مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (3) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (3) 2016

دور تخطيط التدقيق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء (دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سوريا)

الدكتور عصام قريط*
أحمد زركلي**

(تاريخ الإيداع 28 / 3 / 2016. قُبِل للنشر في 14 / 6 / 2016)

□ ملخّص □

هدف البحث إلى اختبار دور تخطيط التدقيق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء في شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سوريا، وذلك من خلال التعرف على مفهوم التخطيط وأنشطته، ودوره في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء. وفي هذا السياق اعتمد الباحث على المنهج الوصفي، حيث تم تحديد مجتمع البحث بشركات ومكاتب التدقيق المزاولين والمعتمدين في جمعية المحاسبين القانونيين وسحب عينة عشوائية تتألف من (60) مفردة يعملون في مجال تدقيق الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق في محافظة دمشق وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. هناك علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين الحصول على معلومات عن العميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.
2. هناك علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.
3. هناك علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.
4. هناك علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين تقدير الأهمية النسبية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.
5. هناك علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين تقدير خطر التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، مدقق الحسابات، تخطيط التدقيق، المخالفات الجوهرية، الخطأ، الغش، التصرفات غير القانونية.

* **أستاذ- كلية الاقتصاد - جامعة دمشق- سورية.**
** **طالب ماجستير- كلية الاقتصاد - جامعة دمشق- سورية.**

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (3) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (3) 2016

The Role of planning the Audit in Detecting the Significant Irregularities in the financial statements of clients (Field Study in the audit companies and firms at Syria)

Dr. Esam krait[*]
Ahmad Zirkli[**]

(Received 28 / 3 / 2016. Accepted 14 / 6 / 2016)

□ ABSTRACT □

The study aimed to test the role of planning in detecting the significant irregularities in the financial statements of the clients in the audit companies and firms, where the research came to provide a knowledge about the concept of planning an it's activities, beside its role in increasing the ability of the auditor in detecting the significant irregularities in the financial statements of Clients. In this context, the research community is determined as audit companies and firms, a sample of (60) individuals that are working in the field of auditing in Damascus companies and firms were picked up, finally the researcher reach to a group of conclusions:

1. There is a significant positive correlation between obtaining information about the customer and detecting the significant irregularities in the financial statements of clients.
2. There is a significant positive correlation between obtaining the information of the legal obligations of the client and detecting the significant irregularities in the financial statements of clients..
3. There is a significant positive correlation between the implementation of the initial analytical procedures and detecting the significant irregularities in the financial statements of clients.
4. There is a significant positive correlation between the assessment of materiality and detecting the significant irregularities in the financial statements of clients..
5. There is a significant positive correlation between audit risk assessment and detecting the significant irregularities in the financial statements of clients..

Key Words: Audit, Auditor, Audit Planning, Significant irregularities, Mistake, fraud, illegal behaviors.

[*] **Professor- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.**
[**] **Postgraduate student- Faculty of Economics- Damascus University- Damascus- Syria.**

مقدمة:

نشطت مهنة التدقيق لكونها تقوم بتقديم العديد من الخدمات المتنوعة للعملاء باختلاف حاجاتهم، فضلاً عن أهميتها وحساسية الدور الذي تلعبه في المجتمع المالي، فقد أشار "Mautz and Sharaf" في كتابهما "نظرية التدقيق" بأن المجتمع المالي يعترف بالحالة المهنية للمدقق ويشجع عليها وهذا ما يفرض عليه التزامات متعادلة أمام الجمهور والعملاء[1]. وبالرغم من أن مهنة التدقيق قد تطورت بشكل ملحوظ من تدقيق شامل لكافة العمليات المالية إلى تدقيق على أساس العينات، وتحول اهتمام التدقيق من مجرد اكتشاف المخالفات الجوهرية إلى إبداء رأي بأن القوائم المالية معروضة بعدالة وفقاً للمعايير الدولية المحاسبية، إلا أن المدقق ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وبالتالي فإنه مسؤول عن تخطيط عملية التدقيق بشكل جيد للوصول إلى رأي فني محايد بأن البيانات المالية خالية من المخالفات الجوهرية. ويتم التخطيط لعملية التدقيق من اللحظة التي يتم بها دراسة قبول أو الاستمرار بالعمل مع العميل وتنتهي بإبداء الرأي حول البيانات المالية للعميل محل التدقيق، ومن الجدير بالذكر أن عملية التدقيق تشمل ممارسة المدقق لحكمه المهني عند تصميم أسلوب التدقيق من خلال التركيز على ما يمكن أن يحدث من مخالفات، وتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة يدعم بها رأيه المهني[2].

وقد تناولت معايير التدقيق الدولية معياراً خاصاً بالتخطيط وهو المعيار رقم (300) والمعيار الأول من معايير العمل الميداني والتي وضعها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظراً لأهميته، فهو البرنامج والاستراتيجية التي سينهجها المدقق في ممارسة عمله. وعلى مدقق الحسابات أن يقوم بتخطيط فعال وكافي لعملية التدقيق، ووضع برنامج للاشراف على المساعدين ومتابعتهم لتحقيق أهداف التدقيق[3].

يركز هذا البحث على دراسة العلاقة بين تخطيط التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء عن طريق قيام المدقق بتطبيق أنشطة التدقيق التي تقسم إلى: الحصول على معلومات عن العميل، الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، تقدير الأهمية النسبية وخطر التدقيق.

مشكلة البحث:

نظراً لما تتمتع به مهنة تدقيق الحسابات من أهمية بالغة ومسؤولية كبيرة تجاه المجتمع المالي في توفير بيانات خالية بشكل معقول من المخالفات الجوهرية المتمثلة بالخطأ والغش، وذلك للتغلب على الفساد الذي يسري كالمرض المعدي في المجتمعات المهنية، والتعبير عن المركز المالي بصدق وعدالة وموضوعية. ونظراً إلى أن مهنة التدقيق تعد من المهن التي تقوم عليها نشاطات الأعمال إذ انها تمثل صمام الأمان بالنسبة لمتخذي القرارت الأمر الذي يتطلب قيام المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة من خلال الخطيط الجيد لعملية التدقيق.

وعليه تمثلت مشكلة البحث بالسؤال الرئيسي التالي:

❖ **ما هو دور تخطيط التدقيق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء؟**

ويتفرع عن مشكلة البحث الرئيسية المشكلات الفرعية التالية:

1. ما هو دور الحصول على معلومات عن العميل في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء؟

---

[1] **Mautz, Kuhn, Sharaf, Hussein, (1961) "The philosophy of auditing" university of Illinois, P42.**

[2] **عرار، شادي هاني، (2006)، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير، كلية الشرق الأوسط للدرسات العليا، الأردن.**

[3] **خليل، عطا الله، " العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة جامعة دمشق- المجلد (16) – العدد (2000).**

2. ما هو دور الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء؟

3. ما هو دور تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء؟

4. ما هو دور تقدير الأهمية النسبية في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء؟

5. ما هو دور تقدير خطر التدقيق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء؟

أهمية البحث وأهدافه:

تأتي أهمية البحث من كون التدقيق يعتبر عملية من عمليات تحسين المعلومات التي يستخدمها متخذي القرار في اتخاذ قراراتهم الحاسمة، لذلك يعتبر التخطيط مسألة هامة تنظم عمل المدقق وتنبؤه بالأماكن التي من الممكن أن يتعثر بها عند قيامه بعمله، الأمر الذي يؤدي إلى تحديده لمدى وطبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التي سيعتمدها في سبيل الوصول إلى رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية. هذا بالإضافة الى أن الموضوع لم ينل نصيبه من البحث على المستوى المحلي.

ويهدف البحث إلى بيان فيما إذا كان التخطيط يساعد المدقق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

وتتفرع أهداف البحث إلى:

1. دراسة العلاقة بين دور المدقق في الحصول على معلومات عن العميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

2. دراسة العلاقة بين دور المدقق في الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

3. توضيح العلاقة بين دور المدقق في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

4. توضيح العلاقة بين دور المدقق في تقدير الأهمية النسبية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

5. دراسة العلاقة بين دور المدقق في تقدير خطر التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

الدراسات السابقة:

1. **دراسة (نسمان، 2014)، بعنوان " مدى إلتزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني: دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة).**

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

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

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

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

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

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

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

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

4. دراسة (Mock & Wright ،1999)، بعنوان " هل يتم أخذ مخاطر التدقيق والتغيرات في مستوياتها في الاعتبار عند تخطيط برنامج التدقيق ".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام مدققي الحسابات عند صياغة برنامج التدقيق بالمستويات المقدرة لمخاطر التدقيق وأخذها بعين الإعتبار لتخطيط أدلة الإثبات المطلوبة لتدقيق بند العملاء، ومدى تعديل برنامج التدقيق ليناسب التغيرات في مستويات المخاطر عند تنفيذ عملية التدقيق في السنة نفسها الخاضعة للتدقيق أو بين سنوات التدقيق المتلاحقة.

توصلت الدراسة إلى أن هناك تفاوتاً في مستويات مخاطر التدقيق من مهمة إلى أخرى من مهمات التدقيق، إلا أنها لم تحظ باهتمام كاف لتخطيط أدلة الإثبات المطلوبة عند إعداد برنامج التدقيق. وأن عملية تخطيط مدى وطبيعة أدلة الإثبات المطلوبة لم تأخذ وبشكل كاف التغيرات في درجات المخاطر أثناء الفترة التدقيقية.

فرضية البحث:

من خلال التساؤولات المطروحة في المشكلة تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

❖ **لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تخطيط التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.**

و يتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور المدقق في الحصول على معلومات عن العميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.
2. لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور المدقق في الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.
3. لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور المدقق في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.
4. لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور المدقق في تقدير الأهمية النسبية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.
5. لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور المدقق في تقدير خطر التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

متغيرات البحث:

يتكون البحث من المتغيرات التالية:

1. **المتغير المستقل:** يتمثل المتغير المستقل بالتخطيط لعملية التدقيق حيث يتم تحديده بمجموعة من الأنشطة التي يقوم بها المدقق والتي تنقسم إلى: الحصول على معلومات عن العميل، الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، تقدير الأهمية النسبية وخطر التدقيق.
2. **المتغير التابع:** يتمثل المتغير التابع باكتشاف المدقق للمخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث على الدراسات والأدبيات السابقة في هذا الموضوع لبناء فرضيات هذا البحث ثم اختبار هذه الفرضيات عن طريق استبانة موجه الى عينة من ممارسي التدقيق المهني في سورية لاختبار الفرضيات عن طريق مما سمح للباحث بتعميم النتائج واصدار التوصيات الملائمة للاستفادة منها.

مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من مدققي الحسابات، ومدراء التدقيق، وأصحاب مكاتب وشركات التدقيق في سورية والمسجلة والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمدققين السورية. أما بخصوص عينة البحث فقد تم

توزيع استبانة البحث على شركات التدقيق والمحاسبين القانونيين المعتمدين في مدينة دمشق بأسلوب عيّنة عشوائية غير منتظمة.

الإطار النظري البحث:

أولاً: التخطيط الجيد لعملية التدقيق:

التخطيط لعملية التدقيق يعني وضع استراتيجية تدقيق شاملة ومنهج تفصيلي لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المتوقعة ، لذا يقرر أدب التدقيق أن المظهر الأساسي لاستراتيجية التدقيق يتبلور في التقييم المبدئي لخطر التدقيق[4]، حيث يرشدنا هذا المفهوم الى أن التدقيق يحتاج الى استراتيجية قوامها الأساليب الاحصائية وذلك لتحديد الفحص المتوقع في ظل الظروف المختلفة حيث إن حجم المشروعات لا يتناسب مع أسلوب التدقيق الشامل للدفاتر والسجلات وأرصدة الحسابات المختلفة والتي تمثل المجتمع المحاسبي، كما أن تضمين مفهوم التخطيط لكلمة الاستراتيجية يعني استخدام المدقق لفكره وخبرته أثناء اختيار العينة للتقليل من خطر التدقيق [5]. وإن القيام بالتخطيط لعملية التدقيق تساعد على:

1. التعرف على صيغة التكليف بأعمال التدقيق والمسؤوليات القانونية المترتب اجراءها.
2. التعرف على نشاط المنشأة وخصائصها و نظام الرقابة الداخلية بها.
3. تحديد مستوى الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.
4. تقسيم أعمال التدقيق الى أجزاء يمكن إدارتها والتعرف على انسيابية إجراءات التدقيق لكي تحقق إدارة أفضل لها و تحليل أدق الملاحظات.
5. الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة باستخدام إجراءات تدقيق اقتصادية وكفوءة وفعالة.
6. تحديد عدد المساعدين ومستوياتهم المطلوبين لإنجاز مهمة التدقيق وإيجاد التنسيق المطلوب فيما بينهم[6].

ويقوم المدقق بعملية التخطيط عند استلامه رسالة ارتباط مكتوبة وموقع عليها من قبل الإدارة، فيقوم بتشكيل فريق التدقيق بحيث يحرص على أن يتوفر لدى أعضاءه القدرة والتدريب الملائم والمهارة للعمل كمدققين بما ينسجم مع المعايير المهنية للتدقيق[7].

وتشمل أنشطة التخطيط ما يلي:

1. الحصول على معلومات عن العميل. 2. الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل.
3. تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية. 4. تقدير الأهمية النسبية وخطر التدقيق. 5. فهم الرقابة الداخلية.
6. تقدير خطر الرقابة وصولاً لوضع خطة التدقيق[8].

و نبين فيما يلي هذه الأنشطة بإيجاز:

1. الحصول على معلومات عن العميل: يجب أن يحصل المدقق على فهم لما يلي:

أ. عوامل الصناعة ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ب. طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

---

[4]AICPA, Statement Auditing Standards (SAS) No22, Planning and Supervision, AICPA,N. Y . , 1978, Par. 310.

[5] خليل، عطا الله، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

[6] مجلس المعايير الحاسبية و الرقابية، (2002)، " تخطيط عملية التدقيق و الاشراف عليها"، العراق، دليل التدقيق رقم (6).

[7]القاضي وآخرون، (2007)، مرجع سابق تم ذكره، ص 313.

[8] المرجع السابق نفسه.

1. عملياتها،على سبيل المثال: طبيعة مصادر الإيرادات والمنتجات أو الخدمات والأسواق، بما في ذلك التجارة الالكترونية والتوزيع الجغرافي والعملاء الرئيسيون.

2. ملكيتها والهيكل الإداري فيها.

3. أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الأغراض الخاصة.

4. طريقة هيكلة المنشأة وكيفية تمويلها[9].

و يجصل المدقق على معلومات عن العميل عن طريق:

- الخبرة السابقة للمدقق مع المنشأة، و المناقشة مع موظفي التدقيق الداخلي للعميل، والالتقاء بالكادر المحاسبي والإداري، حيث تمكنه من وضع يده على مواطن الضعف وتقدير الخطر[10].
- استفسارات موجهة من قبل المدقق للإدارة و الموظفين الآخرين العاملين ضمن المنشأة.
- القيام بزيارات ميدانية للمصانع والمكاتب بحيث تساعده على فهم أكبر لنشاط العميل و عملياته التشغيلية، و يمكنه ذلك بالإلمام بفعالية نظام الرقابة للعميل مما يجعله أكثر قدرة على وضع يده على مواطن الضعف و ما إذا كان هناك أية أخطار طبيعية متعلقة بالمنشأة.
- قراءة تقرير المدقق السابق وتقارير التدقيق الداخلي وأية تقارير صادرة عن جهات خارجية أخرى مثل وسائل الإعلام والانترنيت والصحف[11].

2. الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل:

إن العديد من جوانب طبيعة منشأة العميل من الممكن أن تتأثر بالاعتبارات القانونية للعميل، لذلك من المهم أن يقوم المدقق في بداية عملية التدقيق بدراسة الوثائق القانونية المتضمنة عقد تأسيس الشركة والنظام الأساسي لها، ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، بالإضافة إلى العقود المبرمة مع المنشأة، حيث إن معرفة هذه المستندات والوثائق والسجلات القانونية في بداية التدقيق تساعد المدقق على تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مراحل التدقيق والتأكد من الإفصاح الملائم في القوائم المالية[12].

3. **تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية:**

4. تعرف الإجراءات التحليلية بأنها: تحليل النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها وتتضمن هذه الإجراءات دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية[13] والعلاقات بين:

- عناصر البيانات المالية التي يمكن توقعها والتي تتطابق مع النمط المتنبأ به والمبني على خبرة الوحدات الاقتصادية المختلفة مثل نسبة هامش الربح.

---

[9] International Federation if Accountants (IFAC), 2012, ISA (315) " Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through Understanding the Entity and its environment" Handbooks of international Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and related services Pronouncements, Volume 1, New York, USA, P: 279.

[10] خرواط، عصام الدين، (2008)، " إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة "، مجلة السائل، العدد 5، السنة 3، ص 238.

[11] لطفي، أمين السيد أحمد، (2007)، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 221.

[12] آرنيز، ألفين، لويك، جيمس، (2002)، " المراجعة مدخل متكامل "، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، ص 295 – 300.

[13] القاضي وآخرون، (2007)، مرجع سابق تم ذكره، ص 317.

- المعلومات المالية وغير المالية الملائمة مثل تكاليف الرواتب إلى عدد العمال.

وتستخدم الإجراءات التحليلية في تحقيق الأهداف الآتية:

- مساعدة مدقق الحسابات في جوهر التخطيط (Planning) لعملية التدقيق (الوقت والنطاق والإجراءات الأخرى).
- إجراء جوهري (Substantive) عندما استخدامها أكثر فعالية وكفاية من الإجراءات التفصيلية لتخفيض خطر الاكتشاف لتأكيد بيانات مالية معينة.
- مدققة شاملة (Overall Review) للبيانات المالية في مرحلة الفحص النهائي للتدقيق[14].

وتستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لأنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها، من خلال مساعدة المدقق على:

أ.تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه. ب . تقدير قدرة الشركة على الاستمرار. ج. الإشارة الى تحريفات محتملة في القوائم المالية. د. تخفيض الاختبارات التفصيلية[15].

5. التحديد الأولي للأهمية النسبية وخطر التدقيق:

1.4. مفهوم الأهمية النسبية:

يقوم المدقق قبل البدء بعملية تدقيق الحسابات المكلف بها بالتحديد الأولي لحدود الأهمية النسبية، ولابد من تحديد العلاقات الخاصة بمخاطر التدقيق والواجب مراعاتها لتقدير الأهمية النسبية[16].

وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية، Financial Accounting Standards Board (FASB)، و كذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين The Institute of Financial Accountants (IFA) في المعيار الدولي للتدقيق رقم (320) فقرة (3) عرفتها بأنها: الحذف أو التحريف في البيانات المحاسبية و الذي من المحتمل في ظل الظروف المحيطة أن يكون قرار أو حكم المستفيد من تلك البيانات قد تأثر نتيجة لهذا الحذف أو التحريف[17].

إن مفهوم الأهمية النسبية لا يتوقف على الحجم فهو يشمل أحكاماً نوعية و كمية، فقد يكون العنصر غير مهم من الناحية الكمية ولكن طبيعته قد تجعله كذلك مما يتطلب قيام المدقق بالمزيد من البحث لمعرفة مدى انتشار المشكلة وتحديد مدى فاعلية الإجراءات الرقابية عليه، ويجب أن يتم تقدير مستويات الأهمية النسبية في مراحل التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها وتقويم نتائجها [18]، ويمكن القول أن عملية التقدير تعتمد على الحكم الشخصي والخبرة العلمية والعملية للمدقق. وقد أوضح أخرون أن هذه النسب جزافية و مقترحة بالنسبة للمدققين الخارجيين ولا يعنيهم عدم الخروج عنها، لأنها معدة وفق معلومات محددة و ظروف خاصة[19].

ويساعد التحديد المبدئي للأهمية النسبية على:

1. يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، وخارج هذه الحدود لا يستطيع المدقق قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها.

2. بمجرد تحديد العناصر المهمة، فإن المدقق يحدد أيضاً العناصر غير المهمة مما يساعده على التركيز على الجوانب المهمة و زيادة كفاءة التدقيق.

---

[14] مهدي، محمود كمال، (2001)، الإجراءات التحليلية في التدقيق، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد.

[15] القاضي وآخرون، (2007)، مرجع سابق تم ذكره.

[16] القاضي،حسين، دحدوح حسين، (1999)،أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر،ط1،ص 229.

[17] خليل، عطاالله، مرجع سبق ذكره.

[18] Grangberg, L., Hogland, L., (2011), " The Auditors ' Way to Acquire Knowledge about a Company's Environment" Master Thesis, Kristianstal University, P5.

[19] القاضي،حسين،دحدوح حسين، (1999)، مرجع سابق تم ذكره، ص 228.

3. تساعد المدقق على تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة[20].

1.4.مفهوم خطر التدقيق: The Concept of Audit Risk

يعرف خطر التدقيق بأنه إخفاق المدقق في إبداء رأي سليم حول بيانات مالية محرفة تحريفاً جوهرياً[21].

كما ويعرف بأنه قبول مستوى من عدم التأكد عند تنفيذ التدقيق، حيث أن المدقق يعلم أن هناك عدم تأكد بخصوص: صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية بمنشأة العميل وإذا ما كانت القوائم المالية التي يتم تدقيقها تتسم بالعدالة[22].

ويمكن النظر لخطر التدقيق من زاويتين مختلفتين:

الأولى: الخطر الناجم عن القبول الخاطئ، بمعنى قبول قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً.

الثاني: الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ، بمعنى رفض قوائم مالية سليمة.

في عام 1983 أصدر AICPA بياناً رقم (SAS NO. 47) بحيث تضمن خطر التدقيق ثلاثة عناصر هي: الخطر الملازم (المتأصل)، خطر الرقابة، خطر عدم الاكتشاف [23]، وصدر لأول مرة نموذج خطر التدقيق عام 1983 الذي بقي على وضعه احالي حتى الآن وهو[24]" AR = IR * CR * DR "

بحيث أن **الخطر الملازم (المتأصل) IR** هو احتمال وجود تحريف قبل تطبيق أي رقابة أو إجراء، و **خطر الرقابة CR** هو احتمال أن يكون هناك تحريف ولا تمنعه أو تكتشفه نظم الرقابة الداخلية بالتوقيت المناسب، و **خطر الاكتشاف DR** هو خطر عدم اكتشاف المدقق للتحريفات الجوهرية.

كما بين المعيار الذي أصدره مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي the American Institute of Certified Public Accountants AICPA رقم (SAS. 47) أن يتوجب على المدقق أن يحدد خطر التدقيق عند مستوى منخفض لأغراض تخطيط عملية التدقيق والسبب في ذلك أن يمارس المدقق قدراً أكبر من الجهد والحذر عند تنفيذ عملية التدقيق، حيث يوجد علاقة عكسية بين مستويات الخطر ومقدار الجهد المبذول في عملية التدقيق[25].

ثانياً: دور المدقق في الكشف عن المخافات الجوهرية

تكمن أهمية التدقيق في إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية و مدى توافقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فقد وضعت معايير التدقيق لإرشاد المدققين و تمكينهم من إبداء رأي عادل غير متحيز ومن اكتشاف مواطن الغش و الخطأ في القوائم المالية المقدمة من قبل المنشأة [26]. فقد كانت الوظيفة الأساسية لمهنة التدقيق هو اكتشاف الغش والخطأ نظراً لصغر حجم المشروعات والعمليات المالية. ومع تطور الأعمال و اتساع نطاقها أصبح هدف التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية، ومنذ السبعينات حتى عصرنا الحالي أصبح هناك نوع من التوازن بين أهم هدفين للتدقيق و هما اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية وبين الثقة والمصداقية في القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة. حيث إن وجود غش أو خطأ في الحسابات سوف يؤثر تأثيراً كبيراً على صحة نتائج

---

[20] **International Federation of Accountants (IFAC), 1991, ISA (400) " Risk Assessment and Internal Control "**

[21] **المرجع السابق نفسه.**

[22] **لطفي،أمين السيد أحمد، (2007)،التطورات الحديثة في المراجعة ،الدار الجامعية، الاسكندرية، ص179.**

[23] **AICPA: (1983), Statement on Auditing Standard No. 47, " Audit Risk and Materiality in Conducting and Audit".**

[24] **Prinsloo, Jeffrina, (2008), " The Development and Evaluation of Risk- Based Audit Approaches", Unpublished Master Dissertation in Accounting, Faculty of Economic and Management Sciences University of Free State, p: 79.**

[25] **AICPA: (1983), Statement on Auditing Standard No. 47, " Audit Risk and Materiality in Conducting and Audit".**

[26] **الاتحاد الدولي للمحاسبين (2003). " اصدارات المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة "، معيار التدقيق الدولية رقم 240 (مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال و الخطأ عند التدقيق).**

الأعمال ومدى عدالة قائمة المركز المالي وقد تكون الأخطاء مقصودة وذلك بالتلاعب في نتيجة الأعمال أو اظهار الربح أكبر أو أقل من قيمته الحقيقية[27].

1 -مفهوم الخطأ:

يعني الخطأ وجود تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية ويعرف أيضاً بأنه: الخطأ غير المتعمد ولا يكون هناك تصميم مسبق لارتكابه مثل "خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الافصاح"[28].

ويعرف أيضاً بأنه تلك " الأخطاء غير المعتمدة التي لا ترتكب بناءً على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب التقصير و الإهمال في أداء أعمالهم[29].

2 -مفهوم الغش:

الغش هو فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية [30]. ويعني أيضاً تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف أخر أو تحميله بما يزيد عن الالتزامات، ويرتكب بسابق إصرار وعن نية مسبقة[31].

وينطوي الغش على ما يلي:

أ.التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها. ب. سوء توزيع الأصول. ج.حذف أو إلغاء أثار العمليات من السجلات والمستندات. د. تسجيل عمليات وهمية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية[32].

3 -مفهوم التصرفات غير القانونية:

يقصد بالتصرفات غير القانونية كما جاءت في معيار التدقيق الدولي رقم (250) أعمال السهو أو الأعمال الارتكابية التي قامت بها المنشأة تحت التدقيق إما بقصد أو بغير قصد، والتي هي مخالفة للقوانين و الأنظمة السائدة و تتضمن هذه الأعمال معاملات قامت بها المنشأة أو باسمها أو لمصلحتها بواسطة إدارتها أو موظفيها وهذه الأعمال لا تتضمن التصرف السيئ و الشخصي (الذي لا علاقة له بأنشطة المنشأة) من قبل مديري المنشأة أو موظفيها [33]. بينما تعرفها نشرة معايير التدقيق الأمريكية رقم (54) على أنها انتهاك القوانين أو القواعد التظيمية أو اللوائح الحكومية بخلاف الغش[34].

---

[27]الحلو، شيرين، (2012)، " المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش و الخطأ في القوائم المالية "،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية،غزة، كلية التجارة،ص: 3.

[28]International Federation if Accountants (IFAC), 2009, ISA (240) " The Auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements ".

[29]عبد الله،خالد أمين (2000) "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية " ،الطبعة الأولى،دار وائل للطباعة والنشر، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ص: 47.

[30]International Federation if Accountants (IFAC), 2009, ISA (240) " The Auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements ".

[31] سواد، عاطف زاهرة، (2009)، " مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة 1، ص 179.

[32]غالي، جورج دانيال (2002)، " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة " ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية، الطبعة الأولى، ص: 26-27.

[33]International Federation if Accountants (IFAC), 2009, ISA (240) " The Auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements ".

[34]American Institute Certfied Public Accountants (AICPA), 2012, SAS (54), AU Section 2, " Illegal Acts ".

4 -مواطن المخالفات الجوهرية و مجالات ارتكابها:

إن دراية المدقق بأسباب و أنواع الأخطاء و الغش غير كافية له ما لم يصاحب ذلك دراية و إلمام بمواطن و مجالات الأخطاء و الغش لكي تساعده إلى حد كبير للقيام بعمله. حيث تمر البيانات و المعلومات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية، و تعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الخطأ و الغش و فيها تقع مجالات متعددة لارتكابها[35] والمراحل هي:

1. مرحلة اثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولى 2. مرحلة الترحيل والتجميع 3. مرحلة إعداد القوائم[36].

5 -مسؤولية منع المخالفات الجوهرية و الكشف عنها:

إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف المخالفات تقع على الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها. ومن المهم أن تشدد الإدارة بشكل قوي على منع المخالفات لأن ذلك قد يقلل من فرص وقوعها وردعها بحيث يمكن إقناع الأفراد بعدم إرتكاب المخالفات بسبب احتمالية الكشف عنها وفرض العقاب. وذلك ينطوي على إلتزام بخلق ثقافة من الأمانة والسلوك الأخلاقي التي يمكن تعزيزها بإشراف نشط من قبل أولئك المكلفين بالرقابة. وتعتبر الرقابة من خلال المكلفين بالرقابة متضمنة إحتمالية تجاوز أنظمة الرقابة أو التأثير غير المناسب على عملية إعداد التقارير المالية، مثل جهود الإدارة في إدارة الأرباح من أجل التأثير على إدراك المحللين لأداء وربحية المنشأة[37].

6 -مسؤولية المدقق عن منع المخالفات الجوهرية و الكشف عنها:

- المدقق الخارجي غير مسؤول عن منع الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية ، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة [38]، والتي تتطلب منه دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها، وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية[39].
- كما يتوجب على المدقق الاستفسار من إدارة المنشأة حول إكتشاف أي خطأ جسيم أو غش أو أية تصرفات غير قانونية في الحسابات[40].
- ويجب على المدقق عند التخطيط لإجراءات التدقيق وتنفيذها ، وعند تقييم النتائج والإبلاغ عنها أن يأخذ في الاعتبار مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية [41].

ويجب على المدقق إجراء إستفسارات منالإدارة فيما يتعلق بمايلي:

أ.تقييم الإدارة لمخاطرة احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية؛ بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها.

---

[35]الحلو، شيرين، (2012)، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

[36]الوقاد،سامي محمد وديان، لؤي محمد، (2010)، " تدقيق الحسابات (1) "، مكتبة المجتمع العربي، عمان، ص: 98-99.

[37]International Federation if Accountants (IFAC), 2009, ISA (240) " The Auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements ".

[38]Taylor, D.H. and Glezen, W. (1994), "Due Professional Care", "Auditing Integrated Concepts and Procedures", sixht Edition, P. 47.

[39]Jancura, E.G. and Lilly , F.L. (1977), "The Evaluation of Internal Control System, " The Journal of Accountancy (April 1977), PP: 69-74.

[40]عبد الله،خالد أمين (2000)، مرجع سبق ذكره، ص48.

[41]Rosenfield, P.H and Lorenson, (1974), "Auditor's Responsibility and the Audit report" , The Journal of accountancy, PP: 73-83.

ب. أسلوب الإدارة في التحديد والإستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة بما في ذلك أية مخاطر معينة للإحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها بها، أو أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي يمكن أن توجد لها مخاطرة الإحتيال.

ت. إتصال الإدارة مع المكلفين بالرقابة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطرالإحتيال في المنشأة والإستجابة لها.

ث. إتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بآرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي[42].

وعلى المدقق أن يحصل على إقرارات مكتوبة من إدارة المنشاة بخصوص أنها:

أ) تعترف بمسؤولياتها في إنجاز وتشغيل نظم محاسبية وضبط داخلي مصُممة لمنع واكتشاف الخطأ أو الغش أو التصرفات غير القانونية .

ب) تعتقد أن آثار التحريفات في القوائم المالية غير المصُححة التي تم تجميعها من قبل المدقق خلال عملية المدققة هي غير مادية على القوائم المالية .

ت) قامت بالإفصاح للمدقق عن كامل الحقائق الهامة ذات العلاقة بأي حالات الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية أو حالات مشبوهة معروفة لدى الإدارة والتي من الممكن أنها قد أثرت على المنشأة.

ث) أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها لخطر أن تكون القوائم المالية قد تحتوي على تحريف مادي كنتيجة للغش[43].

7 الإجراءات الوقائية للمخالفات الجوهرية:

1) عندما يواجه المدقق ظروفاً من الممكن أن تشير إلى وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية ، فيجب عليه تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية محرفة مادياً.

2) ويعتمد التغيير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على :

- حكم المدقق فيما يتعلق بنوع الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية التي تشير إليها الظروف.
- احتمال وقوع هذا الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية .
- احتمال تأثير هذا الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية .

3) لا يمكن أن يفترض المدقق أن حالة الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية هي حدث منفصل[44].

إذا وجد المدقق مؤشرات تشير الى احتمال وجود خطأ أو احتيال فعلى المدقق أن يقوم بما يلي:

1. التوسع في إجراءات التدقيق لإثبات أو نفي الخطأ أو الغش.
2. التأكد من تصحيح الخطأ إن وجد.
3. التأكد من أنه قد جرى معالجة الغش والإفصاح عنه.
4. عندما يرتبط الخطأ أو الغش بأحد أفراد الإدارة، على المدقق أن يعيد النظر في الاعتماد على كافة القرائن و الأدلة التي أعطاها هذا الشخص للمدقق.
5. على المدقق أن يبلغ الإدارة بنتائج التدقيق إذا اعتقد بوجود غش بغض النظر عن تأثيره على البيانات الحسابية أو إذا ثبت وجود خطأ مادي أو غش[45].

---

[42]International Federation if Accountants (IFAC), 2009, ISA (240) " The Auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements ".

[43]جربوع، يوسف محمود، (2002) ، "أقرارات الإدارة خطاب التمثيل" مراجعة الحسابات المتقدمة، مكتبة الطالب الجامعي،غزة، فلسطين، الطبعة الأولى، ص: 288-292.

[44]Castello, J.L., (1991), "The Auditor's Responsibilities for Fraud Detection and Disclosure. Do the Auditing Standards Provide a Safe Harbor?", CAP Newsletter, P.17.

[45]جربوع، يوسف محمود، (2002)، مرجع سبق ذكره، ص: 288-292.

النتائج و المناقشة:

اختبار الفرضيات وتحليل الاستبيان:

وزعت مجموعة من الاستبيانات إلى أصحاب مكاتب وشركات التدقيق في مدينة دمشق والمسجلين والمعتمدين لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمدققين السورية وذلك بأسلوب العينة العشوائية غير المنتظمة، وقد بلغ عددها (60) استبياناً. وغالباً ما يعبر عن ثبات المقياس بالإتساق الداخلي بين العبارات، وكما أن لثبات المقياس جانبين الأول هو "استقرار" المقياس، كأن يتم الحصول على ذات النتائج إذا قيس المتغير مرات متتالية أما الجانب الثاني للثبات فهو "الموضوعية" أي أن يتم الحصول على ذات الدرجة بصرف النظر عن الشخص الذي يطبق الاختبار أو الذي يصممه. وقد اعتمد الباحث طريقة كرونباخ لحساب ثبات المقاييس باستخدام برنامج SPSS V21، وفي هذا المجال يجب أن يتراوح قيمة معامل الارتباط ألفا كرونباخ بين (1,0) وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب أن لا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل في هذا الاختبار عن (0.65) في الدراسات الإدارية[46].

جدول رقم (1) معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات البحث

المتغير	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	العبارات المتوجب حذفها
تخطيط التدقيق	0.756	25	لايوجد
اكتشاف المخالفات الجوهرية	0.772	6	لايوجد
المحور الكلي	0.798	31	

الجدول رقم (1) من إعداد الباحث

تعتبر هذه القيم مقبولة لأنها أعلى من الحد الأدنى للقبول، وبناءاً على ذلك يمكن القول بأن جميع المقاييس المستخدمة في الاستبيان تتمتع بالصلاحية، وعليه يمكن اعتماد جميع تلك العبارات.

الفرضية الرئيسية: لايوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور تخطيط التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لايوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور المدقق في الحصول على معلومات عن العميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

الجدول (2) معاملا الارتباط والتحديد للعلاقة بين الحصول على معلومات عن العميل والكشف المخالفات الجوهرية

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std.Error of the Estimate
1	.774[a]	.621	.486	.35856
The independent variable is: الحصول على المعلومات عن العميل				

الجدول رقم (2) من إعداد الباحث

يبين الجدول رقم (2) أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.774) بين الحصول على معلومات عن العميل والكشف عن المخالفات الجوهرية، وهي تدل على أن هناك علاقة ارتباط مقبولة وطردية بينهما، أي كلما حصل المدقق

[46]Sekraran U., (1984): Research Methods for Managers: A Skill-building approach, Wiley and sons, P227.

معلومات عن العميل أدى إلى زيادة القدرة على الكشف عن المخالفات الجوهرية، وتدل قيمة معامل التحديد على أن (62.1%) من التباين الحاصل في الحصول على معلومات عن العميل يتعلق باكتشاف المخالفات الجوهرية، مما يدل على أنه هناك أثراً هاماً ذا دلالة معنوية للمتغير المستقل في المتغير التابع.

الجدول (3) اختبار معنوية نموذج الانحدار للعلاقة بين الحصول على معلومات عن العميل والكشف عن المخالفات الجوهرية

Model		Sum of Squared	df	Mean Square	F	Sig
1	Regression	.815	1	.814	18.254	.000[a]
	Residual	6.514	58	.112		
	Total	7.328	59			
The independent variable is:العميل الحصول على المعلومات						

الجدول رقم (3) من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول رقم (3) ثبات صلاحية النموذج استناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة والبالغة (18.254) عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.005) ودرجات حرية (1،58).

الجدول (4) نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار للعلاقة بين الحصول على المعلومات والكشف عن المخالفات الجوهرية

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig
		B	Std. Error	Beta		
1	Constant	4.523	.172		6.937	.000
	الحصول على المعلومات عن العميل	2.486	.046	.425	2.693	.000
The dependent variable is ln:الكشف عن المخالفات الجوهرية						

الجدول رقم (4) من إعداد الباحث

من الجدول رقم (4) يتبين أن قيمة معامل Beta تساوي (0.425)، وبما أنها معنوية P=0.000<a=0.005 فإننا نرفض الفرضية الفرعية الأولى ونقبل البديلة، أي يوجد علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين الحصول على المعلومات واكتشاف المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

- الفرضية الفرعية الثانية: لايوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور المدقق في الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

الجدول (5) معاملا الارتباط والتحديد للعلاقة بين الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل والكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std.Error of the Estimate
1	.756[a]	.521	.425	.40821
The independent variable is: الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل				

الجدول رقم (5) من إعداد الباحث

يبين الجدول رقم (5) أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.756) بين الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل و الكشف عن المخالفات الجوهرية وهي تدل على ان هناك علاقة ارتباط مقبولة وطردية بينهما، أي

كلما حصل المدقق على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل كلما أدى إلى زيادة القدرة على الكشف عن المخالفات الجوهرية، وتدل قيمة معامل التحديد على أن (52.1%) من التباين الحاصل في الحصول على معلومات عن العميل يتعلق باكتشاف المخالفات الجوهرية، مما يدل على أنه هناك أثراً هاماً ذا دلالة معنوية للمتغير المستقل في المتغير التابع.

الجدول (6) اختبار معنوية نموذج الانحدار للعلاقة بين الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل والكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model		Sum of Squared	df	Mean Square	F	Sig
1	Regression	.598	1	.598	15.483	.000[a]
	Residual	7.105	58	.112		
	Total	7.328	59			
The independent variable is: الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل						

الجدول رقم (6) من إعداد الباحث

من الجدول رقم (6) نلاحظ ثبات صلاحية النموذج استناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة والبالغة (15.483) عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.005) ودرجات حرية (1،58).

الجدول (7) نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار للعلاقة بين الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل والكشف عن المخالفات الجوهرية

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig
		B	Std. Error	Beta		
1	Constant	2.665	.295		4.525	.000
	الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية	1.864	.080	.554	3.284	.000
The dependent variable is ln:الكشف عن المخالفات الجوهرية						

الجدول رقم (7) من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول رقم (7) أن قيمة معامل Beta تساوي (0.554)، وبما أنها معنوية P=0.000<a=0.005 فإننا نرفض الفرضية الفرعية الثانية ونقبل البديلة أي يوجد علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل واكتشاف المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

- الفرضية الفرعية الثالثة: لايوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور المدقق في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

الجدول (8) معاملا الارتباط والتحديد للعلاقة بين تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std.Error of the Estimate
1	.765[a]	.483	.425	.40821
The independent variable is: تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية				

الجدول رقم (8) من إعداد الباحث

يبين الجدول رقم (8) أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.765) بين تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والكشف عن المخالفات الجوهرية وهي تدل على ان هناك علاقة ارتباط مقبولة وطردية بينهما، أي كلما قام المدقق بتنفيذ

الإجراءات التحليلية الأولية كلما أدى إلى زيادة القدرة على الكشف عن المخالفات الجوهرية، وتدل قيمة معامل التحديد على أن (48.3%) من التباين الحاصل في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية يتعلق باكتشاف المخالفات الجوهرية، مما يدل على أنه هناك أثراً هاماً ذا دلالة معنوية للمتغير المستقل في المتغير التابع. مما يدل على أنه هناك أثراً هاماً ذا دلالة معنوية للمتغير المستقل في المتغير التابع.

الجدول (9) اختبار معنوية نموذج الانحدار للعلاقة بين تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model		Sum of Squared	df	Mean Square	F	Sig
1	Regression	.598	1	.598	11.364	.000[a]
	Residual	7.105	58	.112		
	Total	7.328	59			
The independent variable is: تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية						

الجدول رقم (9) من إعداد الباحث

من الجدول رقم (9) يتبين ثبات صلاحية النموذج استناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة والبالغة (11.364) عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.005) ودرجات حرية (1،58).

الجدول (10) نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار للعلاقة بين تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والكشف عن المخالفات الجوهرية

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig
		B	Std. Error	Beta		
1	Constant	2.665	.295		4.525	.000
	تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية	1.864	.080	.684	3.284	.000
The dependent variable is ln:الكشف عن المخالفات الجوهرية						

الجدول رقم (10) من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول رقم (10) أن قيمة معامل Beta تساوي (0.684)، وبما أنها معنوية P=0.000<a=0.005 فإننا نرفض الفرضية الفرعية الثالثة ونقبل البديلة، أي يوجد علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية واكتشاف المخالفات الجوهرية.

- الفرضية الفرعية الرابعة: لايوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور المدقق في تقدير الأهمية النسبية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

الجدول (11) معاملا الارتباط والتحديد للعلاقة بين تقدير الأهمية النسبية و الكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.565[a]	.575	.352	.32511
The independent variable is: تقدير الأهمية النسبية				

الجدول رقم (11) من إعداد الباحث

يبين الجدول رقم (11) أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.565) بين تقدير الأهمية النسبية والكشف عن المخالفات الجوهرية، وهي تدل على ان هناك علاقة ارتباط مقبولة وطردية بينهما، أي كلما زاد تقام المدقق بتقدير الأهمية النسبية كلما أدى إلى زيادة القدرة على الكشف عن المخالفات الجوهرية، وتدل قيمة معامل التحديد على أن

(57.5%) من التباين الحاصل في تقدير الأهمية النسبية يتعلق باكتشاف المخالفات الجوهرية، مما يدل على أنه هناك أثراً هاماً ذا دلالة معنوية للمتغير المستقل في المتغير التابع.

الجدول (12) اختبار معنوية نموذج الانحدار للعلاقة بين تقدير الأهمية النسبية والكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model		Sum of Squared	df	Mean Square	F	Sig
1	Regression	.688	1	.598	13.964	.000[a]
	Residual	6.165	58	.112		
	Total	6.358	59			
The independent variable is: تقدير الأهمية النسبية						

الجدول رقم (12) من إعداد الباحث

يبين الجدول رقم (12) ثبات صلاحية النموذج استناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة والبالغة (13.964) عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.005) ودرجات حرية (1،58).

الجدول (13) نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار للعلاقة بين تقدير الأهمية النسبية والكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig
		B	Std. Error	Beta		
1	Constant	3.766	.285		5.525	.000
	تقدير الأهمية النسبية	1.965	.050	.845	2.464	.000
The dependent variable is ln:الكشف عن المخالفات الجوهرية						

الجدول رقم (13) من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول رقم (13) أن قيمة معامل Beta تساوي (0.845)، وبما أنها معنوية P=0.000<a=0.005 فإننا نرفض الفرضية الفرعية الرابعة ونقبل البديلة، أي يوجد علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين تقدير الأهمية النسبية واكتشاف المخالفات الجوهرية.

- الفرضية الفرعية الخامسة: لايوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين درو المدقق في تقدير خطر التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

الجدول (14) معاملا الارتباط والتحديد للعلاقة بين تقدير خطر التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std.Error of the Estimate
1	.695[a]	.588	.564	.40821
The independent variable is: تقدير خطر التدقيق				

الجدول رقم (13) من إعداد الباحث

يبين الجدول رقم (14) أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.695) بين تقدير خطر التدقيق و الكشف عن المخالفات الجوهرية، وهي تدل على ان هناك علاقة ارتباط مقبولة وطردية بينهما، أي كلما قدر المدقق خطر التدقيق كلما أدى إلى زيادة القدرة على الكشف عن المخالفات الجوهرية، وتدل قيمة معامل التحديد على أن (58.8%) من التباين الحاصل في تقدير خطر التدقيق يتعلق باكشتاف المخالفات الجوهرية، مما يدل على أنه هناك أثراً هاماً ذا دلالة معنوية للمتغير المستقل في المتغير التابع.

الجدول (15) اختبار معنوية نموذج الانحدار للعلاقة بين تقدير خطر التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model		Sum of Squared	df	Mean Square	F	Sig
1	Regression	.689	1	.428	17.364	.000[a]
	Residual	8.135	58	.292		
	Total	8.338	59			
The independent variable is: تقدير خطر التدقيق						

الجدول رقم (15) من إعداد الباحث

من الجدول رقم (15) يتبين ثبات صلاحية النموذج استناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة والبالغة (17.364) عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.005) ودرجات حرية (1،58).

الجدول (16) نتائج اختبار معنوية معاملات الانحدار للعلاقة بين تقدير خطر التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية.

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig
		B	Std. Error	Beta		
1	Constant	3.678	.295		5.525	.000
	تقدير خطر التدقيق	2.864	.080	.754	4.284	.000
The dependent variable is ln:الكشف عن المخالفات الجوهرية						

الجدول رقم (16) من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول رقم (16) أن قيمة معامل Beta تساوي (0.754)، وبما أنها معنوية P=0.000<a=0.005 فإننا نرفض الفرضية الفرعية الخامسة ونقبل البديلة، أي يوجد علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين تقدير خطر التدقيق واكتشاف المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1. أظهرت النتائج وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين الحصول على معلومات عن العميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء، حيث تدل قيمة معامل التحديد على أن (62.1%) من التباين الحاصل في الحصول على معلومات عن العميل يتعلق باكتشاف المخالفات الجوهرية.
2. أظهرت النتائج وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء، حيث تدل قيمة معامل التحديد على أن (52.1%) من التباين الحاصل في الحصول على معلومات عن العميل يتعلق باكتشاف المخالفات الجوهرية.
3. أظهرت النتائج وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء، حيث تدل قيمة معامل التحديد على أن (48.3%) من التباين الحاصل في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية يتعلق باكتشاف المخالفات الجوهرية.
4. أظهرت النتائج وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين تقدير الأهمية النسبية والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء، حيث تدل قيمة معامل التحديد على أن (57.5%) من التباين الحاصل في تقدير الأهمية النسبية يتعلق باكتشاف المخالفات الجوهرية.

5. أظهرت النتائج وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين تقدير خطر التدقيق والكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء، حيث تدل قيمة معامل التحديد على أن (58.8%) من التباين الحاصل في تقدير خطر التدقيق يتعلق باكتشاف المخالفات الجوهرية.

التوصيات:

1. ضرورة جمع مدققي الحسابات معلومات عن عملائهم من أجل اكتساب فهم ومعرفة جيدة ببيئة عملهم وذلك قبل البدء بعملية التدقيق، عن طريق الاطلاع على تقريري المدقق الخارجي السابق والمدقق الداخلي وتوجيه استفسارات للإدارة بالإضافة إلى القيام بزيارات ميدانية، الأمر الذي يرفع من قدرتهم على تحديد مناطق الخطر في البيانات المالية للعملاء.

2. حرص مدققي الحسابات في بداية عملية التدقيق على جمع ودارسة الوثائق القانونية كعقد التأسيس والنظام الأساسي ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة، مما يساعده على اكتشاف المخالفات المتعلقة بالتصرفات غير القانونية.

3. ضرورة قيام مدقق الحسابات باستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للاستدلال على وجود معاملات غير عادية والتي لها مدلولات بالنسبة للمدقق، الأمر الذي يساعد على تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وبالأخص تلك الناجمة عن عمليات الاحتيال.

4. ضرورة اعتماد مدققي الحسابات على مبدأ الأهمية النسبية وذلك لتحديد حدود المخالفات المقبولة وغير المقبولة، بهدف التركيز على الجوانب الهامة التي تضمن بشكل معقول خلو البيانات المالية للعملاء من المخالفات الجوهرية.

5. ضرورة قيام مدققي الحسابات بتقدير خطر التدقيق عند مستوى منخفض، وذلك لأغراض التخطيط، من أجل ضمان ممارسة عملية التدقيق بحذر وعناية كافية تضمن بشكل معقول خلو البيانات المالية للعملاء من المخالفات الجوهرية.

المراجع:

1. Mautz, Kuhn, Sharaf, Hussein,"The philosophy of auditing" university ofIllinois, (1961) P42.

2. عرار، شاديهاني، *مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية*، رسالة ماجستير، كلية الشرق الأوسط للدرسات العليا، الأردن، (2006).

3. خليل، عطا الله، " *العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية*، مجلة جامعة دمشق– المجلد (16) – العدد (2000).

4. AICPA, Statement Auditing Standards (SAS) No22, Planning and Supervision, AICPA,N. Y . , 1978, Par. 310.

5. القاضي،حسين ودحدوح، حسين وقريط، عصام، أصول مراجعة (1)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، (2007).

6. مجلس المعايير الحاسبية والرقابية، " *تخطيط عملية التدقيق والاشراف عليها* "، العراق، دليل التدقيق رقم (6) ، (2002).

7. International Federation if Accountants (IFAC), ISA (315)" Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through Understanding the Entity and its environment" Handbooks of international Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and related services Pronouncements, Volume 1, New York, USA. 2012

8. خرواط، عصام الدين، " *إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة* "، مجلة السائل، العدد 5، (2008)

9. لطفي، أمين السيد أحمد، *التطورات الحديثة في المراجعة*، الدار الجامعية، الاسكندرية، (2007).

10. آرنيز، ألفين، لويك، جيمس، " *المراجعة مدخل متكامل* "، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، (2002).

11. مهدي، محمود كمال، *الإجراءات التحليلية في التدقيق*، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، (2001).

12. القاضي،حسين، دحدوح حسين ، *أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية* ، مؤسسة الوراق للنشر، ط1، (1999).

13. Pan M.G., D. R, Cartmichael, Wiley, Jhon, " Audit Sampling an introduction to Statistical Sampling in Auditing ", New York, (1986), P.P. 48-50.

14. Grangberg, L., Hogland, L., " The Auditors ' Way to Acquire Knowledge about a Company's Environment" Master Thesis, Kristianstal University, (2011), P5 .

15. International Federation of Accountants (IFAC), ISA (400) " Risk Assessment and Internal Control " 1991.

16. AICPA: Statement on Auditing Standard No. 47, " Audit Risk and Materiality in Conducting and Audit". (1983).

17. PRINSLOO, JEFFRINA, " The Development and Evaluation of Risk- Based Audit Approaches", Unpublished. (2008).

18. Mock T. J. & WRIGHT, A. M., Are Audit Program Plans Adjusted? Auditing: A Journal of Practice & Theory, PP: 114-128, (1999).

19. الاتحاد الدولي للمحاسبين " *اصدارات المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة* " ، معيار التدقيق الدولية رقم 240 (مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند التدقيق) (2003).

20. الحلو، شيرين، " *المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية* "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة،(2012)، ص: 3.

21. International Federation if Accountants (IFAC), ISA (240) " *The Auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*" 2009.

22. عبد الله، خالد أمين "*علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية* " ، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، (2000)ص: 47.

23. غالب، لؤي سلطان قائد، مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (300): دراسة ميدانية في الجمهورية العربية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الجمهورية اليمنية، (2009).

24. جبار، ناظم شعلان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق و دورها في إكتشاف التضليل في القوائم المالية، دراسة ميدانية في العراق، مجلة القادسية لعلوم الإدارة و الاقتصادية، المجلد (13)، العدد (2) ص ص: 117 – 168، (2011).

25. نسمان، شعبان إبراهيم، " مدى إلتزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني: دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، (2014).

26. سواد،عاطف زاهرة، "مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 1، (2009).

27. الوقاد، سامي محمد وديان، لؤي محمد، " *تدقيق الحسابات (1)* "، مكتبة المجتمع العربي، عمان، ط (1) ، (2010).

28. غالي، جورج دانيال، " *تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة* " ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية، الطبعة الأولى. (2002)

29. American Institute Certfied Public Accountants (AICPA), SAS (54), AU Section 2, " Illegal Acts ". 2012.

30. TAYLOR, D.H.; GLEZEN, W. "Due Professional Care", "Auditing Integrated Concepts and Procedures", sixht Edition. (1994).

31. JANCURA, E.G.; LILLY , F.L. "The Evaluation of Internal Control System, " The Journal of Accountancy, (1977) .

32. ROSENFIELD, P.H; LORENSON, "Auditor's Responsibility and the Audit report" , The Journal of accountancy. (1974).

33. جربوع، يوسف محمود، " *أقرارات الإدارة خطاب التمثيل* " مراجعة الحسابات المتقدمة، مكتبة الطالب الجامعي، غزة، فلسطين، الطبعة الأولى، (2002).

34. CASTELLO, J.L., "The Auditor's Responsibilities for Fraud Detection and Disclosure. Do the Auditing Standards Provide a Safe Harbor?", CAP Newsletter. (1991).

35. SEKRARAN U., Research Methods for Managers: A Skill-building approach, Wiley and sons. (1984).