية، وفيما يخص مخاطر الرقابة فانه يجب على مدقق الحسابات اتخاذ الاجراءات التالية(المطارنه،2009:ص224):

1- أن يقوم بعملية التقدير الأولي لمخاطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بمنع حدوث معلومات خاطئة اساسية أو اكتشافها وتصحيحها.
2- أن يقوم المدقق بتوثيق وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة وأن يقوم بتقدير مخاطر الرقابة.
3- أن يقوم مدقق الحسابات بإجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة اثبات تخص فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وذلك للتحقق من تصميم هذه الانظمة وهل تعمل على منع أو اكتشاف وتصحيح المعلومات الخاطئة بشكل ملائم.
4- ان يقوم مدقق الحسابات بتحديد نوعية أدلة الاثبات الملاءمة وتوقيت الحصول عليها خاصة فيما يخص فصل الواجبات.
5- ان يقوم مدقق الحسابات قبل ختام عملية التدقيق بتقدير مدي صحة مخاطر الرقابة.

ويري الباحث أن هذه المرحلة تتمثل في قيام المدقق بالاستفسار أو الفحص أو الملاحظة أو إعادة التشغيل للسياسات وإجراءات الرقابة التي تم تصميمها على نحو فعال من واقع فهمه لإجراءات الرقابة المعمول بها أو أية أدلة أخري يمكن أن تعزز فهم المدقق فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، ويجب العلم انه عندما تكون إجراءات الرقابة غير فعالة لا يتم إجراء اختبار رقابة لها لأنه ليس من المنطق تحديد أن نقص الرقابة يتم تنفيذه على نحو ملائم.

2.3.4 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 التدقيق الست المرتبطة بالعمليات المالية (الحدوث ، الاكتمال ، الدقة ، الحد الفاصل ، التصنيف) في كل فئة من فئات العمليات المالية ويوجد ثلاث أنواع من الاختبارات الأساسية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

للعمليات وهي الاختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة(الذنيبات،2010).

ويقوم المدقق ببعض الاختبارات الأساسية بغض النظر عن النتائج التي يحصل عليها من اختبارات الرقابة، وهناك بعض الاختبارات الأساسية التي يقوم بها بناءً على ما تم التوصل إليه من اختبارات الرقابة. وعادة يقوم باختبارات للتحقق من الاهداف الرئيسية (نظمي والعزب:2012):

1- الوجود:

حيث يتم التحقق من أنه لا يوجد عمليات مسجلة غير مؤيدة بمستندات، مما قد يشير إلي أنها عمليات وهمية، وكذلك يتم التحقق فيما إذا كانت هناك عمليات مسجلة اكثر من مرة، او فيما إذا كان هناك عمليات مسجلة لعملاء غير حقيقيين(وهميين).

2- الاكتمال:

الهدف من التدقيق في هذه الحالة التحقق من أن جميع العمليات التي تمت قد سجلت بالكامل ولم يتم حذف أيا منها، حيث يبدأ المدقق بالتدقيق من المستندات المؤيدة للعمليات وليس من الدفاتر.

3- الدقة:

التحقق من أن العمليات مسجلة بشكل دقيق. وفي هذه الحالة يقوم المدقق بالتحقق من أن العمليات المسجلة تشتمل على القيم الصحيحة وهذا يتطلب التحقق من المستندات من ناحية الكميات المسجلة والأسعار المحددة والتي تتفق مع الأسعار التي تم الاتفاق عليها، والتحقق من عمليات الاحتساب والتسجيل الصحيح للقيود بالكميات الفعلية.

4- التصنيف:

على المدقق أن يتحقق من تصنيف العمليات سواء كانت هذه العمليات نقدية أم آجلة وإن كانت هذه الأصناف أو الخدمات موجودة، وكذلك الفصل بين العمليات الايرادية أو العمليات الرأسمالية، إن عملية التصنيف المناسبة تساعد في الحصول على النسب والمؤشرات المالية ذات العلاقة بشكل أدق مما لو لم يتم الفصل بين هذه الأنواع من العمليات وبالتالي تمكين مستخدمي البيانات المالية من اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة بالشركة.

5- التوقيت:

على المدقق أن يقوم بالتحقق من ان العمليات قد سجلت بالفترة المناسبة، وفي هذه الحالة من المهم أن يهتم المدقق بفترة الحد الفاصل، وهي الفترة التي تسبق وتلي نهاية السنة بحوالي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أسبوعين. حيث يقوم بفحص عينة من المستندات ومقارنة تواريخها مع تواريخ التسجيل في الدفاتر المحاسبية، هذه العملية تمكن المدقق من التحقق من أن هذه العمليات غير مضخمة أو مخفضة.

6- الترحيل والتلخيص:

التأكد أن العمليات التي سجلت قد رحلت بعد تسجيلها بشكل الصحيح وللحسابات الصحيحة.

4.4 مرحلة تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة:

تشمل تلك المرحلة من الاختبارات الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة حيث تهدف تلك المرحلة بشكل أساسي إلى الحصول على أدلة إضافية كافية لتحديد مدى عدالة الأرصدة الختامية والملاحظات الخاصة بالقوائم المالية، يقوم المدقق بتدقيق العمليات والحسابات الرئيسية بشكل منفرد وأخيراً يتم إجراء اختبارات الأرصدة لاختبار مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية في أرصدة القوائم المالية (**Arens, et. al., 2012**).

الاختبارات التفصيلية للأرصدة تعني قيام المدقق باختبارات خاصة بأرصدة الحسابات النهائية في دفتر الأستاذ والتي تتعلق بقائمة الدخل والميزانية، علماً بان التركيز الرئيس يكون على حسابات الميزانية، ويقوم المدقق بالاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من الوجود والاكتمال والحقوق والالتزامات والتقييم والتوزيع. ويقوم المدقق كذلك بالإجراءات التحليلية وهي 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. وتعرف أيضا بأنها تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخري وذلك من أجل تحديد مدي التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات. وتشمل اجراءات التدقيق التحليلية كذلك نظرة المدقق الفاحصة التي ترنو إلي معرفة فيما إذا كانت الأرقام الظاهرة في البيانات المالية ذات دلالة وهل هي منطقية في ضوء ما اكتشفه المدقق وما هو معروف عن المنشأة. وفي هذه المرحلة يقوم المدقق باختبارات خاصة بالعرض والإفصاح، للتحقق من الحدوث والاكتمال ومن التصنيف والقابلية للفهم والدقة والتقويم(الذنيبات،2010:ص153).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.4.4 إجراءات التدقيق التحليلية:

تعتبر الاجراءات التحليلية في التدقيق احدي الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها المدقق عند قيامه بعمل برنامج التدقيق، إذ يركز المدقق على البنود التي يتوقع أن تكون بها أخطاء جوهرية، ويطلب أدلة إثبات إضافية عندما يكون نظام الرقابة الداخلي لا يمكن الاعتماد عليه، او لعدم كفاية نظام التقارير، وعدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية(أبوشرخ،2012).

ولذلك فان تلك العوامل تجعل من الإجراءات التحليلية في التدقيق ضرورة لابد من القيام بها بالإضافة لفوائدها في تخفيض وقت وتكلفة عملية التدقيق، فهي تعمل على زيادة كفاءة عملية التدقيق، التي يجب على المدقق القيام بها من أجل ابداء الرأي في مدي عدالة وصدق القوائم المالية بالإضافة إلي أنها أداة ذات كفاءة وفعالية لتحديد حجم الاختبارات التفصيلية وأيضاً تحديد البنود التي يجب أن يركز عليها المدقق خلال تنفيذ الاختبارات الاساسية للعمليات والاختبارات التفصيلية للأرصدة(جربوع،2005).

1.1.4.4 تعريف الإجراءات التحليلية:

عرفت الإجراءات التحليلية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بتقييم المعلومات المالية التي تنتج بواسطة دراسة العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية والتي تنطوي على مقارنات بين المبالغ المسجلة والتوقعات التي وضعها المدقق(**Arens, et. al., 2012**).

كما عرفت بأنها عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي جول مدي تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطاتها.

وعرفت أيضاً بأنها تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات اخري وذلك من أجل تحديد مدي التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات(الذنيبات،2010:ص211).

وتعرف الاجراءات التحليلية بأنها عملية تقييم للمعلومات المالية وإجراء دراسة للعلاقات بين البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية كذلك بحث التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تنحرف إلي حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها(جمعة،2009:ص456).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

من خلال التعريفات السابقة يتضح أن الاجراءات التحليلية أداة مهمة يستخدمها المدقق في تقييمه للمعلومات المالية للعميل محل التدقيق كي تساعد المدقق في تقديره لأخطار عملية التدقيق المتنوعة وفهم أعمال العميل وصناعته وتقييم قدرته على الاستمرار وتحديد البنود التي تحتاج إلي تركيز عند تنفيذ الاختبارات الأساسية للعمليات والاختبارات التفصيلية للأرصدة

2.1.4.4 طبيعة الإجراءات التحليلية:

تتضمن الاجراءات التحليلية دراسة ومقارنة المعلومات المالية للعميل محل التدقيق مع المعلومات المالية لسنوات سابقة لنفس العميل أو لمنشأة أخري غير منشأة العميل او مع الصناعة التي ينتمي إليها وبشكل عام حدد(جمعة،2009:ص457) طبيعة الاجراءات التحليلية التي يمكن أن يستخدمها المدقق بالتالي:

1- المعلومات المقارنة للسنوات السابقة.
2- النتائج المتوقعة، مثل الميزانيات التقديرية أو التكهنات أو توقعات المدقق، كتقدير الاستهلاك.
3- المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية، كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلي حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع أو مع مشاريع أخري، في نفس القطاع ذات الأحجام المتقاربة.
4- دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبئ به والمبني على خبرة المنشأة، كالنسب المئوية لهامش إجمالي الربح.
5- دراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة كتكلفة المرتبات مع عدد الموظفين.

3.1.4.4 فوائد الإجراءات التحليلية:

بشكل عام تعود الاجراءات التحليلية بفوائد مختلفة على المدقق في كافة مراحل التدقيق وتشمل هذه الفوائد(الذنيبات،2010:ص215):

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 إلي بعض المشاكل المالية التي يواجهها العميل.
3- تقييم قدرة العميل على الاستمرار.
4- تنبيه المدقق إلي الانحرافات الموجودة في الحسابات.
5- تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6- تمكين المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية للعميل.

من خلال التعرف على فوائد الاجراءات التحليلية يتضح أن الاجراءات التحليلية يستخدمها المدقق في المراحل الأربعة الأساسية لعملية التدقيق التي تم ذكرها سابقة بغض النظر عن اختلاف الغرض أو الهدف من استخدامها في كل مرحلة.

4.1.4.4 العوامل الواجب مراعاتها عند تخطيط وتنفيذ الاجراءات التحليلية في التدقيق:

يوجد مجموعة من العوامل ينبغي على المدقق مراعاتها عند قيامه بتخطيط وتطبيق الاجراءات التحليلية في التدقيق وذلك من أجل ضمان نجاح وسلامة نتائجها، وتتمثل هذه العوامل فيما يلي(الذنيبات،2010:ص213):

1.5.1.4.4 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 للمنشأة، ومن المؤشرات التي يمكن تطبيقها في هذا الخصوص مقارنة النسب المالية مع ما يلي:

1- النسب للسنوات السابقة.
2- النسب المتوقعة كما في الموازنات.
3- الأجزاء المختلفة للنشاط.
4- المنشآت الأخرى والصناعة.

2.5.1.4.4 الحاجة إلي ربط النسب ببعضها:

يقوم المدقق بتفسير نتائج النسب المالية كمجموعة واحدة فلا ينتج عنها أي مؤشرات متناقضة.

3.5.1.4.4 مراعاة الحيطة عند تفسير نتائج التحليل:

يجب على المدقق اخذ القدر الكافي من الحيطة عند استنباط الأدلة من الإجراءات التحليلية، وذلك بأن يكون قادرا على الحصول على أدلة تعزيزية تدعم نتائج التحليل، مما يتطلب الربط والمقارنات واستخدام الأدلة المعززة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.4.4 الاختبارات التفصيلية للأرصدة:

بناءً على نتائج اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية يتم تحديد حجم تلك الاختبارات حيث تهدف إلى التعرف على مدى عدالة القوائم المالية وصحة الأرصدة الختامية بقائمة الدخل والمركز المالي حيث تتعلق بشكل رئيسي بالمركز المالي (رصيد الدائنين، رصيد المدينين، النقدية ...) ومن أمثلة تلك الاختبارات المصادقات، التسويات البنكية، الجرد يقوم المدقق بتصميم وتنفيذ اختبارات تفصيلية للأرصدة، وفي العادة عندما يحصل المدقق على استنتاج بأن العمليات قد سجلت بشكل صحيح، وتم ترحيلها بشكل صحيح ودقيق، فإن الاختبارات التفصيلية لهذه الأرصدة تكون مختصرة، وفي العادة يركز المدقق على الدقة (أي دقة القيم في ميزان المدققة) وعلى الحد الفاصل للعمليات، للتحقق من عدم وجود أي تخفيض في الالتزامات.

1- التأكد من الوجود:

يعني التحقق من أن الأرصدة المسجلة في الدفاتر هي أرصدة قائمة فعلاً، وحتي يتحقق المدقق من هدف الوجود فإنه يستخدم الدليل الملائم والمناسب لطبيعة البند محل التدقيق مثل (أرصدة المدينون أفضل دليل هو المصادقات) ويمكن أن يقوم المدقق بالتدقيق المستندي للحصول على دليل معزز أو الحصول على أية معلومات تعزز رأي المدقق حول أرصدة الحسابات (الذنيبات: 2010).

أما التأكيدات الخاصة بالحدوث فهي تختص بالتأكيد على أن كافة العمليات المسجلة في القوائم المالية قد حدثت فعلاً خلال الفترة(حمدونة وحمدان،2008).

2- التحقق من الاكتمال:

ويعني قيام المدقق بالتحقق من أنه لا يوجد أي تضخيم أو تخفيض في أرصدة الحسابات، بمعني أن جميع العمليات قد سجلت في الدفاتر وأثرت على أرصدة الحسابات بشكل كامل، وبالتالي التحقق من أن الأرصدة الموجودة في القوائم المالية تعكس كافة الحقوق والالتزامات الخاصة بالمنشأة(جمعة،2012).

3- التحقق من الدقة:

ويعني قيام المدقق بالتحقق من دقة أرصدة الحسابات الظاهرة في القوائم المالية، ويمكن ان يقوم المدقق بالعديد من الإجراءات واستخدام أي من أدلة التدقيق الثمانية أو الحصول على أية معلومات للتحقق من دقة الأرصدة الظاهرة في الميزانية العمومية(**Arens, et. al., 2012**).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- التحقق من التصنيف:

ويعني قيام المدقق التحقق من قيام العميل بتصنيف الأرصدة في القوائم المالية بطريقة صحيحة تعكس المعلومات المرجوة من القوائم المالية، حيث يساعد التصنيف السليم للأرصدة مستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين في التعرف على واقع المنشأة من خلال قراءة هذه القوائم، وكذلك في عملية حساب النسب والمؤشرات المالية(الذنيبات،2010).

5- التحقق من الحقوق والالتزامات:

تعني التأكد من أن أصول الشركة الموجودة لديها مملوكة من قبلها وأنها من حقوقها والتأكد من الالتزامات ومن يدفعها وأن هذه الالتزامات تابعة للشركة(نظمي والعزب، 2012: ص118).

6- التحقق من العرض والإفصاح:

وتشير تأكيدات الادارة المتعلقة بالعرض والإفصاح أن مكونات القوائم المالية تم تجميعها أو فصلها ووصفها والافصاح عنها على نحوٍ ملائم مثلا: تزعم الادارة ان الالتزامات التي تم تبويبها على أنها طويلة الأمد لن يحل موعد استحقاقها خلال العام المالي القادم (حمدونة وحمدان، 2008).

التأكد من أن الحسابات سجلت بشكل صحيح وأنها مصروفة بشكل عادل ويجب أن يفصحوا عن كل الأمور المتعلقة بالحسابات أو أي أمر أخر يتعلق بإدارة الشركة.

5.4 مرحلة استكمال 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 المدققة وتنفيذ الأشكال الأخرى ذات العلاقة وتشمل هذه المرحلة:-

1.5.4 القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة (الطارئة):

تشير الالتزامات المحتملة إلي 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 ومن أشهر هذه الالتزامات ما يلي(جمعة،2012:ص438-439):

1- أصول في حيازة المنشآت ولا تملكها.

2- بضاعة الأمانة.

3- أصول مقدمة للمنشأة ضماناً للسلف والقروض أو المعاملات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- خطاب الضمان.

5- أوراق القبض المقطوعة والتي لم تستحق بعد.

6- البضائع أو الآلات المتعاقد عليها.

وأيضاً الالتزامات المحتملة هي الالتزامات التي يتوقع أن تصبح ديون فعلية على المنشأة مستقبلا، التي يجب الإفصاح عنها في الملاحظات من خلال تنفيذ اختبار إضافي بالإضافة إلى الاختبارات المركزة في المراحل الثلاثة الأولى. ويمكن أن تنشأ هذه الالتزامات إذا توفرت الامور التالية(**Arens and Loebbeck, 2001**):

1. احتمال أن يكون هناك مدفوعات مستقبلية لطرف معين نتيجة حدث فعلى لم تتبين نتائجه بعد، أو نتيجة تلف مستقبلي في أصل معين تم بيعه لطرف أخر.
2. وجود عدم تأكد حول قيمة المدفوعات أو قيمة التلف.
3. النتيجة النهائية لتحديد القيمة الفعلية للالتزام تتحدد بناءً على حدث أو أحداث مستقبلية.

2.5.4 تدقيق الأحداث اللاحقة:

تعرف الاحداث اللاحقة بشكل رئيس بأنها الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية للمنشأة وحتي تاريخ 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 يجب عليه عمل الاجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ولغاية تاريخ التقرير، وأكد المجلس على أن المدقق لا يتحمل أية مسؤولية عن القيام بإجراءات لمعرفة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ تقريره، وذلك خلال الفترة من تاريخ إعداد العميل للبيانات المالية وحتي تاريخ إصدار المدقق لتقريره وعليه فإن الادارة هي المسئولة عن إعلام المدقق عن أية أحداث قد تؤثر على البيانات المالية، كما أكد المجلس على أن المدقق غير ملزم بالقيام بالاستفسارات عن الحقائق التي يتم اكتشافها بعد صدور البيانات المالية، ولكن عليه مناقشتها مع الإدارة إذا كانت تؤثر مادياً، وعليه أيضاً اتخاذ الخطوات الضرورية وإصدار تقرير جديد مبيناً فيه ظروف وأسباب ذلك بالتفصيل، إلا إذا كانت هذه البيانات قد اقترب موعد التدقيق الجديد لها بشرط موافقة الإدارة على وضع إيضاحات مناسبة عن هذه البيانات(جمعة،2012:ص440-442).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.5.4 تجميع الأدلة بشكلها النهائي وتقييمها:

بالإضافة إلي 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 المدققة عن طريق الإجراءات التحليلية وافتراض الاستمرار وخطاب التمثيل والتقرير السنوي للتأكد من اتساقه مع القوائم المالية. تشمل القيام بالإجراءات التحليلية النهائية وتقويم الاستمرارية والحصول على رسالة التمثيل والتحقق من انسجام المعلومات التي يحتويها التقرير السنوي مع القوائم المالية من ثم القيام بما يلي:

1. إعداد التقرير بشكله النهائي وإصداره، حيث يتوقف على الأدلة التي تم تجميعها وعلى نتائج المدققة.
2. الاتصال مع لجنة التدقيق ومع الادارة 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:ص 153-154).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

منهجية الدراسة

- مقدمة.
- أسلوب الدراسة.
- عينة الدراسة.
- أداة الدراسة.
- صدق الاستبانة.
- ثبات الاستبيان.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.5 مقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة, وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة, وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

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

2.5 أسلوب الدارسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي, والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيرا كيفيا وكميا, كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة, بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع(عبيدان،2006).

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث تم معالجة الإطار النظري للدراسة إلي مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلي جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

3.5 مجتمع الدراسة:

يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي ندرسها، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة(مقداد والفرا،2008). وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فان المجتمع المستهدف يتكون من شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة وعددها (56) شركة حسب دليل جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية لعام 2012م.

4.5 عينة الدراسة:

أما عن عينة الدراسة فهي عبارة عن مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة، ويتم اختيارها بطريقة مناسبة وإجراء الدراسة عليها، وفي هذه الدراسة تم استخدام العينة القصدية: وهي العينة التي يقوم الباحث باختيارها على أساس توفر صفات محددة في مفردات العينة(مقداد والفرا،2008)، والصفات التي تم على أساسها اختيار العينة هي : حجم العملاء، وكبر حجم رأس مالها وملكيتها، وزيادة عدد المدققين بها على (3) فأكثر، وهذه الصفات انطبقت على (9) شركات ما بين شركات تدقيق دولية واقليمية ومحلية وتشتمل في مجموعها على (45) مدقق. والملحق رقم (3) يبين أسماء شركات التدقيق، وتصنيفها وعدد المدققين الأعضاء بها. حيث قام الباحث بتوزيع (45) استبانة على عينة الدراسة وتم استرداد (41) استبانة بنسبة استرداد (91.11%).

1.4.5 خطوات بناء الاستبانة:

تم إعداد أداة الدراسة لمعرفة " دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين "دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، واتبع الباحث الخطوات التالية لبناء الاستبانة :-

1- تم بناء الاستبانة بالاعتماد على أسئلة وأهداف وفرضيات الدراسة.
2- الاطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.
3- استشار الباحث عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية والمشرفين في تحديد أبعاد الاستبانة وفقراتها.
4- تحديد المجالات الرئيسية التي شملتها الاستبانة.
5- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
6- تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية وقد تكونت من (4) مجالات و (44) فقرة.
7- تم عرض الاستبانة على (6) من المحكمين المختصين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية, وجامعة القدس المفتوحة ومدير تدقيق والملحق رقم (2) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.
8- في ضوء أراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل, لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية على (41) فقرة, ملحق (1).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.4.5 أداة الدراسة:

تم إعداد إستبانة حول "دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين – دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

تتكون إستبانة الدارسة من قسمين رئيسين:

القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات العامة وينقسم إلى جزئيين:

أولا: المعلومات الشخصية عن المستجيب (العمر, المؤهل العلمي, الشهادات المهنية, المسمى الوظيفي, عدد سنوات الخبرة العملية في المسمى الوظيفي الحالي, التخصص العلمي, عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق خلال آخر 5 سنوات).

ثانيا: معلومات مكتب التدقيق (العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (الإقليمية والدولية), تأسيس المكتب, عدد العاملين في المكتب, عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات)

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة, ويتكون من 41 فقرة, موزع على 4 مجالات :

المجال الأول: استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط, ويتكون من (10) فقرات.

المجال الثاني: استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات, ويتكون من (11) فقرة.

المجال الثالث: استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة, ويتكون من (10) فقرات.

المجال الرابع: استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق, ويتكون من (10) فقرات.

تم استخدام مقياس خماسي ترتيبي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (5-1):

جدول (5-1): درجات المقياس الخماسي الترتيبي

الاستجابة	موافق بدرجة قليلة جدا	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جدا
الدرجة	1	2	3	4	5

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.4.5 صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين(الجوهري،2009:ص183):

1.3.4.5 صدق أداة الدراسة "الصدق الظاهري":

عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 6 متخصصين في مجال المحاسبة والإدارة والتدقيق والاحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – انظر الملحق رقم (1).

2.3.4.5 صدق المقياس:

1.2.3.4.5 أولا: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إلية هذه الفقرة(التل وآخرون،2007)، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

يوضح جدول (5–2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول(5–2)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في إعداد البرنامج الزمني لعملية التدقيق.	.736	*0.000
2.	يتم وضع خطة التدقيق المرحلية والنهائية الكترونياً أو باستخدام تكنولوجيا المعلومات.	.681	*0.000
3.	يتم استخدام البرامج المحوسبة للوصول للقناعة المعقولة في فهم طبيعة عمل المؤسسة والبيئة التي تحيط بها.	.781	*0.000
4.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى	.710	*0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	امكانية الاستمرار معهم أو التوقف عن أداء الخدمة لهم.		
.5	يتم الاستفادة من البيانات الالكترونية (المحوسبة) لفهم طبيعة عمل العميل وصناعته.	.414	*0.004
.6	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتقييم وتقدير مخاطر أعمال العميل وتصنيفها مخاطر عالية, متوسطة، منخفضة.	.671	*0.000
.7	يتم استخدام البرامج الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والوصول للمؤشرات المالية من التحليل.	.582	*0.000
.8	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقدير الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق المقبولة والخطر الطبيعي.	.576	*0.000
.9	يتم استخدام الأدوات والأساليب الالكترونية في جمع المعلومات لتقدير مخاطر الإحتيال.	.679	*0.000
.10	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي.	.759	*0.000

*** الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.**

يوضح جدول (5-3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5-3)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يتم استخدام أساليب وأدوات التدقيق الالكتروني لأغراض فهم بيئة الرقابة الداخلية وإجراءاتها.	.666	*0.000
.2	يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من مدى ملاءمة تصميم الرقابة الداخلية.	.734	*0.000
.3	يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وجودة أدائها.	.783	*0.000
.4	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقدير خطر الرقابة.	.587	*0.000
.5	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة(الفحص المرحلي والنهائي).	.761	*0.000
.6	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من وجود وحدوث العملية المالية.	.727	*0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

.7	يتم استخدام أدوات التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من اكتمال العملية المالية.	.824	*0.000
.8	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من دقة العملية المالية.	.442	*0.002
.9	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من توقيت العملية المالية.	.489	*0.001
.10	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من تصنيف العملية المالية.	.458	*0.001
.11	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من ترحيل وتلخيص العملية المالية.	.591	*0.000

*** الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.**

يوضح جدول (5-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والمالية للعمليات الخاصة بالمنشأة محل التدقيق.	.479	*0.001
.2	يتم استخدام أدوات التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار.	.607	*0.000
.3	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية بهدف التوصل إلي مدى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية.	.738	*0.000
.4	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية لتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.	.581	*0.000
.5	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحليل وربط العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات	.651	*0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	أخرى.		
.6	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية ومنطقية العمليات المالية والأرصدة المالية للمنشأة.	.734	*0.000
.7	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من وجود الأرصدة.	.680	*0.000
.8	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقتها.	.653	*0.000
.9	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من قيمة أرصدة الأصول والالتزامات.	.649	*0.000
.10	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات.	.637	*0.000

*** الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.**

يوضح جدول (5-5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 =α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (5-5)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	يتم استخدام الأدوات والأساليب الالكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة.	.581	*0.000
.2	يتم استخدام الأدوات والأساليب الالكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة.	.619	*0.000
.3	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في عملية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة والتي تحدث بعد تاريخ المركز المالي.	.601	*0.000
.4	يتم استخدام التدقيق الالكتروني خلال عملية تجميع الأدلة والقرائن المالية بشكلها النهائي وتقييمها.	.517	*0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

.5	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في القيام بالإجراءات التحليلية النهائية.	.760	*0.000
.6	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقييم مدى الاستمرارية مع العميل, مع ضرورة الحصول على كتاب التمثيل والإقرارات المالية.	.789	*0.000
.7	يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من مواءمة المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق مع القوائم المالية المفصح عنها.	.668	*0.000
.8	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في التخطيط والتوجيه والرقابة.	.674	*0.000
.9	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتقييم مدى كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.	.696	*0.000
.10	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في إعداد تقرير المدقق وإصداره.	.722	*0.000

*** الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.**

2.2.3.4.5 ثانيا: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدي ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة(المنيزل وآخرون،2010).

يبين جدول (5-6) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية α= 0.05 وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول (5-6)

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

م	المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
.1	استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط.	.740	*0.000
.2	استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.	.895	*0.000
.3	استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.	.823	*0.000
.4	استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق.	.807	*0.000

***الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05= α.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.4.5 ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة(عبيدات وآخرون،2009).

وقد تحقق الباحث من ثبات إستبانة الدراسة من خلال:

- **معامل ألفا كرو نباخ Cronbach's Alpha Coefficient :**

استخدم الباحث طريقة ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول(5-7).

جدول (5-7)

معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبانة

م	المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرو نباخ	الصدق الذاتي*
.1	استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط.	10	0.858	0.926
.2	استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.	11	0.863	0.929
.3	استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.	10	0.836	0.914
.4	استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق.	10	0.831	0.912
	جميع مجالات الاستبانة	**41**	**0.937**	**0.968**

***الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرو نباخ**

واضح من النتائج الموضحة في جدول (5-7) أن قيمة معامل ألفا كرو نباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين **(0.863,0.831)** بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة **(0.937)**. وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين **(0.929،0.912)** بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة **(0.968)** وهذا يعنى أن معامل الصدق الذاتي مرتفع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

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

- **الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:**

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

- **اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test :**

تم استخدام اختبار كولمجوروف – سمرنوف **Kolmogorov-Smirnov Test (K-S)** لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (5-8).

جدول (5-8)

يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

	المجال	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط.	0.358
2.	استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.	0.104
3.	استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.	0.196
4.	استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق.	0.316
	جميع مجالات الاستبانة	0.425

واضح من النتائج الموضحة في جدول (5-8) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي, حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات لوصف عينة الدراسة.
2- المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.
3- اختبار ألفا كرو نباخ(**Cronbach's Alpha**), لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
4- استخدام اختبار كولمجوروف – سمرنوف (**K-S**) **Kolmogorov-Smirnov Test** : يستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
5- معامل ارتباط بيرسون (**Pearson Correlation Coefficient**) لقياس درجة الارتباط: يستخدم لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.
6- اختبار **T** في حالة عينة واحدة (**T-Test**) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهي **3** أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.
7- اختبار **T** في حالة عينتين (**Independent Samples T-Test**) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
8- اختبار تحليل التباين الأحادي **ANOVA** (**One Way Analysis of Variance**) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل السادس

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

- مقدمة.
- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية.
- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق معلومات مكتب التدقيق.
- اختبار فرضيات الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.6 مقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها, والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على المعلومات الشخصية عن المستجيب (العمر, المؤهل العلمي, الشهادات المهنية, المسمى الوظيفي, عدد سنوات الخبرة العملية في المسمى الوظيفي الحالي, التخصص العلمي, عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق خلال آخر 5 سنوات), ومعلومات مكتب التدقيق(العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (الإقليمية والدولية), تأسيس المكتب, عدد العاملين في المكتب, عدد الموظفين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات), لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة, إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (**SPSS**) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

2.6 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية:

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية

- **توزيع عينة الدراسة حسب العمر بالسنوات**

جدول (6-1): العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	17	41.5
30- أقل من 40 سنة	13	31.7
40- أقل من 50 سنة	5	12.2
50 سنة فأكثر	6	14.6
المجموع	41	100.0

يتضح من جدول (6-1) أن ما نسبته 73.2% من عينة الدراسة أعمارهم أقل من (40) عاماً، ويرجع سبب ارتفاع عدد المدققين الذين هم تحت سن (40) سنة إلي أن إجراءات الحصول على عضوية مهنة التدقيق أصبحت سهلة، وذلك حسب الجلسة الاستثنائية في عام (2010)، وأن تركيبة المجتمع الفلسطيني يغلب عليها فئة الشباب حسب مسح القوي العاملة لمركز الإحصاء الفلسطيني.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي**

جدول (6-2):المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	33	80.5
دراسات عليا	8	19.5
المجموع	41	100.0

يتضح من جدول (6-2) أن كل عينة الدراسة يحملون شهادة البكالوريوس فأكثر وهذه يزيد الثقة في المعلومات التي تم جمعها، بالإضافة إلي فهم الاستبانة بشكل مميز والإجابة عليها بشكل موضوعي، ويرجع سبب أن غالبية أفراد العينة من حملة الدرجة الجامعية الأولي "البكالوريوس" إلي أن ممارسة مهنة التدقيق لا تتطلب شهادات أكاديمية عليا، كما أن قانون مزاولة مهنة التدقيق رقم (9) لعام 2004م يسمح بمزاولة المهنة لحملة درجة البكالوريوس بشروط معينة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية**

جدول (6-3):الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية %
لا يوجد	9	22.0
محاسب قانوني فلسطيني(PCPA)	22	53.7
محاسب قانوني عربي(ACPA)	15	36.6
محاسب قانوني أمريكي(CPAA)	2	4.9
أخرى	1	2.4

❖ ملاحظة/ يمكن اختيار أكثر من إجابة عند تعبئة الاستبانة وبالتالي المجموع يزيد عن عدد الاستبانات المستردة

يتضح من جدول (6-3) أن ما نسبته **22.0%** من عينة الدراسة لم يحصلوا على أي شهادة مهنية, **53.7%** يوجد لديهم شهادة محاسب قانوني فلسطيني**(PCPA)**, **36.6%** يوجد لديهم شهادة محاسب قانوني عربي**(ACPA)**, **4.9%** يوجد لديهم شهادة محاسب قانوني أمريكي**(CPAA)**, بينما **2.4%** يوجد لديهم شهادات مهنية أخرى. يلاحظ من خلال النتائج إلي أن ما نسبته (90.3%) من أفراد العينة من حملة شهادة محاسب قانوني فلسطيني أو من حملة شهادة محاسب قانوني عربي ويرجع السبب في ذلك إلي سهولة الحصول على كلا الشهادتين وانخفاض تكلفة الحصول عليها نسبياً، أما بخصوص وجود ما نسبته (22%) من أفراد العينة لا

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يحملون شهادات مهنية فيرجع السبب إلي أنه ليس بالضرورة أن يحمل جميع العاملين في مكاتب التدقيق الشهادات المهنية، ولم يشترط القانون ذلك.

- **توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي**

جدول (6-4):المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
شريك شركة تدقيق	8	19.5
مدير تدقيق	8	19.5
مدقق حسابات رئيس	11	26.8
مدقق حسابات مساعد	13	31.7
أخرى	1	2.4
المجموع	41	100.0

يتضح من جدول (6-4) أن نسبة **19.5**% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي شريك شركة تدقيق و مدير تدقيق, **26.8**% مدقق حسابات رئيس, **31.7**% مدقق حسابات مساعد, بينما **2.4**% مسماهم الوظيفي غير ذلك. يلاحظ من خلال النتائج تنوع المسميات الوظيفية للعاملين في مكاتب التدقيق وهو ما يعكس كبر حجم الشركات وزيادة عدد الموظفين، بالإضافة إلي أن ما نسبته (58.5%) من أفراد العينة مسماهم الوظيفي مدقق حسابات رئيس ومدقق حسابات مساعد ويعزي ذلك إلي ان أعمال التدقيق تتطلب التواصل مع العملاء وزيارتهم بأماكن عملهم (عمل ميداني).

- **توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية في المسمى الوظيفي الحالي**

جدول (6-5):سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	13	31.7
من5- أقل من 10سنوات	16	39.0
10- أقل من 15 سنة	5	12.2
15 سنة- أقل من 20 سنة	1	2.4
20 سنة فأكثر	6	14.6
المجموع	41	100.0

يتضح من جدول (6-5) أن ما نسبته 31.7% من أفراد العينة لديهم خبرة أقل من (5) سنوات. يلاحظ من خلال النتائج أن شركات التدقيق تركز في التوظيف على فئة الشباب ويرجع السبب في ذلك إلي أن مهنة التدقيق بحاجة إلي جهد كبير وهمة عالية، وأن ما نسبته 68.2% من أفراد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

العينة لديهم خبرة أكثر من (5) سنوات وهي خبرة جيدة والذي يعني أن شركات التدقيق تحافظ على أصحاب الخبرات الطويلة للاستفادة من خبرتهم الكبيرة في مجال التدقيق وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية مكتب التدقيق والتأثير الإيجابي على سمعة المكتب وبالتالي القدرة على المنافسة في السوق.

- **توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي**

جدول (6-6):التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	38	92.7
إدارة أعمال	3	7.3
المجموع	41	100.0

يتضح من جدول (6-6) أن ما نسبته **92.7%** من عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة, بينما الباقي **7.3%** تخصصهم العلمي إدارة أعمال. ويرجع السبب في ذلك إلي قدرة خريجي قسم المحاسبة على فهم وتطبيق عملية التدقيق بكفاءة وفعالية أكثر من خريجي الأقسام الأخرى باعتبار أن تدقيق الحسابات أحد فروع علم المحاسبة، وهذا يعكس اهتمام مكاتب تدقيق الحسابات بتوظيف المحاسبين أكثر من غيرهم، أما بخصوص وجود تخصص إدارة الأعمال فيرجع السبب إلي قرب تخصص إدارة الأعمال من المحاسبة حيث يدرس طلبة إدارة الأعمال مساقات محاسبية متعددة وأن مكاتب التدقيق بحاجة إلي هذه التخصصات بحكم وجود أعمال أخري غير تدقيق الحسابات.

- **توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق خلال آخر 5 سنوات**

جدول (6-7):عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق خلال آخر 5 سنوات

الدورات التدريبية في مجال التدقيق	العدد	النسبة المئوية %
لا يوجد	4	9.8
3 دورات فأقل	21	51.2
4-7 دورات	10	24.4
8 دورات فأكثر	6	14.6
المجموع	41	100.0

يتضح من جدول (6-7) أن ما نسبته **9.8%** من عينة الدراسة لا يوجد لديهم أي دورة تدريبية في مجال التدقيق خلال آخر 5 سنوات، **51.2%** عدد تلك الدورات التدريبية 3 دورات فأقل, **24.4%** يتراوح عدد تلك الدورات التدريبية من 4-7 دورات, بينما **14.6%** عدد تلك الدورات التدريبية 8

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دورات فأكثر. يلاحظ من خلال النتائج السابقة اهتمام مكاتب التدقيق والمدققين بالدورات التدريبية لأهمية دورها في تنمية المهارات والقدرات وزيادة الخبرة العلمية والعملية، ومن جهة أخري تمكين المدققين من مواكبة التطورات الخاصة بعلم تدقيق الحسابات من القوانين المنظمة للمهنة والمعايير الدولية للتدقيق.

3.6 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق معلومات مكتب التدقيق:

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق معلومات مكتب التدقيق

- **توزيع عينة الدراسة حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (الإقليمية والدولية)**

جدول (6-8): العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (الإقليمية والدولية)

العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (الإقليمية والدولية)	العدد	النسبة المئوية %
شركة تدقيق دولية	18	43.9
شركة تدقيق إقليمية	6	14.6
شركة تدقيق محلية	17	41.5
المجموع	41	100.0

يتضح من جدول (6-8) أن ما نسبته **43.9**% من مكاتب التدقيق شركة تدقيق دولية، **14.6**% شركة تدقيق إقليمية, بينما **41.5**% شركة تدقيق محلية. من خلال النتائج يلاحظ تنوع عينة الدراسة ما يعكس شمولية العينة لمجتمع الدراسة وتمثيلها تمثيلاً صادقاً، توضح النتائج أيضاً وجود الشركات الإقليمية والدولية وهو ما يعكس الانفتاح على العالم الخارجي وأيضا حاجة السوق المحلي للمكاتب الدولية نتيجة وجود مؤسسات المجتمع المدني الدولية بدرجة كبيرة نتيجة الظروف السياسية وتوجه هذه المؤسسات بالاعتماد على الشركات الدولية في تدقيق حساباتها حسب شروط الممولين.

- **توزيع عينة الدراسة حسب تأسيس المكتب:**

جدول (6-9):تأسيس المكتب

تأسيس المكتب	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	2	4.9
5- أقل من 10 سنوات	12	29.3
10- أقل من 15 سنة	7	17.1
15 سنة فأكثر	20	48.8
المجموع	41	100.0

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يتضح من جدول (6-9) أن ما نسبته 65.9% من مكاتب التدقيق في العينة أسست قبل أكثر من (10) سنوات وبالتالي هناك نمو طبيعي حسب النتائج الموجودة ويلاحظ من خلال النتائج أن ما نسبته (48.8%) من عينة الدراسة تمتلك أكثر من 15 سنة خبرة في مجال التدقيق وهو ما يعكس قوة هذه الشركات في السوق من حيث قدرتها على تلبية احتياجات سوق العمل وتمتعها بالكفاءة والفعالية وتوفر المهارات والقدرات التي تمكناها من أداء مهامها على الوجه المطلوب، من جانب أخر يلاحظ أن ما نسبته (4.9%) من العينة لا تمتلك فترة تأسيس طويلة بسبب اكتفاء السوق المحلي في السنوات الأخيرة والظروف الاقتصادية السيئة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب عدد العاملين في المكتب**

جدول (6-10):عدد العاملين في المكتب

عدد العاملين في المكتب	العدد	النسبة المئوية %
أقل من خمس موظفين	11	26.8
5- أقل من 10 موظفين	22	53.7
10- أقل من 15 موظف	6	14.6
15 موظف فأكثر	2	4.9
المجموع	41	100.0

يتضح من جدول (6-10) أن ما نسبته **26.8**% من مكاتب التدقيق عدد العاملين فيها أقل من خمس موظفين، **53.7**% يتراوح عدد العاملين في المكتب من 5- أقل من 10 موظفين، **14.6**% يتراوح عدد العاملين في المكتب من 10- أقل من 15 موظف, بينما **4.9**% عدد العاملين في المكتب 15 موظف فأكثر. يلاحظ من خلال النتائج تنوع عدد العاملين في المكاتب ويرجع ذلك لوجود الشركات الدولية والإقليمية والمحلية.

- **توزيع عينة الدراسة حسب عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات**

جدول (6-11):عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات

عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات	العدد	النسبة المئوية %
لا يوجد	21	51.2
3-5 موظفين	14	34.1
6 أفراد فأكثر	6	14.6
المجموع	41	100.0

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يتضح من جدول () أن ما نسبته **51.2%** من مكاتب التدقيق لا يوجد لديهم أي مدقق في المكتب حاصل على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، **34.1%** يتراوح عدد المدققين من 3-5 موظفين, بينما **14.6%** عدد المدققين 6 أفراد فأكثر. يلاحظ من النتائج السابقة وجود نسبة (51.2%) من أفراد العينة لا يحملون أي شهادة مهنية ويرجع السبب في ذلك إلي أن مكاتب التدقيق لا تشترط على المدققين الحصول على أي شهادة مهنية للعمل في المكتب، بالإضافة إلي غياب المؤسسات والهيئات المنظمة للمهنة وعدم الالتزام بالقوانين والمعايير.

4.6 اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار **T** لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا.

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

الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3 .

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

الفرضية الرئيسة الأولي: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط على جودة خدمات التدقيق.

تم استخدام اختبار **T** لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (6-12).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (6-12)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في إعداد البرنامج الزمني لعملية التدقيق.	4.41	88.29	15.34	*0.000	2
.2	يتم وضع خطة التدقيق المرحلية والنهائية الكترونياً أو باستخدام تكنولوجيا المعلومات.	4.22	84.39	12.74	*0.000	7
.3	يتم استخدام البرامج المحوسبة للوصول للقناعة المعقولة في فهم طبيعة عمل المؤسسة والبيئة التي تحيط بها.	4.32	86.34	12.98	*0.000	5
.4	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى امكانية الاستمرار معهم أو التوقف عن أداء الخدمة لهم.	4.10	81.95	12.05	*0.000	10
.5	يتم الاستفادة من البيانات الالكترونية (المحوسبة) لفهم طبيعة عمل العميل وصناعته.	4.22	84.39	13.68	*0.000	7
.6	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتقييم وتقدير مخاطر أعمال العميل وتصنيفها مخاطر عالية, متوسطة، منخفضة.	4.37	87.32	15.05	*0.000	3
.7	يتم استخدام البرامج الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والوصول للمؤشرات المالية من التحليل.	4.34	86.83	16.22	*0.000	4
.8	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقدير الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق المقبولة والخطر الطبيعي.	4.44	88.78	16.75	*0.000	1
.9	يتم استخدام الأدوات والأساليب الالكترونية في جمع المعلومات لتقدير مخاطر الإحتيال.	4.27	85.37	12.09	*0.000	6
.10	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي.	4.22	84.39	11.32	*0.000	7
	جميع فقرات المجال معاً	4.29	85.80	20.63	*0.000	

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

من جدول (6-12) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقدير الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق المقبولة والخطر الطبيعي " يساوي **4.44** (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي **88.78%**، قيمة الاختبار **16.75**, وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

$\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى امكانية الاستمرار معهم أو التوقف عن أداء الخدمة لهم " يساوي **4.10** أي أن المتوسط الحسابي النسبي **81.95%**، قيمة الاختبار **12.05**, وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي **4.29**، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي **85.80%**، قيمة الاختبار **20.63**, وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك يعتبر مجال "استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. تبرز النتائج السابقة حرص مكاتب التدقيق على استخدام التدقيق الإلكتروني في عملية التدقيق بشكل عام ومرحلة التخطيط بشكل خاص، وذلك للاستفادة من المزايا التي يوفرها استخدام التكنولوجيا في التدقيق والتي من أهمها زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق، وتوضح النتائج أيضا أهمية ودور استخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة تخطيط عملية التدقيق وتصميم استراتيجية التدقيق الشاملة في تحسين جودة خدمات التدقيق من خلال مواكبة التطورات والتحديثات في مجال التدقيق المتمثلة في استخدام أدوات وأساليب التدقيق الإلكتروني المختلفة في المرحلة الأولي من مراحل عملية التدقيق.

نتائج الفرضية:

يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في مرحلة التخطيط على جودة خدمات التدقيق.

ويعزو الباحث ذلك إلى اهتمام مكاتب التدقيق بتحسين جودة خدماتها التي تقدمها للعملاء من أجل القدرة على المنافسة بتقديم خدمات ذات جودة عالية، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات السابقة كدراسة (الشنطي،2013) ودراسة (الهنيني،2011) ودراسة (السعدي،2010) التي أكدت دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي، وسبب هذا الاتفاق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هناك انفتاح كبير لدي مكاتب التدقيق على العالم الخارجي وعمل دؤوب للاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في تطوير الخدمات التي تقدمها، وتعارضت نتائج الفرضية مع دراسة (حمدان وحمدونة،2008).

الفرضية الرئيسة الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على جودة خدمات التدقيق.

تم استخدام اختبار **T** لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (6-13).

جدول (6-13)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	يتم استخدام أساليب وأدوات التدقيق الالكتروني لأغراض فهم بيئة الرقابة الداخلية وإجراءاتها.	4.32	86.34	13.83	*0.000	2
.2	يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من مدى ملاءمة تصميم الرقابة الداخلية.	4.02	80.49	10.07	*0.000	11
.3	يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وجودة أدائها.	4.27	85.37	9.70	*0.000	3
.4	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقدير خطر الرقابة.	4.22	84.39	10.29	*0.000	6
.5	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة(الفحص المرحلي والنهائي).	4.24	84.88	9.60	*0.000	4
.6	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من وجود وحدوث العملية المالية.	4.12	82.44	8.53	*0.000	9
.7	يتم استخدام أدوات التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من اكتمال العملية المالية.	4.20	83.90	9.79	*0.000	7
.8	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من دقة العملية المالية.	4.37	87.32	14.04	*0.000	1
.9	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات	4.07	81.46	13.24	*0.000	10

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	المرحلية للعمليات للتحقق من توقيت العملية المالية.					
.10	**يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من تصنيف العملية المالية.**	4.24	84.88	14.82	*0.000	4
.11	**يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من ترحيل وتلخيص العملية المالية.**	4.15	82.93	10.62	*0.000	8
	جميع فقرات المجال معاً	4.20	84.04	16.74	*0.000	

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

من جدول (6-13) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من دقة العملية المالية " يساوي **4.37** (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي **87.32%**، قيمة الاختبار **14.04** وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من مدى ملاءمة تصميم الرقابة الداخلية " يساوي **4.02** أي أن المتوسط الحسابي النسبي **80.49%**، قيمة الاختبار **10.07** وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي **4.20**، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي **84.04%**، قيمة الاختبار **16.74** وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك يعتبر مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. توضح النتائج أن مكاتب التدقيق تستخدم التدقيق الإلكتروني بدرجة كبيرة في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات لفهم نظام الرقابة الداخلية لدي العميل وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف وفحص فعالية تشغيل النظام لتحديد درجة قوة نظام الرقابة الداخلية ومدي امكانية الاعتماد عليه، وبالتالي الوصول لدرجة معقولة من الفهم لأنظمة التشغيل لدي العميل بتكاليف مقبولة تمكن مكاتب التدقيق من تقديم خدماتها بأسعار منافسة من خلال استخدام وسائل وأساليب تكنولوجيا المعلومات (التدقيق الالكتروني) في عملية التدقيق، وأيضا استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات الأساسية للعمليات من أجل تقليل الاختبارات التفصيلية فيما بعد، وتحديد البنود والعناصر التي ينبغي التركيز عليها عند اجراء الاختبارات التفصيلية.

نتائج الفرضية:

يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على جودة خدمات التدقيق.

ويعزو الباحث ذلك إلى اهتمام مكاتب التدقيق والمدققين بمواكبة التطورات على صعيد المهنة من خلال استخدام أفضل الوسائل والطرق عند تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، حيث يعتبر تقديم خدمات ذات جودة عالية بتكاليف مقبولة الهدف الأساسي من استخدام التدقيق الالكتروني في عملية التدقيق، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (العرود وآخرون،2011) ودراسة السعدي (2010) في أن استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات يساعد في تحسين جودة خدمات التدقيق، وهذا يعود إلي قدرات الحاسوب والبرامج المصممة للقيام بعمليات التدقيق على تحقيق الأهداف المرجوة منها.

الفرضية الرئيسة الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة على جودة خدمات التدقيق.

تم استخدام اختبار **T** لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (6-14).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (6-14)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال" استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
.1	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والمالية للعمليات الخاصة بالمنشأة محل التدقيق.	4.29	85.85	11.57	*0.000	2
.2	يتم استخدام أدوات التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار.	4.32	86.34	12.28	*0.000	1
.3	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية بهدف التوصل إلي مدى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية.	4.22	84.39	10.77	*0.000	4
.4	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية لتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.	4.12	82.44	11.98	*0.000	8
.5	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحليل وربط العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى.	4.12	82.44	11.22	*0.000	8
.6	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية ومنطقية العمليات المالية والأرصدة المالية للمنشأة.	4.22	84.39	10.77	*0.000	4
.7	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من وجود الأرصدة.	4.20	83.90	10.71	*0.000	6
.8	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقتها.	4.05	81.00	8.86	*0.000	10
.9	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من قيمة أرصدة الأصول والالتزامات.	4.24	84.88	12.02	*0.000	3
.10	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات.	4.17	83.41	11.93	*0.000	7
	جميع فقرات المجال معاً	4.19	83.88	17.38	*0.000	

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

من جدول (6-14) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يتم استخدام أدوات التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار" يساوي **4.32** (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي **86.34%**، قيمة الاختبار **12.28** وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقتها " يساوي **4.05** أي أن المتوسط الحسابي النسبي **81.00%**، قيمة الاختبار **8.86** وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي **4.19**، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي **83.88%**، قيمة الاختبار **17.38** وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك يعتبر مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. توضح نتائج التحليل أن مكاتب التدقيق تستخدم التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة بدرجة كبيرة، ويمكن تفسير هذه النتائج بطبيعة الاجراءات التحليلية حيث تتضمن الاجراءات التحليلية دراسة ومقارنة المعلومات المالية للعميل محل التدقيق مع المعلومات المالية لسنوات سابقة لنفس العميل أو لمنشأة أخري غير منشأة العميل او مع الصناعة التي ينتمي إليها وهذا يتطلب استخدام وسائل وأدوات التدقيق الالكتروني لزيادة الجودة وتقليل التكلفة وتقليل الوقت والجهد للحصول على المعلومات المطلوبة، وبناءً على نتائج اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات في المرحلة السابقة والإجراءات التحليلية في نفس المرحلة يتم تحديد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حجم الاختبارات التفصيلية حيث تهدف إلى التعرف على مدى عدالة القوائم المالية وصحة الأرصدة الختامية بقائمة الدخل والمركز المالي حيث تتعلق بشكل رئيسي بالمركز المالي.

نتائج الفرضية:

يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة على جودة خدمات التدقيق.

ويعزو الباحث ذلك إلى فهم مكاتب التدقيق لأهمية تطوير جودة خدماتها التي تقدمها للعملاء والتي من أهم أسبابها استخدام وسائل وأدوات التدقيق الالكتروني، حيث تساعد المدقق في مقارنة النسب المالية الفعلية للمنشأة خلال الفترات الزمنية المختلفة بشكل أدق أو مع النسب المعيارية بالتالي تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها، وأيضا تطبيق معايير التدقيق الدولية وخاصة معيار التدقيق الدولي رقم (220) الرقابة على الجودة، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (العرود وآخرون،2011) ودراسة (الهنيني،2011) ودراسة (السعدي،2010) في أن استخدام التدقيق الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة يحسن جودة خدمات التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الرئيسة الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في عملية تدقيق الأحداث اللاحقة والالتزامات المستقبلية قبل اصدار التقرير على جودة خدمات التدقيق.

تم استخدام اختبار **T** لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (6-15).

جدول (6-15)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في عملية تدقيق الأحداث اللاحقة والالتزامات المستقبلية قبل اصدار التقرير "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	يتم استخدام الأدوات والأساليب الالكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة.	4.20	83.90	16.66	*0.000	3
.2	يتم استخدام الأدوات والأساليب الالكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة.	4.10	81.95	13.04	*0.000	8
.3	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في عملية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة والتي تحدث بعد تاريخ المركز المالي.	4.10	81.95	12.05	*0.000	8
.4	يتم استخدام التدقيق الالكتروني خلال عملية تجميع الأدلة والقرائن المالية بشكلها النهائي وتقييمها.	4.03	80.50	10.46	*0.000	10
.5	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في القيام بالإجراءات التحليلية النهائية.	4.20	83.90	9.79	*0.000	3
.6	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقييم مدى الاستمرارية مع العميل, مع ضرورة الحصول على كتاب التمثيل والإقرارات المالية.	4.15	82.93	8.32	*0.000	7
.7	يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من مواءمة المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق مع القوائم المالية المفصح عنها.	4.17	83.41	10.65	*0.000	6
.8	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في التخطيط والتوجيه والرقابة.	4.28	85.50	13.47	*0.000	1
.9	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتقييم مدى كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.	4.20	83.90	11.27	*0.000	3
.10	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في إعداد تقرير المدقق وإصداره.	4.24	84.88	10.85	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معاً	4.16	83.20	17.19	*0.000	

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

من جدول (6-15) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " يتم استخدام التدقيق الالكتروني في التخطيط والتوجيه والرقابة " يساوي **4.28** (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي **85.50%**، قيمة الاختبار **13.47** وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " يتم استخدام التدقيق الالكتروني خلال عملية تجميع الأدلة والقرائن المالية بشكلها النهائي وتقييمها " يساوي **4.03** أي أن المتوسط الحسابي النسبي **80.50%**، قيمة الاختبار **10.46** وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي **4.16**، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي **83.20%**، قيمة الاختبار **17.19** وأن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.000** لذلك يعتبر مجال " استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهى 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. توضح النتائج موافقة عينة الدراسة بدرجة كبيرة على استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق وهو استكمالا للموافقة على دور استخدام التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في جميع المراحل وتبرز النتائج أهمية استخدام التدقيق الالكتروني في هذه المرحلة في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة وتحديد مدي كفاية الافصاح في القوائم المالية.

نتائج الفرضية:

يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام التدقيق الإلكتروني في عملية تدقيق الأحداث اللاحقة قبل اصدار التقرير على جودة خدمات التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويعزو الباحث ذلك إلى حاجة المدققين لاستخدام التدقيق الالكتروني في هذه المرحلة بدرجة كبيرة لأنها تمثل خلاصة عملية التدقيق وتجميع وتقييم لجهد المدققين للوصول للهدف الأساسي لعملية التدقيق وهو تحديد مدي عدالة القوائم المالية للعميل محل التدقيق، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (العرود وآخرون،2011) ودراسة (السعدي،2011) ودراسة (الهنيني،2011).

الفرضية الرئيسة الخامسة:

توجد فروقات ذو دلالة معنوية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين تعزي للمعلومات العامة.

تم استخدام اختبار " **T** لعينتين مستقلتين" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات. وكذلك تم استخدام اختبار " التباين الأحادي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

من النتائج الموضحة في جدول (6-16) تبين أن القيمة الاحتمالية (**Sig.**) " أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لكافة المتغيرات وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين تعزي للمعلومات العامة. يتضح من خلال النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين تعزي للمعلومات العامة وهذا يعني على الرغم من اختلاف وتنوع المعلومات العامة لعينة الدراسة من حيث العمر والمؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة والتخصص العلمي وعدد الدورات التدريبية والعلاقة مع مكاتب التدقيق وتأسيس الشركة وعدد العاملين في المكتب وعدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات إلا أنهم يتفقون في آرائهم حول مجالات الدراسة.

ويعزو الباحث ذلك إلى فهم المدققين لأهمية التدقيق الالكتروني ووسائل تكنولوجيا المعلومات بشكل عام وخاص على مهنة التدقيق من حيث تخفيض تكلفة عملية التدقيق وتوفير الوقت والجهد على المدققين وعرض المعلومات بشكل أفضل والارتقاء بجودة خدمات التدقيق في فلسطين، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (أبو عطيوي،2012)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (6-16): نتائج اختبار" T لعينتين مستقلتين والتباين الأحادي " – المعلومات العامة

المعلومات العامة		الاختبار	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)
معلومات شخصية	العمر	التباين الأحادي	0.583	0.630
	المؤهل العلمي	T لعينتين مستقلتين	1.211	0.233
	المسمى الوظيفي	التباين الأحادي	0.521	0.721
	سنوات الخبرة	التباين الأحادي	1.471	0.231
	التخصص العلمي	T لعينتين مستقلتين	1.418	0.164
	عدد الدورات التدريبية	التباين الأحادي	1.520	0.225
معلومات مكتب التدقيق	العلاقة مع مكاتب التدقيق	التباين الأحادي	2.350	0.109
	تأسيس الشركة	التباين الأحادي	2.658	0.062
	عدد العاملين في المكتب	التباين الأحادي	2.532	0.072
	عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات	التباين الأحادي	1.932	0.159

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل السابع

النتائج والتوصيات

- النتائج.
- التوصيات.
- الدراسات المستقبلية المقترحة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1.6 النتائج:

توصلت الدراسة للنتائج التالية:

1- أظهرت نتائج اختبار المجال الأول أن استخدام التدقيق الالكتروني في المرحلة الأولي من عملية التدقيق وهي مرحلة تخطيط عملية التدقيق يؤدي لتحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين بدرجة موافقة كبيرة وصلت (**85.80%**)، من خلال الاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق والمساهمة في تطور وتقدم مهنة التدقيق ومواكبتها للتطورات التكنولوجية المتعلقة بالمهنة على المستوي الإقليمي والدولي.

2- يوجد إدراك لدي مدققي الحسابات في فلسطين لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق، وذلك بسبب ما يوفره استخدامها من إنجاز الأعمال بسرعة أكبر، وكون استخدام التدقيق الإلكتروني يحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الالكترونية المستخدمة في المنشأة موضع التدقيق، والتي يري الباحث استحالة تدقيقها دون الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات، كما أن قيام المدقق باستخدام تكنولوجيا المعلومات يخفض من تكاليف عمليات التدقيق ويزيد من دقتها.

3- يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، وذلك من خلال حساب حجم العينة بشكل أدق، واختيار مفرداتها، وأيضا من خلال المساعدة في إعداد البرنامج الزمني لعملية التدقيق أو إعداد موازنة الوقت اللازم للقيام بعمليات ومراحل التدقيق بشكل أفضل وفي التحضير للبرنامج الزمني اللازم لإنهاء عملية التدقيق. ويري الباحث أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التخطيط يجعل عملية احتساب عينة التدقيق أكثر سهولة، وتساعد المدقق في إنجاز العمليات الحسابية بوقت أقل وأكثر سرعة، مما يمكن المدقق من استغلال وقته بكفاءة اكبر في عمليات اخري مثل التركيز في الإجراءات التحليلية مثلاً، أو الاختبارات التفصيلية للأرصدة.

4- يستخدم مدققو الحسابات بمكاتب التدقيق تكنولوجيا المعلومات في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات بدرجة كبيرة وصلت (84.04%) وذلك في فهم بيئة الرقابة الداخلية وفحص فعالية تصميم وتشغيل النظام ومدي امكانية الاعتماد عليه خلال عملية التدقيق بالإضافة إلي تقدير خطر الرقابة، وأيضا تنفيذ الاختبارات الاساسية للعمليات المتمثلة في التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة والتوقيت والتصنيف والترحيل والتلخيص.

5- أظهرت نتائج اختبار المجال الثالث أن استخدام التدقيق الالكتروني في المرحلة الثالثة من مراحل عملية التدقيق وهي استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والاختبارات التفصيلية للأرصدة يؤدي إلي تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين بدرجة موافقة كبيرة وصلت إلي (**83.88%**).

6- يؤدي استخدام تكنولوجيا المعلومات على تحسين جودة القيام المدقق بالإجراءات التحليلية، حيث تساعد المدقق في مقارنة النسب المماثلة المقدرة، وبالتالي تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها، كما تساعد تكنولوجيا المعلومات مدققي الحسابات بتدقيق القوائم المالية للشركة للسنة الحالية والسنوات السابقة بسرعة وسهولة، كما تساعده في الاطلاع على تقارير وقوائم الشركات المنافسة. ويري الباحث أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في احتساب النسب المالية ومقارنتها، يوفر معلومات أكثر دقة وسهولة ويحقق للمدقق وفراً في الوقت يمكن استغلاله في إجراء إجراءات تحليلية إضافية، كما تمكنه من المقارنة عبر مجموعة كبيرة من السنوات، ومع مجموعة كبيرة من الشركات المنافسة ما دامت البرامج التحليلية المحوسبة متوفرة للمدقق، مما يمكنه من إبداء رأيه بشكل أكثر مصداقية وموضوعية.

7- أظهرت نتائج اختبار المجال الرابع أن استخدام التدقيق الالكتروني في المرحلة الأخيرة من مراحل عملية التدقيق وهي استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق يؤدي إلي تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين بدرجة موافقة كبيرة وصلت إلي (**83.20%**).

8- إن استخدام التدقيق الالكتروني يحسن من جودة أعمال التدقيق وتوثيقها، من خلال تدقيق أرصدة الحسابات المختلفة بشكل أدق وأسرع، أو في تلخيص نتائج التدقيق أو في إعداد أوراق العمل ورسائل الارتباط والمصادقات، أو عند قيام المدقق بإعداد الخرائط الانسيابية والتدفقية بشكل أفضل، مما يمكن المدقق من إنجاز برنامج التدقيق بوقت أقل وبالتالي تحقيق الكفاءة والفعالية. ويري الباحث أن قيام المدقق بتدقيق أرصدة الحسابات بواسطة استخدام التدقيق الالكتروني، تمكنه من تدقيق عدد أكبر مما كان سيدقق يدوياً، كما أن لتحضير أوراق العمل التي يعطيها المدقق الأولوية في يومه، سيكون أسرع، كما أن استخدام التدقيق الإلكتروني في اعداد المصادقات، كما سيجعل ردهم أسهل مما سينعكس على جودة عمله وإنجازه بوقت أقصر.

9- توضح نتائج تحليل الفرضية الخامسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين تعزي للمعلومات العامة. وذلك بسبب فهم المدققين لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات ودورها في تحسين جودة خدمات التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.6 التوصيات:

1- قيام الجمعيات المهنية بعقد الدورات التدريبية المتخصصة للمدققين وورش العمل والمؤتمرات العلمية لشرح وتوضيح أهمية استخدام التدقيق الالكتروني على جودة الخدمات التي يقدمها المدققين من خلال رفع الكفاءة لديهم باعتبار عملية توظيف تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق من متطلبات الأساسية للرقابة على الجودة.

2- ضرورة استخدام وسائل وأساليب تكنولوجيا المعلومات والنظم الالكترونية الحديثة بالإضافة إلي أدوات وتقنيات التدقيق الالكتروني في عملية التدقيق لما لها من أثر في زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق من خلال تخفيض الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق.

3- زيادة فعالية الجانب الرقابي المفروض من قبل هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وبورصة فلسطين علي الشركات المساهمة العامة في مجال التعاقد مع شركات تدقيق تستخدم وسائل وأدوات التدقيق الالكتروني في عملية التدقيق.

4- قيام مكاتب وشركات التدقيق في فلسطين وخاصة الكبيرة منها، بتأهيل وتدريب المدققين حديثي التعيين لديها، من خلال عقد الدورات تمكنهم من استخدام التدقيق الالكتروني.

5- ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين وتعديلها بحيث يتم معالجة نقاط الضعف، ووضع نصوص قانونية صريحة تساعد مكاتب تدقيق الحسابات والمدققين بكيفية تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية بشكل سليم يواكب عملية التدقيق في كل من تكنولوجيا المعلومات ومهنة التدقيق.

6- قيام شركات ومكاتب التدقيق بمنح مدققي الحسابات الذين يستخدمون التدقيق الالكتروني في أداء أعمالهم مزايا مادية ومعنوية، وذلك لما يعود على شركة أو مكتب التدقيق من فوائد تتعلق بإنجاز الأعمال بسرعة ودقة وأقل تكلفة ممكنة، لخلق حالة من المنافسة الإيجابية من أجل رفع جودة خدمات الشركة أو المكتب ككل.

7- ضرورة تطوير الأساليب التقليدية التي يستخدمها المدقق في تنفيذ مهام عملية التدقيق وخاصة عند العمل في ظل الأنظمة المحوسبة حتي يتمكن من اكتشاف مشاكل نظام الرقابة الداخلية الخاص بنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية محل التدقيق وحتي يستطيع جمع أدلة الاثبات الالكترونية.

8- العمل على زيادة التأهيل العلمي لمدققي الحسابات وتطوير قدراتهم من خلال قيام الجامعات بتطوير البرامج الدراسية الأكاديمية بما يتناسب مع بيئة الأعمال، بحيث يتم

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تطوير المساقات بما يتناسب مع الاستخدام الواسع والكبير لتكنولوجيا المعلومات في مختلف مناحي الحياة وخاصة في بيئة الأعمال.

9- قيام المؤسسات المنظمة للمهنة والجمعيات المهنية بمراقبة جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق من خلال مراقبة مواكبتها للتطورات والتحديثات الصادرة عن هذه الجهات.

10- قيام المنظمات المهنية المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين بوضع وصياغة معايير تدقيق توازي معايير التدقيق الدولية وتناسب البيئة الفلسطينية لتنظيم عملية التدقيق بما يضمن تنفيذ عملية التدقيق الالكتروني بكفاءة وفعالية.

3.6 الدراسات المستقبلية المقترحة:

توصي الدراسة إلي ضرورة قيام الباحثين بإجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بموضوع التدقيق الالكتروني، ودراسة تفاصيل أكثر تتعلق بكفاءة برامج التدقيق المحوسبة المتوفرة، أو تطوير أنظمة مقترحة للأساليب والأدوات المساعدة التي تحتاج إليها عملية توظيف تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق مثل:

1- تقييم مدي كفاءة برامج التدقيق المحوسبة المستخدمة في عملية التدقيق في فلسطين.

2- تقييم مدي فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات في.

3- مدى قدرت مدققي الحسابات على تدقيق حسابات الشركات المتعاملة بالتجارة الالكترونية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولاً: المراجع العربية:

- القرآن الكريم
- السنة النبوية
- أبو عطيوي، رائدة (2012) أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي "دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" ، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو هين، إياد،(2005). العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو سمهدانة، نيفين،(2006). مجالات مساهمة استخدام التدقيق التحليلية في تخطيط وأداء عملية التدقيق دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات بمكاتب وشركات التدقيق في قطاع غزة – فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو شرخ، محمد،(2012). أثر استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو سيف، 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 – دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الأهدل، عبد السلام،(2008). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية في الجمهورية اليمنية (دراسة نظرية–ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحديده، مصر.
- بدوي، عبد السلام،(2011). أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار **COSO** على تحقيق أهداف الرقابة دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- البحيصي، عصام،(2010)" نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين :تقييم الوضع الحالي للمهنة" مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد (18)، العدد الثاني، ص 1249-1276.
- التل، سعيد، وآخرون (2007). مناهج البحث العلمي (تصميم البحث والتحليل الإحصائي)، الطبعة الأولي، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- جمعة، أحمد حلمي(2012). المدخل إلي التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولي، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن.
- جربوع، يوسف محمود(2005). أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، دار النشر غير مذكورة، غزة، فلسطين.
- جمعة، أحمد حلمي(2011). التدقيق ورقابة الجودة(التأكيد-رقابة الجودة-التدقيق-الخدمات ذات العلاقة)، الطبعة الأولي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- جربوع، يوسف(2007). مجالات مساهمة التغيير الإلزامي المدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلاله، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد (16) العدد الأول، ص 757-794.
- جمعة، أحمد حلمي(2009). التدقيق والتأكيد الحديث (المشاكل والمسؤوليات....الأدوات والخدمات)، الطبعة الأولي، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن.
- الجوهري، محمد (2009). أسس البحث الاجتماعي، الطبعة الأولي، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،.
- الجوهر كريمة، العقدة صالح، أبو سردانة جمال (2011). "أثر مخاطر التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية" مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية المجلد(10) العدد الثاني، ص14-32
- حمدونة طلال، حمدان 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 الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد (16)، العدد الأول، ص 913-958.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- حلس، سالم(2003)." العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب التدقيق في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة المجلد الحادي عشر، العدد الأول، ص243-275
- حجو، سامي (2012). مدي مسؤولية المدقق الخارجي بشأن عدالة ومعقولية التقديرات المحاسبية، دراسة تطبيقية على أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الخصاونة، ريم،(2007). دور التدقيق الالكتروني في تحقيق المزايا التنافسية ودعم استراتيجية التدقيق الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية، جامعة البلقاء التطبيقية.
- درغام، ماهر(2009).المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة "دراسة تحليلية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، العلوم الإنسانية، المجلد(23)،العدد(1)، نابلس، فلسطين.
- الدسيطي محمد، حجاج أحمد(2002). التدقيق مدخل متكامل، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ.
- الذنيبات، على عبد القادر(2010). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- الذنيبات، على عبد القادر(2006). تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- السعدي، إبراهيم (2010). "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق في قطاع الشركات الصناعية في الأردن دراسة ميدانية" دورية الإدارة العامة المجلد (50) العدد الأول، ص53-75
- الشنطي، أيمن (2013)."أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فاعلية وكفاء التدقيق الداخلي في القطاع الصناعي الأردني" مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد (21)، العدد الأول، ص99-125
- عبدالله خالد، (2007)، "علم تدقيق الحسابات (الناحيتين النظرية والعملية)، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر و التوزيع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- عبيدات، ذوقان،(2009). البحث العلمي (مفهومه وأدواته وأساليبه)، الطبعة الحادية عشر، دار الفكر، عمان، الأردن.
- العرود شاهر، الختاتنة وحيد، الشرفاء أمجد(2011)." تأثير تطبيق مدققي الحسابات لأساليب تكنولوجيا المعلومات على إتمام عملية التدقيق الالكتروني في الأردن"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين جامعة القاهرة، العدد(78).
- القيق، أمير(2012). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- كلاب، سعيد (2007). ورقة عمل حول مقومات مهنة المحاسبة والتدقيق في فلسطين" الواقع والتحديات"، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- مسلم، خالد،(2011). مدي فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- مشتهى صبري، حمدونة طلال، حمدان علام،(2011)." مدى موثوقية نظم المعلومات المحاسبية وأثرها في تحسين مؤشرات الأداء المصرفي دراسة مقارنة على المصارف الأردنية والفلسطينية المدرجة ببورصتي عمان ونابلس "، مجلة دراسات للعلوم الإدارية الجامعة الأردنية، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الأول ص21-46.
- مقداد محمد، الفرا ماجد (2004). مناهج البحث العلمي والتحليل الإحصائي في العلوم الإدارية، الطبعة الأولى، مكتبة الطالب الجامعة الإسلامية، غزة.
- المطارنة، غسان(2011) "مدي التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي رقم (300) في ظل التدقيق الالكتروني دراسة ميدانية" مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-سلسة الدراسات الاقتصادية والقانونية المجلد (33) العدد الثاني، ص9-28.
- المنيزل عبد الله، العتوم عدنان، مناهج البحث في العلوم التربوية والنفسية، الطبعة الأولي، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (2010).
- المطارنة، غسان فلاح(2009). تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- نظمي ايهاب، العزب هاني عبد الحافظ(2012). تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- نجم، مها **(2012)** العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الهنيني، إيمان (2012)" دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن – دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في الأردن" مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد (25)، العدد الثامن، ص2200-2230.

ثانيًا: القوانين والمصادر الأخرى:

- النظام الأساسي واللائحة الداخلية لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، يونيو،**2002**
- النظام الأساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.
- قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (**10**) لسنة **1961**م.
- قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (**9**) لسنة **2004**م.

ثالثاً: المواقع الالكترونية:

- http: iugaza.edu.ps/yjarbou/researches
- http:muqtafi.birzeit.edu
- www.pacpa.ps
- www.paaa.ps
- www.pcbs.gov.ps
- www.aicpa.org

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رابعاً: المراجع الإنجليزية:

- Arens, A. Elder, R. and Beasley, M. (2012) AUDITING AND ASSURANCE SERVICES (14) Edition.
- Ahmi, Aidi. and Kent, Simon. (2013) The utilization of generalized audit software (GAS) by external auditors، Managerial Auditing Journal. 28(2).
- Hayes, R. Dassen, R. schilder, A. and wallage, P. (2005). Principles of auditing an introduction to international standards on auditing, second edition.
- Kalakota, R. and Whinston, A. 1999, Frontiers of Electronic Commerce, Reading MA: Addison Wesley, U.S.A.
- Jarbou, Youssef (2008). auditing between theory and application (theoretical framework), first edition, Gaza, Palestine.
- Janvrin, D. Bierstaker, J. Lowe, J. (2007). An Examination of Audit Information Technology Usage and Perceived Importance.
- Moorthy, M. Seetharaman, A. Mohamed, Z. Gopalan, M. Har San, I. (2011). The impact of information technology on internal auditing، African Journal of Business Management. 5(9).
- Romney, M. and Steinbart, P. 2006, Accounting Information System, New York: Pearson Education, U.S.A.
- Stoel, D. Havelka, D. Merhout, J. (2010). An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and financial audit practitioners.
- Wen Lin, C. Hung Wang, C. (2011). A selection model for auditing software، Industrial Management & Data Systems. 111(5).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (1)

الجـامعة الإسلامية – غــزة
عـمـادة الـدراسـات العليـــا
كلـــيـــة التـــــــجـــارة
قـســم المـحـاسـبة والتمـويل

الأخ/ت الكريم/ة .....حفظه/ها الله،،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

تحية طيبة وبعد....

الموضوع/ استبانة لدراسة علمية

يقوم الطالب بعمل دراسة بعنوان

دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمات التدقيق في فلسطين

"دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

The role of E-audit in improving the quality of audit services in Palestine

"field study of audit offices in the Gaza Strip"

أعد الباحث هذه الاستبانة من أجل الحصول على معلومات الدراسة، وقد تم اختياركم ضمن العينة التي تجيب على هذه الاستبانة، إيماناً وثقةً بأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، وتقديراً لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال، فإننا نثق بأنكم سوف تدركون أهمية الإجابة على فقراتها بدقة وعناية، لما لها من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة وخدمة المجتمع، مع تأكيدنا المطلق على أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ملاحظة/ التدقيق الالكتروني هو عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

نبيل ابراهيم سمور

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القسم الأول: معلومات عامة:

أولاً/ معلومات شخصية:

الرجاء وضع إشارة (✓) على الإجابة المناسبة:

1- العمر بالسنوات :

☐ أقل من 30 سنة ☐ 30 – أقل من 40 سنة

☐ 40 – أقل من 50 سنة ☐ 50 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي:

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ دراسات عليا

3- الشهادات المهنية (يمكن اختيار أكثر من إجابة):

☐ لا يوجد ☐ محاسب قانوني فلسطيني **(PCPA)**

☐ محاسب قانوني عربي **(ACPA)** ☐ محاسب قانوني أمريكي**(CPA)**

☐ محاسب قانوني بريطاني **(ACCA)** ☐ أخرى حددها .....

4- المسمى الوظيفي:

☐ شريك شركة تدقيق ☐ مدير تدقيق

☐ مدقق حسابات رئيس ☐ مدقق حسابات مساعد

☐ أخرى حددها .....

5- عدد سنوات الخبرة العملية في المسمى الوظيفي الحالي:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ 5 – أقل من 10 سنوات

☐ 10 – أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة – أقل من 20 سنة

☐ 20 سنة فأكثر

6- التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال

☐ علوم مالية ومصرفية ☐ أخرى حددها .....

7- عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق خلال أخر 5 سنوات:

☐ لا يوجد ☐ 3 دورات فأقل

☐ 4 – 7 دورات ☐ 8 دورات فأكثر

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً/ معلومات مكتب التدقيق:

8- العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (الإقليمية والدولية):

☐ شركة تدقيق دولية ☐ شركة تدقيق إقليمية

☐ شركة تدقيق محلية

9- تأسيس المكتب:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ 5 – أقل من 10 سنوات

☐ 10 – أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر

10- عدد العاملين في المكتب:

☐ أقل من خمس موظفين ☐ 5 – أقل من 10 موظفين

☐ 10 – أقل من 15 موظف ☐ 15 موظف فأكثر

11- عدد المدققين في المكتب الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات:

☐ لا يوجد ☐ 1 – 2 موظف

☐ 3 – 5 موظفين ☐ 6 أفراد فأكثر

القسم الثاني: محاور الدراسة

يرجى وضع إشارة (✓) في المكان المناسب من وجهة نظركم لكل عبارة من العبارات التالية:

المحور الأول/ استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة التخطيط:						
م	الفقـــــرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة قليلة جداً
1.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في إعداد البرنامج الزمني لعملية التدقيق.					
2.	يتم وضع خطة التدقيق المرحلية والنهائية الكترونياً أو باستخدام تكنولوجيا المعلومات.					
3.	يتم استخدام البرامج المحوسبة للوصول للقناعة المعقولة في فهم طبيعة عمل المؤسسة والبيئة التي تحيط بها.					
4.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقييم العلاقة مع العملاء في الفترات السابقة لتحديد مدى امكانية الاستمرار معهم أو التوقف عن أداء الخدمة لهم.					
5.	يتم الاستفادة من البيانات الالكترونية (المحوسبة) لفهم طبيعة عمل العميل وصناعته.					
6.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتقييم وتقدير مخاطر أعمال العميل وتصنيفها مخاطر عالية, متوسطة، منخفضة.					
7.	يتم استخدام البرامج الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والوصول للمؤشرات المالية من التحليل.					
8.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقدير الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق المقبولة والخطر الطبيعي.					
9.	يتم استخدام الأدوات والأساليب الالكترونية في جمع المعلومات لتقدير مخاطر الإحتيال.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

10.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تصميم استراتيجية التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق التفصيلي.					
المحور الثاني/ استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات:						
م	الفقـــــــرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة قليلة جداً
1.	يتم استخدام أساليب وأدوات التدقيق الالكتروني لأغراض فهم بيئة الرقابة الداخلية وإجراءاتها.					
2.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من مدى ملاءمة تصميم الرقابة الداخلية.					
3.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية وجودة أدائها.					
4.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقدير خطر الرقابة.					
5.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اختبارات الرقابة(الفحص المرحلي والنهائي).					
6.	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من وجود وحدوث العملية المالية					
7.	يتم استخدام أدوات التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من اكتمال العملية المالية.					
8.	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من دقة العملية المالية.					
9.	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من توقيت العملية المالية.					
10.	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من تصنيف العملية المالية.					
11.	يتم استخدام أدوات وأساليب التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات المرحلية للعمليات للتحقق من ترحيل وتلخيص العملية المالية.					
المحور الثالث/ استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة:						
م	الفقـــــــرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة قليلة جداً
1.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية والمالية للعمليات الخاصة بالمنشأة محل التدقيق.					
2.	يتم استخدام أدوات التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية لتقييم قدرة العميل على الاستمرار.					
3.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية بهدف التوصل إلي مدى وجود تحريفات محتملة في القوائم المالية.					
4.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتنفيذ الإجراءات التحليلية لتقليل الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.					
5.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحليل وربط العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى.					
6.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية لتحديد مدى واقعية ومنطقية العمليات المالية والأرصدة المالية للمنشأة.					
7.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من وجود الأرصدة.					
8.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقتها.					
9.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من قيمة أرصدة الأصول والالتزامات.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

10.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تنفيذ الاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من دقة التقييم والتحميل للحسابات.					
المحور الرابع/ استخدام التدقيق الالكتروني في مرحلة استكمال التدقيق وإصدار تقرير المدقق:						
م	الفقـــــــرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة قليلة جداً
1.	يتم استخدام الأدوات والأساليب الالكترونية في القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة والطارئة.					
2.	يتم استخدام الأدوات والأساليب الالكترونية في تحديد قيمة الالتزامات المستقبلية المحتملة.					
3.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في عملية الإفصاح عن الأحداث اللاحقة والتي تحدث بعد تاريخ المركز المالي.					
4.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني خلال عملية تجميع الأدلة والقرائن المالية بشكلها النهائي وتقييمها.					
5.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في القيام بالإجراءات التحليلية النهائية.					
6.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في تقييم مدى الاستمرارية مع العميل, مع ضرورة الحصول على كتاب التمثيل والإقرارات المالية.					
7.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني للتحقق من مواءمة المعلومات التي يحتويها تقرير المدقق مع القوائم المالية المفصح عنها.					
8.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في التخطيط والتوجيه والرقابة.					
9.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني لتقييم مدى كفاية الإفصاح في تقرير المدقق.					
10.	يتم استخدام التدقيق الالكتروني في إعداد تقرير المدقق وإصداره.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء المحكمين

م	الاسم	الوظيفة	الدرجة العلمية	جهة العمل
1-	أ.د حمدي شحدة زعرب	نائب عميد كلية التجارة محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة	أستاذ	الجامعة الإسلامية-غزة
2-	أ.د على عبد الله شاهين	مساعد نائب الرئيس للشؤون المالية والإدارية محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة	أستاذ	الجامعة الإسلامية-غزة
3-	د. أكرم إسماعيل سمور	عضو هيئة تدريس محاضر أكاديمي بقسم إدارة الأعمال	أستاذ مساعد	الجامعة الإسلامية-غزة
4-	د. صبري ماهر مشتهي	عضو هيئة تدريس محاضر أكاديمي بقسم المحاسبة	أستاذ مساعد	جامعة القدس المفتوحة-غزة
5-	د. سمير صافي	عضو هيئة تدريس محاضر أكاديمي بقسم الاقتصاد والاحصاء التطبيقي	أستاذ مشارك	الجامعة الإسلامية-غزة
6-	أ. منير على حسن	مدير تدقيق محاسب قانوني عربي معتمد عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين خبرة 18 عام في مجال التدقيق	-	شركة طلال أبو غزالة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (3)

قائمة بأسماء شركات التدقيق في قطاع غزة حسب العينة المختارة من سجل جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية بغزة لعام 2012م

م	اسم الشركة	التصنيف	عدد المدققين	النسبة
1-	شركة ارنست ويونج	دولية	8	%20
2-	شركة برايس وتر هاوس كوبرز	دولية	5	% 12
3-	شركة BDO للمحاسبة والتدقيق	دولية	5	%12
4-	شركة طلال أبو غزالة للمحاسبة والتدقيق	إقليمية	6	%15
5-	مؤسسة فلسطين للمحاسبة والتدقيق	محلية	3	%7
6-	شركة مطير وعلمي وشركاؤهم للمحاسبة والتدقيق	محلية	4	%10
7-	شركة الأهرام للمحاسبة والتدقيق	محلية	3	%7
8-	شركة بدر الدين للمحاسبة والتدقيق	محلية	3	%7
9-	شركة الوفا للمحاسبة والتدقيق	محلية	4	%10
المجموع الكلي		-	**41**	**%100**

المصدر(جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، وشركة طلال أبو غزالة للمحاسبة والتدقيق)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com