

دور تطبيق المعيار التدقيق الدولي (240) في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات -دراسة تحليلية لإراء عينة من مراقبي الحسابات في إقليم كردستان -العراق

بارزان حسن أحمد / قسم المحاسبة ،فاكulti العلوم الإنسانية والاجتماعية ، جامعة كويه ، إقليم كردستان -العراق.

ثيرم جمال مصطفى / قسم المحاسبة ،فاكulti العلوم الإنسانية والاجتماعية ، جامعة كويه ، إقليم كردستان -العراق.

زريان شلال ابراهيم / قسم المحاسبة ،فاكulti العلوم الإنسانية والاجتماعية ، جامعة كويه ، إقليم كردستان -العراق.



CORRESPONDENCE

بارزان حسن أحمد

barzan.hasan@koyauniversity.org

2024/07/25

الاستلام

2024/09 /05

القبول

2024/12/15

النشر

الكلمات المفتاحية:

معايير التدقيق الدولية ،
معيار التدقيق الدولي (240) ،
الغش ،
جودة التقرير.

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان دور تطبيق معيار التدقيق الدولي (240) في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات ،ولتحقيق هدف البحث اعتمد الباحثون على المصادر الأولية وهي تصميم الإستبانة التي تم تصميمها استناداً الى الدراسات السابقة وجانب النظري لبحث ، والإستبانة تتكون من ثلاثة جزء رئيسين ، يتضمن جزء الأول فقرات تهدف الى معرفة خصائص عينة البحث وجزء الثاني المعرفة حول المتغيرات البحث وجزء الثالث والأخير يتضمن (20) فقرات تم طرقها جمع البيانات يهدف الاختبار الفرضيات والإجابة التساؤلات المتعلقة بمشكلة البحث ، وبلغ أفراد عينة البحث (37) منهم (25) مراقبي الحسابات و (12) محاسباً القانونياً في مكاتب والشركات تدقيق الحسابات وبعد تحليل البيانات باستخدام برنامج الاحصائي (SPSS) واختبار فرضيات البحث تم التوصيل إلى مجموعة النتائج أهمها: تطبيق معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش في التدقيق القوائم المالية لها تأثير إيجابي و معنوي في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات ،وفي ضوء النتائج البحث يوصي الباحثون بعدد من التوصيات أهمها : ضرورة وضع معيار تدقيق الدولي (240) خاص بالكشف الغش وتطبيقه في الأرض الواقع وتكييفه حسب الأوضاع الاقتصادية والقوانين العراقية.

About the Journal

ZANCO Journal of Humanity Sciences (ZJHS) is an international, multi-disciplinary, peer-reviewed, double-blind and open-access journal that enhances research in all fields of basic and applied sciences through the publication of high-quality articles that describe significant and novel works; and advance knowledge in a diversity of scientific fields. <https://zancojournal.su.edu.krd/index.php/JAHS/about>



المقدمة:

شهدت مهنة التدقيق تطوراً كبيراً تزامناً مع تطور الشركات ، لذلك نرى من الصعب قيام بتدقيق حسابات الشركات العملاقة مما استدعى الأمر إلى إيجاد طرف آخر خارجي يقوم بهذه العملية المعروف باسم مراقب الحسابات أو مهنة التدقيق الذي يعرف بحيادية بإدلاء آرائه الصادقة تجاه القوائم المالية واستقلالية في أداء مهامه ، في بعض الأحيان نجد أن الشركات فيها كثير من تجاوزات قانونية من التحايل والغش وهذا يؤثر سلباً على النتائج المصرحة ومدى صحة ومصداقية القوائم المالية.

إن المراقب الحسابات يعتمد على بعض ركائز لتأدية عمله أثناء عملية التدقيق التي يساعده على اكتشاف الغش ، ونجد أن كثيراً من دول العالم اهتموا إهتماماً كبيراً بمعايير التدقيق في السنوات الأخيرة وجاء هذا الاهتمام نتيجة حاجة ملحة ومستمرة من قبل الهيئة المهنية لتلبية حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وتعتبر معايير التدقيق الدولية من المقومات الضرورية لمهنة التدقيق ويشترط أن تكون واضحة ودقيقة مصوغة على شكل مبادئ عامة متفق عليها من قبل أعضاء المنظمة المهنية ولذلك نرى أن مهنة التدقيق الخارجي تلتزم بتطبيق المعايير المقبولة والمعترف عليها دولياً على مستوى المحلي والدولي.

وأن هذه المعايير يتم إصدارها من قبل هيئة ومنظمات المهنية المختصة ومعترف عليها دولياً وفي مقدمة هذه الهيئة الإتحاد الدولي للمحاسبين ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية واللجان منبثقة عنها التي مهدت الطريق إلى وضع إجراءات التدقيق التي تعمل على توحيد ممارسات ممثلة في معايير التدقيق الدولية ، التزمت الكثير من الدول بتطبيق هذه المعايير وعلى المراقب الحسابات الاعتماد عليها في أداء مهامه ويقوم بإعداد تقارير ومدى صحة نطاق القوائم المالية المدققة ويعمل من أجل الوصول إلى رأي فني وموضوعي أثناء عملية التدقيق ، الأمر لم يعد مقتصرًا على عمل وجهد مراقب الحسابات بل تجاوز إلى شمول المعايير الدولية ذات علاقة بمسؤوليات مراقب الحسابات متعلقة بالغش (الاحتيال) في عملية التدقيق القوائم المالية وإن الهدف الأساسي لمراقب الحسابات في تطبيق المعيار التدقيق الدولي (٢٤٠) هو بدرجة الأولى إكتشاف الخطأ الغش الذي يؤدي إلى التحريف المادي للقوائم المالية ويحث مراقب الحسابات الحفاظ على نزعة الشك المهني عندما يقوم بعملية التدقيق وتقييم المخاطر من الأنشطة ذات الصلة. ولتحقيق هدف البحث تم صياغة المنهجية التالية:

أولا - منهجية البحث وبعض دراسات السابقة :**1-1//منهجية البحث**

1// مشكلة البحث : تعد جودة تقرير مراقب الحسابات عاملاً رئيسياً في تعزيز الثقة والشفافية في القوائم المالية للشركة. وينص معيار التدقيق الدولي (240) على مسؤوليات مراقبي الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) عند تدقيق القوائم المالية، وهو يرشد مراقبي الحسابات إلى اكتشاف الغش (الاحتيال) والتأكد من أن التقارير المنشورة تعكس بدقة الوضع المالي للشركة بالتالي ينعكس على جودة تقرير مراقب الحسابات، ومن هنا جاءت فكرة هذه البحث ، تتمحور مشكلة البحث حول السؤال الرئيسي التالي :

ما هو دور تطبيق المعيار التدقيق الدولي 240 بمسؤوليات مراقبي الحسابات المتعلقة بالغش في تدقيق القوائم المالية في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات ؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي اسئلة الفرعية التالية :

هل يوجد علاقة ارتباط بين معيار التدقيق الدولي 240 و جودة تقرير مراقب الحسابات ؟

هل يوجد تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي 240 في تحسين جودة التقرير مراقب الحسابات ؟

2//أهمية البحث : تكمن أهمية البحث في الاتي :

أ- الأهمية العلمية : يعد أهمية هذا البحث في أنها تتناول موضوع مهم ألا هو معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش في التدقيق القوائم المالية ، والدراسات عليها قليلة بشكل عام ولم تدرس من قبل في إقليم كردستان حسب علم الباحثون ، كما يساهم هذا البحث معرفة أهم النقاط والركائز التي يعتمد عليها مراقب الحسابات في عملية التدقيق من خلال تطبيق معيار التدقيق الدولي 240 في اكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية والتحريفات المادية في السجلات المحاسبية للوصول إلى مرحلة إبداء الرأي المحايد وإعطاء الصورة الصادقة للوحدة الاقتصادية والمركز المالي .

ب الأهمية العملية : يأتي هذا البحث ليقدّم مساهمة متواضعة من شأنها أن تساعد الجهات المهمة مثل مكاتب وشركات التدقيق الحسابات ، أنواع الشركات ، والباحثين في نتائج البحث في مجال الواقع المهني للتدقيق الخارجي في إقليم كردستان عبر إرشادات

معياري التدقيق الدولي رقم (240)، لأنه مهنة التدقيق باعتباره ضرورة أساسية للشركات، ومعايير التدقيق الدولية، تضبط مهنة مراقبي الحسابات و عملية التدقيق.

3// أهداف البحث: يسعى هذه البحث الى تحقيق الأهداف التالية :

1- التعرف على معايير التدقيق الدولية بشكل عام ومتطلبات معيار التدقيق الدولي (240) .

2- التعرف على أهمية تقرير مراقبي الحسابات ومحتوياتها و أنواعها.

3- محاولة بيان دور تطبيق معيار التدقيق الدولي (240) في تحسين جودة تقرير مراقبي الحسابات.

4// **فرضية البحث :** في ضوء ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث وأملاً في تحقيق أهداف يمكن صياغة الفرضية الرئيسية للبحث بالشكل الآتي:

لا يساهم تطبيق معيار التدقيق الدولي (240) مسوولية مراقبي الحسابات المتعلقة(بالغش) في تدقيق القوائم المالية في تحسين جودة تقرير مراقبي الحسابات.

ويتفرغ من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

أولاً: فرضية الارتباط :

لا توجد علاقة الارتباط بين معيار التدقيق الدولي (240) و تقرير مراقبي الحسابات عند مستوى معنوي (0.05).

ثانياً: فرضية التأثير:

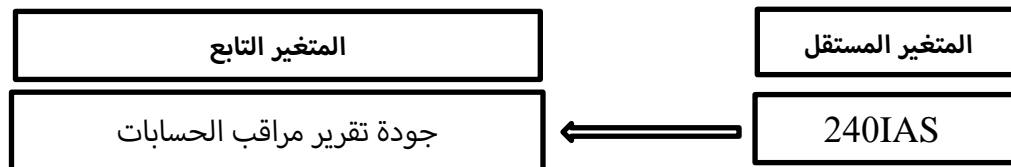
لا يوجد تأثير المعنوي لمعيار التدقيق الدولي (240) في جودة التقرير مراقبي الحسابات عند مستوى معنوي (0.05).

5// اساليب جمع البيانات : اعتمد الباحثون في جمع البيانات على نوعين من المصادر ، هما:

1- المصادر الثانوية المتعلقة بجانب النظري: وهي المصادر التي يعتمد الباحثون عليها في إعداد الجانب النظري من البحث وتمثل في الكتب والدوريات والمجلات والابحاث والرسائل العلمية والمقالات والتقارير والدورات السابقة التي تناولت موضوع البحث فضلاً عن المصادر الإلكترونية الرصينة والقوانين والتعليمات .

2- المصادر الأولية المتعلقة بجانب العملي: نظراً لعدم كفاية المصادر الثانوية في تغطية جوانب البحث بالشكل الكامل وعدم قدرتها على تزويد البحث المعلومات الدقيقة المرتبطة لموضوع البحث ، فقد قام الباحثون بتصميم استمارة الاستبانة كأداة لجمع المعلومات والبيانات للجانب العملي لبحث، وتم تقسيم هذه الاستبانة وفق أسئلة البحث وارتباطها بفرضيات البحث ، ثم قام الباحثون بتوزيعه على مجتمع البحث وعينتها لبيان دور (ISA 240) في تحسين جودة تقرير مراقبي الحسابات.

6// **انموذج البحث :** لتحقيق غرض البحث والحصول الى أهدافه المحددة ، فقد تبني البحث في إطار عرضه الموضوع متغيرات الرئيسية من خلال الشكل التالي :



شكل رقم (1) : المخطط الفرضي للبحث

المصدر : من اعداد الباحثون ،2024،

7// **احدود البحث :** تتمثل تلك الحدود بما يأتي :

- ✓ الحدود المكانية : تتمثل الحدود المكانية (شركات التدقيق ومكاتب التدقيق الحسابات)
- ✓ الحدود البشرية : هي مراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين
- ✓ الحدود الزمنية : فتمثل عام (2024)

2-1//دراسات السابقة: باعتبار أهمية موضوع البحث ولإنجاز هذه البحث كان لزاماً علينا معرفة الدراسات السابقة التي سبقتنا في هذا المجال ، حيث اعتمدنا على أهم الدراسات العربية والاجنبية على شكل كالاتي :

أ-دراسات العربية :

1-دراسة (بن دغي و شيخي،2021: 133) البحث بعنوان (مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي 240 "مسؤولية المراجع عن دراسة الغش عند أداء عملية تدقيق القوائم المالية" حالة الجزائر): تهدف البحث إلى إبراز مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي 240 مسؤولية مدقق الحسابات عن دراسة الغش عند أداء عملية تدقيق القوائم المالية ، اعتمد الباحثان على إجابات الاستبيان المعرفة رأي المهنيين حول مدى تطبيق المهنيين المعيار التدقيق الدولي 240، حيث خصص المحور الأول عن الجانب التطبيقي المعرفة مدى حرص المهنيين على تطبيق الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش حسب ما ينص عليه المعيار. أما فيما يخص المحور الثاني من الجانب التطبيقي خصص لمعرفة مدى استجابة المهنيين لتطبيق الإجراءات المتخذة عند ثبوت أدلة على وجود الغش حسب المعيار ، تم الاعتماد على برنامج IBM SPSS 24 قصد تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال الاستمارات المسترجعة والمقبولة للتحليل البالغ عددها 45 استمارة و توصلت البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها تكمن أهمية معيار التدقيق الدولي 240 في مدى تطبيق الإجراءات المنصوص عليها ويجب التقيد بتطبيقها في عملية التدقيق اتفق معظم أفراد عينة الدراسة على أن الإجراءات المتخذة عند القيام بعملية التدقيق من أجل كشف الغش فعالة ومناسبة لأي الشركة ، و يوصي البحث أهمية وضرورة تحيين معلومات مدققي الحسابات بالإجراءات الجديدة من خلال المشاركة في ورشات العمل والملتقيات العلمية.

2-دراسة (نادية و حسين ،2022: 250) البحث بعنوان(مساهمة المدقق الخارجي في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق ISA 240): تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والتقليل من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، وذلك من خلال معالجة المعيار الدولي للتدقيق رقم 240، توصلت نتائج الدراسة إلى أن الغش المتعمد ضمن القوائم المالية يساهم في تضليل مستخدميها مما ينعكس سلباً على جودة هاته القوائم وعليه فإن للمدقق الخارجي دور مهم في اكتشاف الغش وإعطاء مصداقية للقوائم المالية وفق الإجراءات التي حددها المعيار الدولي رقم 240 مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش عند تدقيق القوائم المالية ، ويوصي البحث ضرورة اهتمام المدقق الخارجي بجميع عناصر القوائم المالية لاكتشاف مختلف الأخطاء والتحريفات، بالإضافة إلى ضرورة الحفاظ على الشك المهني وبذل العناية المهنية اللازمة عند تدقيق القوائم المالية.

ب-دراسات الأجنبية:

1-دراسة (Abbadi and slihat,2015:330) البحث بعنوان (معيار التدقيق الدولي رقم 240 وأثره على الإجراءات العملية للمدققين في الكشف التلاعب في البيانات المالية) : تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف دور معيار المراجعة الدولي رقم 240 بشأن إجراءات مدقق الحسابات في اكتشاف التلاعب والاحتيال في البيانات المالية، وتم استخدام المنهج الوصفي في إجراء هذه الدراسة، من خلال الاطلاع على الأدبيات ذات الصلة من أجل التعرف على الممارسات التي تؤدي إلى التلاعب. ومن خلال تحديد مسؤوليات مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 240. وأظهرت النتائج أن الشركات قد ترتكب التلاعب بعدة طرق، مثل تسجيل النفقات الجارية كمصروفات رأسمالية، لتقليل التكاليف وزيادة الأرباح مما قد يدفع المديرين إلى السؤال للحصول على مكافآت. ولذلك يجب على المدقق أن يبذل جهداً أكبر فيما يلي: - التركيز على الأحداث المالية التي لها معالجات محاسبية مختلفة مثل تسجيل مصاريف الصيانة في حساب الأصول الثابتة. والغرض من هذا الإجراء هو تقليل التكاليف وزيادة الأرباح، مما قد يؤدي إلى طلب المكافأة من قبل المديرين.

2-دراسة (Saad Al-Dhubaibi and Sharaf-Addin,2022:1) البحث بعنوان (تحليل استخدام المدققين الخارجيين والداخليين للأعلام الحمراء لمعيار التدقيق الدولي 240: تأثير تقدير المدققين لانتشار الغش) : الغرض من هذه الدراسة هو التحقق من كيفية قيام المدققين الخارجيين والداخليين، على التوالي، بتقييم أهمية والإشارة إلى استخدام عوامل خطر الاحتيال (الأعلام الحمراء) في جهودهم للكشف عن البيانات المالية الاحتمالية واختلاس الأصول. تم جمع البيانات التجريبية عن طريق استبيان تم إرساله إلى المدققين الخارجيين العاملين في شركات التدقيق العالمية والمحلية في المملكة العربية السعودية وإلى المدققين الداخليين العاملين في أنواع مختلفة من الشركات الخاصة. وأظهرت نتائج الدراسة أن استخدام عوامل خطر الاحتيال من قبل المدققين الخارجيين والداخليين يرتبط بشكل إيجابي بتقديرهم لانتشار الاحتيال في مجتمع الأعمال. وأظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين الخارجيين والداخليين في استخدامهم لعوامل خطر الاحتيال بشكل عام. ومع ذلك، فإن النتائج توفر دليلاً على وجود ارتباط بين الأهمية المتصورة لعامل خطر محدد ومدى استخدامه. وينبغي أن تحفز الآثار المترتبة على النتائج المدققين الخارجيين للاستفادة من الخبرات والمعلومات المتاحة للمدققين الداخليين لتقييم مخاطر الغش.

ثانياً : الإطار النظري للمتغيرات البحث:

1-2//تعريف معايير التدقيق الدولية : لقد تعددت تعريف معايير التدقيق الدولية من بين ادبيات المحاسبية وللوصول إلى تعريف شامل وتمثل أهم التعريفات فيما يلي

عرف Haapamaki & sihvonen المعايير التدقيق الدولية على أساس أنها المعايير مهنية لأداء عمليات التدقيق المالي للمعلومات المالية والهدف من المعايير التدقيق الدولية هو خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز جودة وتوحيد ممارسات التدقيق في جميع أنحاء العالم وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية (38 : 2019 , Haapamaki & sihvonen). وكما عرّف رشيد بجاي و محمد معايير التدقيق الدولية بأنها وسيلة للقياس والحكم تُوَظَر وتنظم عملية التدقيق وفقاً لخطواته واجراءاته لإعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها لنتيجة النشاط والمركز المالي والتدفق النقدي فضلاً عن أنها تعطي درجة تأكيد معقولة للمدقق حول خلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية (رشيد بجاي و محمد ، 2021 : 67).

يرى الباحثون أنّ المعايير التدقيق الدولية هي نموذج أو مجموعة من المبادئ واجراءات يجب أن يتبعه من قبل مراقب الحسابات أثناء أداء عملية التدقيق لتوحيد ممارسات عملية التدقيق ، وهذه المعايير إطار لتنظيم عملية التدقيق وفقاً لخطواته الرئيسة واجراءاته وأيضاً زيادة تعزيز مهنة مراقب الحسابات و جودة عملية التدقيق الحسابات.

2-2//تطور المعايير التدقيق الدولية : نتيجة زيادة الإهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية ، قامت الاتحاد الدولي المحاسبين (IFAC) بتشكيل لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) عام (1978) وبعد سنة أصدرت اللجنة أول ارشاد تدقيق الدولي (International Auditing Guide line) يرمز بـ (IAG) حول هدف ونطاق القوائم المالية ، وعندما قرر (IFAC) تحويل الإرشادات إلى معايير بدأت (IAPC) الإهتمام بإصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA) نبأً عن الإتحاد بهدف زيادة جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر دول العالم ، وفي عام (1994) قامت بإصدار مجموعة شاملة من (ISA) وقد أصدر مجلس معايير التدقيق والضمان الدولية (IAASB) لغاية (2004) خمسة أقسام من هذه المعايير وهي كالآتي : (محمود ، 2020 : 4-5)

- ✓ القسم الأول : من (100-999) معيار التدقيق الدولي (ISA).
 - ✓ القسم الثاني : من (1000-1100) ملاحظات ممارسة التدقيق الدولية (IAPN).
 - ✓ القسم الثالث : من (2000-2699) المعايير الدولية لمهام الفحص (ISRE).
 - ✓ القسم الرابع : من (3000-3699) المعايير الدولية لمهام الضمان (ISAE).
 - ✓ القسم الخامس : من (4000-4699) المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRS).
- وقد تطلب ذلك إعادة توزيع بعض المعايير ونقلها من مجموعة إلى أخرى في ظل المجموعات الجديدة فضلاً عن إصدار معايير جديدة ، وتعديل معايير قائمة. كما حظيت الدعوة بإيجاد معايير (ISA) بإهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة التدقيق والمستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي وذلك لما لها من أهمية ودور في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين

في معظم دول العالم للإقتراب أكثر من الموضوعية. يعتبر وضع معايير التدقيق الدولية (ISA) خطوة متقدمة حول تدويل مهنة التدقيق في ظل تطورات وتغيرات الدولية ، الأمر الذي يتطلب من منظمات المهنة المحلية ودولية وباحثين في حقل مهنة التدقيق تبني الدائم حول توفير نوع من التوافق بينها وبين المعايير (القواعد) المحلية ، وكذلك عمل الدائم ومستمر على تطويرها وتحديثها بما يتلائم التطورات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والتكنولوجية المستجدة، وأن الأعتماذ على معايير (ISA) يؤدي إلى حصول على معلومات مالية ملائمة ذات مصداقية عالية على مستوى الدولي ويجعل منها أداة بشكل فعال لتعزيز القرارات استثمارية سواء كان ذلك على مستوى دولي أو محلي ، وصدرت معايير التدقيق في إصدارات زمنية متتابعة حسب أهمية نسبية ثم أعاد (IFAC) تبويب هذه المعايير وفقاً لارتباطها بمراحل عملية التدقيق إلى أن وصلت ماهي عليه حالياً ، وأخذ التبويب معايير التدقيق الدولية من رقم (100) كما مبين في الجدول رقم (2) التالي :

الجدول رقم (2) : تبويب عناوين معايير التدقيق الدولية

رقم المعيار	عنوان المعيار
199-100 الأمور التمهيدية	100ISA مقدمة تمهيدية عن المعايير دولية للتدقيق وخدمات ذات العلاقة .
	110ISA إطار المصطلحات
	120ISA إطار معايير دولية للتدقيق.
299 - 200 المبادئ والمسؤوليات	ISA 200 الاهداف العامة للمراقب الحسابات المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير التدقيق الدولية
	ISA 210 الموافقة على شروط التكلفة عمليات التدقيق
	ISA 220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
	ISA 230 وثائق التدقيق
	ISA 240 مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش(الاحتيايل)في تدقيق القوائم المالية
	ISA 250 مراعاة قوانين واللوائح في تدقيق القوائم المالية
	ISA 260 التواصل مع المكلفين بالحوكمة
	ISA 265 الإبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
	ISA 300 تخطيط لتدقيق القوائم المالية
	ISA 315 تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها
300 - 499 تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء	ISA 320 الأهمية النسبية في التخطيط و الاداء عملية التدقيق
	ISA 330 إستجابة مراقب الحسابات للمخاطر المقيمة (المقدرة)
	ISA 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية
	ISA 402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشأة التي يستخدم المؤسسة الخدمية
	ISA 450 تقييم البيانات الخاطئة التي تم تحديدها أثناء عملية التدقيق
	ISA 500 أدلة التدقيق
	ISA 501 أدلة التدقيق - إعتبرات محددة لبنود مختارة
500 - 599 أدلة التدقيق	ISA 505 مصادفات الخارجية
	ISA 510 عمليات التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية
	ISA 520 الإجراءات التحليلية
	ISA 530 أخذ عينات التدقيق
	ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية و الإفصاحات ذات العلاقة
	ISA 550 الأطراف ذات العلاقة
ISA 560 الأحداث اللاحقة	

الوحدات الاقتصادية المستمرة (الأستمرارية)	ISA 570	
الإقرارات الخطية (إقرارات المكتوبة)	ISA 580	
الاعتبارات خاصة- عملية التدقيق للمجموعة القوائم المالية (بما في ذلك عمل مدققي المكونات)	ISA 600	600 - 699 عمل آخرين الإستفادة من
الإستفادة من عمل مدققين داخليين	ISA 610	
الإستفادة من عمل مدقق خبير	ISA 620	
تكوين رأي و إعداد تقارير حول القوائم المالية	ISA 700	
الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات مستقل	ISA 701	700 - 799 التدقيق نتائج وتقارير
تعديلات على الرأي في تقرير مراقب الحسابات المستقل	ISA 705	
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير مراقب الحسابات مستقل	ISA 706	
المعلومات المقارنة الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	ISA 710	
مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالمعلومات الأخرى	ISA 720	
عمليات تدقيق الاعتبارات الخاصة للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار الأغراض الخاصة	ISA 800	800 - 899 المجالات المتخصصة
عمليات تدقيق الاعتبارات الخاصة لقوائم المالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في لقائمة المالية	ISA 805	
عمليات إعداد التقرير حول ملخص القوائم المالية	ISA 810	
التكليف بالتدقيق على القوائم المالية	ISA 910	900 - 999 الخدمات المرتبطة
التكليف بالإبجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية	ISA 920	
التكليف بإعداد المعلومات المالية	ISA 930	
إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف	IAPN 1000	1100-1000 ملاحظات ممارسة التدقيق الدولية
بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة	IAPN 1001	
بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب المباشرة	IAPN 1002	
بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة قاعدة البيانات	IAPN 1003	
العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجيين	IAPN 1004	
الاعتبارات الخاصة في تدقيق الوحدات الاقتصادية الصغيرة	IAPN 1005	
تدقيق المصارف التجارية العالمية	IAPN 1006	
الاتصالات مع الإدارة، الغي حل محله ISA 260	IAPN 1007	
تقدير المخاطر والضبط الداخلي -خواسب واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب	IAPN 1008	
طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب	IAPN 1009	
اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق القوائم المالية	IAPN 1010	
مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء ومراقبين الحسابات	IAPN 1011	
المعايير الدولية لمهام الفحص	ISRE2699-2000	
عملية التدقيق القوائم المالية تاريخية	ISRE2400	
تدقيق المعلومات المالية المرحلية التي يقوم بها مراقب الحسابات مستقل للوحدة الاقتصادية	ISRE 2410	
المعايير الدولية لمهام الضمان (التأكد)	IASE3699-3000	
عمليات التأكد بخلاف عمليات التدقيق أو تدقيق المعلومات المالية التاريخية	IASE 3000	

فحص المعلومات المالية المستقبلية	IASE 3400	
تقارير التأكد حول الضوابط في الوحدة الخدمية	IASE 3402	
عمليات التأكد على القوائم غازات الاحتباس الحراري	IASE 3410	
عمليات التأكد عن تجميع المعلومات المالية الأولية المضمنة في نشرة الاكتتاب	IASE 3420	
المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة	ISRS4999-4000	
مهمة لأداء الإجراءات المتفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية	ISRS4400	
ارتباطات التجميع المعايير الجديدة والمعدلة ليست فعالة بعد	ISRS 4410	

(IAASB , 2021 , "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants" , New York , USA , volume 1).

2-3// مفهوم معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في تدقيق القوائم

المالية: إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير وإرشاد عن مسؤولية مراقب الحسابات عن دراسة الغش عند أداء عملية تدقيق للقوائم المالية. ويميز هذا المعيار بين الغش والخطأ و يحدد المعيار مسؤوليات المراقب الحسابات عن اكتشاف التحريفات المادية بسبب الغش. كما يمكن أن تنشأ التحريفات أما عن طريق حدوث الغش أو الأخطاء وإن العامل المميز بين الغش والخطأ هو إذا كان التصرف القائم الذي يؤدي إلى التحريف في القوائم المالية يعتبر متعمداً أو غير متعمداً. يمكن حصر الأخطاء الموجودة في القوائم المالية فيما يلي: . أخطاء في جمع أو تشغيل البيانات إلى من خلالها يتم إعداد القوائم المالية . التقديرات المحاسبية غير الصحيحة الناشئة من الإشراف أو سوء تفسير الحقائق . خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المرتبطة أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية المرتبطة بالقياس التبويب والعرض والإفصاح(بن دغي وشيخي ، 2021 : 139).

2-3-1// تعريف الغش : أن الغش مجموعة من المخلفات أو التصرفات غير القانونية التي تتوافر فيها نية القصد أو العمد. وترتكب بواسطة أطراف من داخل الشركة أو خارجها لمصلحة الشركة أو ضدها (عبدالكريم و اخرون ، 2018 : 480). ويعرف الغش أيضاً بأنه : "أكثر خطورة من الخطأ لأنه ينتج بسبب تحريفات متعمدة مقصودة، لذلك فوفقاً لمعيار التدقيق (ISA 240) فإن العامل الفاصل بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الذي أدى إلى تحريفات في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد، ويشتمل الغش على اختلاس الأصول أو إعداد تقارير مالية مضللة"(بن دغي وشيخي ، 2021 : 139).

2-3-2// أسباب الغش: يشير الباحثون إلى وجود ثلاثة شروط ضرورية ورئيسية متعلقة بالغش، فإذا ما توفرت في مجال معين فإن ذلك قد يؤدي إلى حالات غش وتلاعب يتم ارتكابها من قبل بعض العاملين في الشركات وهي: (هويدي واخرون ، 2018 : 26-27)

1- الضغوط الدوافع: تتمثل بالضغوط التي تواجه العاملين أثناء عملهم وتعتبر بمثابة الحافز الذي يساعد على اقتراح حالات الغش والاحتيال، حيث إن هنالك ثلاثة أنواع من الضغوط المنتشرة في الواقع العملي بين الأفراد العاملين تتمثل في:

- **الضغوط أو الدوافع المالية:** هي التي تنشأ بسبب قضايا تتعلق بالجانب المادي .
 - **الضغوط أو الدوافع العاطفية :** يحدث هذا النوع من منطلق المشاعر العاطفية وبعض المشكلات النفسية التي يحسها الفرد، وتتمثل بعدم الرضا الوظيفي نتيجة لسياسات التهميش والإقصاء التي تمارسها الإدارة بحق العاملين والخوف من فقدان المنصب والطمع وغيرها .
 - **نمط الحياة:** يتعلق هذا النوع بسلوك العاملين من خلال كيفية تدبير الأموال اللازمة لأجل ديمومة حياته الخاصة وما يتعلق بها من أمور أخرى كالضغوطات العائلية والإدمان على المخدرات والعلاقات .
- 2-المبررات (المسوغات) : يمكن تبرير ارتكاب الفساد المالي عندما يكون هناك أفراد لديهم القدرة على ذلك وبطرق معينة تجعل من صاحبها تبرير سلوكه غير المشروع الذي ارتكبه باعتباره متفقاً مع قواعدهم الأخلاقية.

3- الفرص: تتمثل بوجود ثغرات في النظام الرقابي أو الإداري على حد سواء أو عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة، مما يسمح بتوفير بيئة حاضنة في طبيعتها كلما يترتب عليهم مخالفات متعلقة بالأحكام والتعليمات المالية وتكون أكثر ملائمة لحدوث وتكرار حالات الفساد.

3-2// أهداف المعياره (IAASB,2021: 168)

- 1-تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب الغش.
- 2-للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بالمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية بسبب الغش، من خلال تصميم وتنفيذ الاستجابات المناسبة.
- 3-رد بشكل مناسب على الغش أو الغش المشتبه به الذي تم تحديده أثناء التدقيق.

2-4//متطلبات المعيار: ومن المتطلبات الرئيسية للمعيار:

2-4-3-1//الشك المهني : طبقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 200، يجب على مراقب الحسابات أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال عملية التدقيق، مع إدراك احتمال وجود خطأ جوهري بسبب احتمال وجود الغش، على الرغم من خبرة مراقب الحسابات السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمسؤولين عن الحوكمة.وما لم يكن لدى مراقب الحسابات سبب للاعتقاد بخلاف ذلك، يجوز لمراقب الحسابات قبول السجلات والمستندات على أنها حقيقية. إذا كانت الظروف التي تم تحديدها أثناء التدقيق تجعل مراقب الحسابات يعتقد أن المستند قد لا يكون أصلياً أو أن الشروط الواردة في المستند قد تم تعديلها ولكن لم يتم الكشف عنها لمراقب الحسابات ، فيجب على مراقب الحسابات إجراء مزيد من التحقيق عندما تكون الردود على استفسارات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة، يجب على مراقب الحسابات التحقيق في حالات عدم الاتساق. (IAASB ,2020 : 169)

2-4-3-2//مناقشة بين فريق المشاركة: ويتطلب معيار التدقيق الدولي 315 (المعدل) إجراء مناقشة بين أعضاء فريق العمل وتحديد الشريك المسؤول عن الأمور التي سيتم إبلاغها إلى أعضاء الفريق غير المشاركين في المناقشة. يجب أن تركز هذه المناقشة بشكل خاص على كيف وأين يمكن أن تكون البيانات المالية للشركة عرضة لتحريف جوهري بسبب الغش، بما في ذلك كيفية حدوث الغش. ويجب أن تتم المناقشة مع وضع المعتقدات التي قد يعتقدها أعضاء فريق الارتباط جانباً بأن الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة صادقون ونزيهون.(المصدر نفسه)

2-4-3-3//إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات الصلة : من أجل الحصول على فهم الشركة محل التدقيق وبيئتها يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات لتقييم المخاطر مما يساعد في تحديد مخاطر التحريف المادي الناتج عن الغش ومن بين هذه الإجراءات تذكر ما يلي: .القيام باستفسارات من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة والأطراف الأخرى داخل الشركة كلما كان ذلك ملائماً مع الحصول على فهم الرقابة الداخلية التي تقررها الإدارة للتخفيف من تلك المخاطر.و دراسة وجود علاقات غير عادية أو غير متوقعة قد تم تحديدها عند أداء الإجراءات التحليلية مثلا المبيعات المصطنعة أو استراتيجيات الزبائن قد تشير إلى اتفاقيات جانبية غير مفصّل عنها. حضور الاجتماعات وقراءة محاضر الاجتماعات مما يساعد على فهم كيفية ممارسة المسؤولين للحوكمة والإشراف على عمليات الإدارة. ودراسة عوامل مخاطر الغش على المستوى التشغيلي لقطاع الأعمال.(بن دغي وشيخي، 2021: 141)

2-4-3-4//تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن ذلك : احتيالا وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 315 (المعدل)، يجب على مراقب الحسابات تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى التأكيد بالنسبة لفتات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش، يجب على مراقب الحسابات ، على أساس افتراض وجود مخاطر الغش في الإيرادات الاعتراف وتقييم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو التأكيدات تؤدي إلى مثل هذه المخاطر. وتحدد الوثائق المطلوبة حيث ويخلص مراقب الحسابات إلى أن هذا الافتراض لا ينطبق في ظروف المهمة ، وبالتالي، لم يحدد الاعتراف بالإيراد باعتباره خطراً جوهرياً بسبب الغش. يجب على مراقب الحسابات أن يتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتي تم تقييمها على أنها مخاطر هامة، وبالتالي، إلى

الحد الذي لم يتم فيه ذلك بالفعل ، يجب على مراقب الحسابات الحصول على فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة بهذه المخاطر (IAASB, 2020: 171-173).

2-3-4-5//الاستجابات للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية بسبب الغش: الردود الشاملة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 330، يجب على مراقب الحسابات تحديد الاستجابات الشاملة لمعالجة المخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية بسبب الغش على مستوى القوائم المالية. عند تحديد الاستجابات الشاملة لمواجهة المخاطر المقدرة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، يجب على مراقب الحسابات ما يلي: (المصدر نفسه)

1- تعيين الموظفين والإشراف عليهم مع الأخذ في الاعتبار معرفة ومهارة وقدرة الأفراد الذين سيتم تكليفهم بمسؤوليات المهمة المهمة وتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش في المهمة.

2- هو تقييم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخاصة تلك المتعلقة بالقياسات الشخصية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على التقارير المالية الاحتمالية الناتجة عن جهود الإدارة الأرباح.

3- دمج عنصر عدم القدرة على التنبؤ في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

2-3-4-6//تقييم أدلة التدقيق : يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها قرب نهاية التدقيق، عند تكوين استنتاج شامل حول ما إذا كانت القوائم المالية متسقة مع فهم التدقيق للشركة، تشير إلى خطر لتحريف جوهرية بسبب الغش لم يتم التعرف عليه مسبقاً .

إذا اكتشف مراقب الحسابات خطأ ما، فيجب عليه تقييم ما إذا كان مثل هذا التحريف يدل على الغش. إذا كان هناك مثل هذا المؤشر، فإن يجب على مراقب الحسابات تقييم آثار التحريف فيما يتعلق بأمور أخرى جوانب التدقيق، وخاصة موثوقية إقرارات الإدارة، إدراك أن حالة الاحتمال من غير المرجح أن تكون حدثاً معزولاً .

إذا حدد مراقب الحسابات خطأ، سواء كان جوهرياً أم لا، وكان لديه سبب للاعتقاد بأنه أو قد يكون نتيجة غش وأن الإدارة (على وجه الخصوص، الإدارة العليا) متورطة، فيجب على مراقب الحسابات إعادة التقييم. بمخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش وتأثيرها الناتج على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها. ويجب على مراقب الحسابات أيضاً أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الظروف أو الأحوال تشير إلى احتمال وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى موثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها مسبقاً. إذا أكد مراقب الحسابات ذلك، أو لم يتمكن من استنتاج ما إذا كانت البيانات المالية محرفة بشكل جوهرية نتيجة للغش، فيجب عليه تقييم الآثار المترتبة على التدقيق. (IAASB, 2020: 171-173)

2-3-4-7//المدقق غير قادر على مواصلة المشاركة : إذا واجه مراقب الحسابات ، نتيجة لتحريف ناتج عن غش أو غش مشتبته به، ظروفًا استثنائية تثير التساؤل حول قدرته على الاستمرار في أداء التدقيق، فيجب عليه : (IAASB, 2021:108-109)

أ- تحديد المسؤوليات المهنية والقانونية المطبقة في الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلبات من المدقق لتقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيين التدقيق، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية.

ب-خذ في الاعتبار ما إذا كان من المناسب الانسحاب من المهمة، حيث يكون الانسحاب ممكناً في ظل ما ينطبق القانون أو اللائحة.

وإذا انسحب مراقب الحسابات :

أ-و ناقش مع المستوى المناسب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة انسحاب المدقق من الخطبة وأسباب الانسحاب.

ب-و تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني لإبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيين التدقيق، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية، عن انسحاب مراقب الحسابات من المهمة وأسباب الانسحاب.

2-3-4-8// التمثيلات الكتابية : يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة، وحيثما كان ذلك مناسباً، من المكلفين بالحوكمة بما يلي: (المصدر نفسه)

أ-يقرون بمسؤوليتهم عن تصميم وتنفيذ وصيانة الرقابة الداخلية لمنع وكشف الغش.

ب-أفصح للمراقب الحسابات عن نتائج تقييم الإدارة للمخاطر التي قد تتعرض لها البيانات المالية أن تكون محرفة بشكل جوهري نتيجة للغش.

ج- أفصحت للمراقب الحسابات عن معرفته بحدوث الغش، أو الغش المشتبه فيه يؤثر على الشركة ويشمل الإدارة، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية، أو أشخاص آخرون، حيث يمكن أن يكون للغش تأثير جوهري على البيانات المالية.

د- أفصحت للمراقب الحسابات عن معرفتهم بأية ادعاءات بالغش أو الغش المشتبه به مما يؤثر على الشركة البيانات المالية التي يرسلها الموظفون أو الموظفون السابقون أو المحللون أو المنظمون أو غيرهم.

2-3-4-9// الإبلاغ عن الغش إلى جهة مناسبة خارج الجهة : إذا اكتشف مراقب الحسابات وجود عملية الغش أو اشتبه فيه، فيجب عليه تحديد ذلك سواء كان القانون أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة : (IAASB, 2018: 173-174)

أ-مطالبة مراقب الحسابات بتقديم تقرير إلى سلطة مناسبة خارج الشركة.

ب-تحديد المسؤوليات التي بموجبها قد يكون تقديم التقارير إلى سلطة مناسبة خارج الشركة مناسباً في ظل الظروف.

2-3-4-10// توثيق : على مراقب الحسابات أن يضمن في توثيقه لأعمال التدقيق فيما يتعلق بفهم مراقب الحسابات للشركة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري الذي يتطلبه معيار التدقيق الدولي 315 (المعدل): (المصدر نفسه)

أ-القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين فريق العمل فيما يتعلق بقابلية تعرض القوائم المالية للشركة لتحريف جوهري بسبب الغش.

ب- و تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكد.

ويجب على مراقب الحسابات تضمين ما يلي في توثيق التدقيق لاستجاباته للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية التي يتطلبها معيار التدقيق الدولي 330 :

أ-الاستجابات الإجمالية للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية بسبب الغش على مستوى القوائم المالية وطبيعة الغش. وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وربط تلك الإجراءات بالمخاطر المقدرة والأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش على مستوى التأكد.

ب - و نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك تلك المصممة لمعالجة مخاطر تجاوز الإدارة للضوابط الرقابية .

ويجب على مراقب الحسابات أن يدرج في وثائق التدقيق اتصالات حول الغش . المقدمة إلى الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة والجهات التنظيمية وغيرهم. إذا توصل مراقب الحسابات إلى أن الافتراض بوجود خطر وجود أخطاء جوهرية نتيجة للغش المتعلق بالاعتراف بالإيرادات لا ينطبق في ظروف المهمة، فيجب على مراقب الحسابات أن يدرج في وثائق التدقيق أسباب هذا الاستنتاج.

2-4//تقرير مراقب الحسابات: إن تقرير المدقق هو المنتج النهائي لعملية التدقيق والخطوة الأخيرة وأيضاً لحكم المراقب الحسابات على جودة ومحتوى القوائم المالية المعلنة للعملاء ول مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة بشكل رئيسي لازم أن يكون تقرير مراقب الحسابات واضحاً وخالياً من الغموض وأن يكون له صلة واضحة بالقارئ (حداد، 2016: 24)، والفقرات الآتية تتضمن محتويات لتقرير مراقب الحسابات : (فروج، 2016 : 32-33)

1- عنوان التقرير : يجب أن يتضمن عنوان تقرير مراقب الحسابات عبارة التقرير " تقرير مراقب الحسابات خارجي المستقل " في أعلى التقرير لتمييزه عن التقارير المالية والإدارية الأخرى التي تعدها إدارة الوحدة الاقتصادية وغيرها .

2- الجهة الموجه لها التقرير : الجهة التي أصدرت أمراً لمراقب الحسابات بالقيام بعملية التدقيق .

3- الفقرة الافتتاحية للتقرير : يذكر فيها المراقب :

- ✓ أن القوائم المالية التي دققها بالاسم ، والفترة التي تغطيها.
 - ✓ أن إدارة الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية لإزالة أي إشكال حول من يقوم بإعداد هذه القوائم.
 - ✓ أن مسؤوليته هي إبداء الرأي الفني عليها وفقاً لمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- 4- فقرة النطاق :** وهي فقرة تبين التخطيط والعمل الذي يقام به مراقب الحسابات وتشمل : (محمد وأحمد ، 2015 : 36)

- ✓ التدقيق تمت انجازها حسب المعايير المتعارف عليها.
 - ✓ هذه المعايير تتطلب تخطيط وإجراء التدقيق من أجل الحصول على تأكيدات معقولة حول عدم وجود الانحراف المادية الجوهرية في القوائم المالية .
 - ✓ المراقب قام بتقييم تطبيق المبادئ المحاسبية والتخمينات التي توصلت إليها الإدارة.
 - ✓ قام المراقب الحسابات بتقييم الصورة الإجمالية وتحضير وتقديم القوائم المالية.
 - ✓ يعتمد المراقب الحسابات من أن تدقيقها قد أعطته أسساً معقولة لإبداء الرأي.
- 5- فقرة الرأي :** تحتوي على رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية ككل ، وتهدف إلى توضيح النتائج التي توصل إليها المراقب ، ومدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

6- أما الركن الأخير من التقرير يجب أن يحتوي على ما يلي : (فروج ، 2016 : 33).

- ✓ تاريخ التقرير.
 - ✓ اسم مكتب مراقب الحسابات (صاحب المكتب).
 - ✓ رقم الجوال.
 - ✓ توقيع وختم المراقب.
- ولا يخرج رأي مراقب الحسابات عن أربع حالات ، وتحدد كل حالة انطلاقاً من نوع التقرير :-

1- التقرير النظيف : يصدر مراقب الحسابات رأي فني بدون التحفظ على القوائم المالية المدققة إذا تم استيفاء أربعة شروط هي : (زريق ، 2015 : 19)

- ✓ تم إعداد قوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً.
- ✓ لا توجد خطأ جوهري التي لها أثر على حسابات في قائمة دخل أو في قائمة مركز المالي.
- ✓ أخطاء و الصدق والعدالة القوائم المالية ودقة وصفها لنتائج العمل والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.
- ✓ حصول مراقب الحسابات المعتمد على أدلة كافية ومقنعة ومناسبة على صحته في رأيه فيما يتعلق بصحة نتائج العمليات في القوائم المالية أعمال مركز المالي في نهاية الفترة المالية.

2- تقرير التحفظ (المقيد) : يوضح هذا التقرير موافقة المراقب وإعلان عن توفر القناعة الإيجابية المهنية اللازمة بعرض التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة ، ولكن مع استثناء بعض الحالات التي تستلزم التحفظ حيالها ويرتبط هذا الرأي بوجود مخالفات مهمة ولكنها ليست جوهرية مثل الانحرافات المتعلقة بالنظم والقوانين واللوائح داخل وخارج الوحدة الاقتصادية محل التدقيق (محمد ، 2008 : 386).

3- الامتناع عن إبداء الرأي : إن تقرير المراقب الذي تشمل الامتناع عن إبداء الرأي الواجب أن يتم التعبير عنها عندما يكون التأثير المحتمل للقيود في النطاق مادي ومقنع جدا للدرجة التي معها لا يمكن للمراقب الحسابات أن يكون قادرا على الحصول على دليل إثبات تدقيق كاف وملائم ولذلك فإنه لن يكون قادرا على التعبير عن رأي عن القوائم المالية (مختارية ، 2017 : 28).

4- تقرير رأي السلبي أو المعاكس : ويصدر هذا الرأي عندما يتحقق مراقب الحسابات من أن القوائم المالية لا تتوافق مع الحالة الحقيقية للوحدة الاقتصادية سواء من حيث مركز المالي أو نتيجة أعمال وفقاً لمبادئ محاسبية المقبولة عموماً ، وتقع على عاتق مراقب الحسابات المسؤولية ببيان أسباب مؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من الأدلة وبراهين والرجوع إليها (براهمي ، 2019 : 20).

2-5 // دور المعيار التدقيق الدولي (240) في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات : تُعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة إرشادات وتوجيهات يعتمد عليها المدقق أثناء أداء مهامه. تحتوي هذه المعايير على سياسات تهدف إلى تعزيز أداء المدققين وبالتالي تحسين جودة تقاريرهم. حيث تحدد جودة تقرير مراقب الحسابات الخصائص الأساسية التي يجب أن يتسم بها التقرير، بالإضافة إلى المبادئ التي يعتمد عليها لتحقيق تقارير عالية الجودة. كما تساهم هذه المعايير في تقييم نوعية البيانات المالية المدرجة في القوائم المالية التي تخضع للتدقيق، مما يساعد في اتخاذ القرارات. فكلما كانت جودة تقرير مراقب الحسابات مرتفعة، زادت سهولة عملية صنع واتخاذ قرارات دقيقة وفعالة من قبل المستخدمين، مقارنة بالتقارير ذات الجودة المنخفضة. ، والمعيار التدقيق الدولي 240 "المسؤوليات المتعلقة بالغش في تدقيق القوائم المالية" يلعب دوراً حاسماً في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات. يحدد هذا المعيار المسؤوليات الأساسية للمراقبين فيما يتعلق بالكشف عن الغش (الاحتيال) من خلال عملية التدقيق. فيما يلي بعض النقاط التي يمكن للباحثين إثبات دور معيار التدقيق الدولي 240 في تحسين جودة تقارير المدققين: (ناديه و حسين ، 2023: 262) ، (بن دغي و شيخي ، 2021: 140) ، (حداد ، 2016 : 30)

1- يحدد معيار التدقيق الدولي 240 بوضوح مسؤوليات المدقق في اكتشاف الغش (الاحتيال)، مما يزيد من وعي المراقب الحسابات ويشجعه على العمل بجدية أكبر لاكتشاف أي تلاعب أو تحريف محتمل في البيانات المالية

2- تعزيز التخطيط والتقييم ويتطلب المعيار من المدقق إجراء تقييم شامل لمخاطر الاحتيال كجزء من التخطيط لعملية التدقيق. ويتضمن ذلك فهم البيئة التشغيلية للشركة، والضغط التي قد تؤدي إلى الاحتيال، وتحديد نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.

3- امتثال المدققين لمعايير مثل ISA 240 يعزز احترافيتهم ومصداقيتهم. ويشجعهم المعيار على اتخاذ موقف حازم ضد الغش، مما يزيد من ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في تقارير المدققين.

4- الامتثال لمعيار التدقيق الدولي 240 إلى الحصول على تقارير تدقيق أكثر تفصيلاً ودقة. ولن يعكس التقرير النتائج المالية فحسب، بل سيعكس أيضاً الجهود المبذولة لكشف الاحتيال ومكافحته، مما يعطي صورة أكثر اكتمالاً وواقعية عن الصحة المالية للشركة.

5- يؤكد المعيار على أهمية التواصل الواضح بين المدقق والإدارة ولجنة التدقيق. يمكن أن تساعد مثل هذه الاتصالات في تحديد ومناقشة مخاطر الاحتيال واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

6- من خلال تطبيق هذا المعيار، يمكن للمراقب الحسابات تقديم توصيات لتحسين الضوابط الداخلية للشركة، مما يقلل من احتمالية الغش في المستقبل ويزيد من فعالية عمليات التدقيق اللاحقة.

ثالثاً /وصف عينة البحث وتحليل نتائج الاستبانة:

3-1 // الخصائص الديموغرافية لعينة البحث: فيما يتعلق بالخصائص الديموغرافية للأفراد المبحوثين فيظهرها الجدول (2) و بالشكل التالي:

الفئة (الوظيفة) التي تنتمي اليه: يشكل فئة (مراقب حسابات) نسبة (67.6%) من المجموع الكلي لأفراد العينة في حين شكلت الفئة (محاسب القانوني) نسبة (32.4%) من المجموع الكلي لأفراد العينة.

الشهادة المهنية: احتلت الفئة (شهادة محاسبة القانونية) أكبر نسبة وبلغت نسبتها 56.8% وتلتها الفئة (دبلوم مراقب الحسابات) بنسبة 43.2%.

التحصيل العلمي: تبين من نتائج الجدول (2) ان اكثرية افراد عينة البحث هم من حاملي شهادة الماجستير حيث بلغت النسبة (56.8%) في حين بلغت نسبة حاملي شهادات اخرى (10.8%).

عدد سنوات الخبرة: يلاحظ في الجدول (2) ان نسبة معدل أفراد عينة البحث وفقاً لسنوات الخدمة من الفئة (٦-١٠ سنوات) و (١٦-٢٠ سنة)، والذي بلغت نسبتها (24.3%) وهو أعلى معدل مقارنة بالفئات الاخرى، وجاءت بالمرتبة الاخيرة فئة (أقل من و إلى ٥ سنوات) وبنسبة (10.8%) من المجموع الكلي لأفراد عينة البحث. المشاركة في دورات متخصصة أو مؤتمرات أو ندوات في المعايير التدقيق الدولية: يشكل فئة (نعم) نسبة (73.0%) من المجموع الكلي لأفراد العينة في حين شكلت الفئة (لا) نسبة (27.0%) من المجموع الكلي لأفراد العينة. المتابعة للمعايير التدقيق الدولية: يلاحظ في الجدول (3) ان نسبة معدل أفراد عينة البحث وفقاً للمتابعة للمعايير التدقيق الدولية من الفئة (على الأغلب)، والذي بلغت نسبتها (67.6%) وهو أعلى معدل مقارنة بالفئات الاخرى، وجاءت بالمرتبة الاخيرة فئة (معدومة) وبنسبة (2.7%) من المجموع الكلي لأفراد عينة البحث. هل لديك المام بمعايير التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية: يشكل فئة (نعم) نسبة (86.5%) من المجموع الكلي لأفراد العينة في حين شكلت الفئة (لا) نسبة (13.5%) من المجموع الكلي لأفراد العينة.

الجدول (2) البيانات الشخصية المتعلقة بالمستجيب على استمارة الإستبيان

الخصائص الديموغرافية	الفئات	التكرار	النسبة
1	الفئة (الوظيفة) التي تنتمي اليه	مراقب حسابات	67.6
		محاسب قانوني	32.4
2	الشهادة المهنية	شهادة محاسبة القانونية	56.8
		دبلوم مراقب الحسابات	43.2
3	التحصيل العلمي	دكتورا	32.4
		ماجستير	56.8
		اخرى	10.8
4	عدد سنوات الخبرة	أقل من و إلى ٥ سنوات	10.8
		٦-١٠ سنوات	24.3
		١١-١٥ سنة	18.9
		١٦-٢٠ سنة	24.3
		٢١ سنة و أكثر	21.6
5	المشاركة في دورات متخصصة أو مؤتمرات أو ندوات في المعايير التدقيق الدولية	نعم	73.0
		لا	27.0
6	المتابعة للمعايير التدقيق الدولية	على الأغلب	67.6
		متوسطة	21.6
		قليلة	8.1

2.7	1	معدومة	
86.5	32	نعم	7 هل لديك المام بمعيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية
13.5	5	لا	

المصدر: من اعداد الباحثون

3-2// ثبات الاستبانة:

تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات الاستبانة وفقا لإجابات الأفراد المبحوثين البالغ عددهم (37) شخصا، والجدول (3) يوضح نتائج الاختبار، حيث كانت قيم كرونباخ ألفا لجميع متغيرات البحث و للاستبانة ككل مقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية.

الجدول (3) قيمة معاملات الثبات للاتساق الداخلي لمتغيرات البحث

ت	متغيرات البحث	عدد الفقرات	قيم معامل الثبات
1	معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية	10	.857
2	جودة تقرير مراقب الحسابات	10	.844
3	جميع فقرات الاستبانة	20	.897

المصدر: من اعداد الباحثون

3-3// وصف متغيرات البحث وتشخيصها:

1. وصف وتشخيص عبارات معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية: اظهر الجدول (4) مستوى عاليا لعبارات معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية (X1-X10) حيث بلغ الوسط الحسابي المعدل (3.89) وبأنحراف معياري (0.879). وعلى صعيد العبارات فأن العبارة (X1) و الذي ينص على ان (يحافظ مراقب الحسابات على نزاهة المهنة في إعداد التقرير نهائي) حققت اعلى مستوى اذ بلغ الوسط الحسابي (4.08) وبأنحراف معياري (0.829)، وفي المرتبة الثانية جاء العبارة (X4) و الذي ينص على ان (يقوم مراقب الحسابات بالإستفسارات اللازمة عن وجود أي غش قديم من طرف الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة) اذ بلغ الوسط الحسابي (4.00) وبأنحراف معياري (0.745)، اما العبارة (X10) و الذي ينص على ان (يبدل مراقب الحسابات العناية المهنية اللازمة في عملها وتحديد لإجراءات والإختبارات الملائمة لعملية التدقيق) فحققت اقل مستوى إذ ان الوسط الحسابي بلغ (3.70) وبأنحراف معياري (0.996).

جدول (4) التكرارات و الاوساط الحسابية و الانحرافات المعيارية لعبارات معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		العبارا ت
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	

.829	4.08	0.0	0	5.4	2	13.5	5	48.6	18	32.4	12	X1
1.010	3.92	0.0	0	13.5	5	13.5	5	40.5	15	32.4	12	X2
.866	3.97	0.0	0	2.7	1	29.7	11	35.1	13	32.4	12	X3
.745	4.00	0.0	0	2.7	1	18.9	7	54.1	20	24.3	9	X4
.911	3.95	2.7	1	2.7	1	18.9	7	48.6	18	27.0	10	X5
.880	3.95	2.7	1	0.0	0	24.3	9	45.9	17	27.0	10	X6
.845	3.81	5.4	2	2.7	1	24.3	9	37.8	14	29.7	11	X7
.796	3.76	0.0	0	2.7	1	37.8	14	40.5	15	18.9	7	X8
.917	3.78	0.0	0	10.8	4	21.6	8	45.9	17	21.6	8	X9
.996	3.70	0.0	0	13.5	5	27.0	10	35.1	13	24.3	9	X10
.879	3.89	المعدل العام لعبارات معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية										

المصدر: من اعداد الباحثون

2. وصف وتشخيص عبارات جودة تقرير مراقب الحسابات: اظهر الجدول (5) مستوى عاليًا لعبارات جودة تقرير مراقب الحسابات (Y1-Y10) حيث بلغ الوسط الحسابي المعدل (3.716) وبأنحراف معياري (0.958). وعلى صعيد العبارات فأن العبارة (Y9) و الذي ينص على ان (يتمتع مراقب الحسابات بالإستقلالية في العمل والنزاهة) حققت اعلى مستوى اذ بلغ الوسط الحسابي (4.11) وبأنحراف معياري (0.737)، وفي المرتبة الثانية جاء العبارة (Y6) و الذي ينص على ان (يحقق جودة التقرير مصداقية المعلومات والفائدة للمستخدمين). اذ بلغ الوسط الحسابي (3.89) وبأنحراف معياري (0.936)، اما العبارة (Y7) و الذي ينص على ان (يتم إعداد التقرير النهائي من قبل مراقب الحسابات بنزاهة) فحققت اقل مستوى إذ ان الوسط الحسابي بلغ (3.46) وبأنحراف معياري (1.043).

جدول (5) التكرارات و الاوساط الحسابية و الانحرافات المعيارية لعبارات جودة تقرير مراقب الحسابات

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		العبارات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
.928	3.84	0.0	0	5.4	2	35.1	13	29.7	11	29.7	11	Y1
1.210	3.62	8.1	3	5.4	2	32.4	12	24.3	9	29.7	11	Y2
1.239	3.51	8.1	3	10.8	4	29.7	11	24.3	9	27.0	10	Y3
.949	3.65	0.0	0	8.1	3	43.2	16	24.3	9	24.3	9	Y4
.836	3.54	0.0	0	5.4	2	51.4	19	27.0	10	16.2	6	Y5

.936	3.89	0.0	0	8.1	3	24.3	9	37.8	14	29.7	11	Y6
1.043	3.46	0.0	0	21.6	8	29.7	11	29.7	11	18.9	7	Y7
.884	3.68	0.0	0	8.1	3	35.1	13	37.8	14	18.9	7	Y8
.737	4.11	0.0	0	0.0	0	21.6	8	45.9	17	32.4	12	Y9
.822	3.86	0.0	0	0.0	0	40.5	15	32.4	12	27.0	10	Y10
.958	3.716	المعدل العام لعبارة جودة تقرير مراقب الحسابات										

المصدر: من اعداد الباحثون

4-3//تحليل علاقة الارتباط بين متغيرات البحث:

ينص الفرضية الاولى بأنه "هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية وجودة تقرير مراقب الحسابات". للإجابة على هذه الفرضية تم استخراج معاملات ارتباط بين معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية وجودة تقرير مراقب الحسابات باستخدام معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) وكما في الجدول (6) والذي يشير الى وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية وجودة تقرير مراقب الحسابات حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (**.731). وبلغ المستوى المعنوية (0.000).

ويتأكد لنا من هذه النتيجة رفض الفرضية الفرعية الأولى والممثلة بفرضية العدم والتي تنص على أنه لا توجد علاقة ارتباط بين معيار التدقيق الدولي (240) وبين جوده التقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية 0.05 وقبول الفرضية البديلة لها والتي تنص على أنه توجد علاقة ارتباط موجبة بين معيار التدقيق الدولي (240) وبين جوده التقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية 0.05.

جدول (6) معامل الارتباط بين متغيرات البحث

مستوى المعنوية (Sig).	جودة تقرير مراقب الحسابات	
.000	.731**	معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: من اعداد الباحثون

5-3//تحليل علاقات التأثير بين متغيرات البحث و اثبات الفرضية الفرعية الأولى :

يمثل مضمون الجدول (7) اختباراً للفرضية الثانية والتي تنص على أن (هنالك تأثير معنوي لمعيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية على جودة تقرير مراقب الحسابات)، إذ تبين عند تحليل البيانات وجود تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لمعيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية في جودة تقرير مراقب الحسابات، ويدعمه قيمة (F) المحسوبة (245.076) وهي قيمة معنوية وفسرت قيمة تأثير معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية التي بلغت (53.4%) من التباين الحاصل في جودة تقرير مراقب الحسابات وهذا ما اوضحته قيمة معامل التحديد

(R²)، وتشير قيمة معامل (β) والتي بلغت (0.755) إلى أن التغيير في معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية بوحدة واحدة سوف يؤدي إلى تغيير في جودة تقرير مراقب الحسابات بمقدار (0.755) وكانت قيمة (t) المحسوبة (4.453) وهي قيمة معنوية، فيما تشير قيمة ثابت (C) البالغة (0.633) إلى تحقيق جودة تقرير مراقب الحسابات حتى لو كانت قيمة معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية صفرًا.

ويتأكد لنا من هذه النتائج رفض الفرضية الفرعية الثانية والممثلة بفرضية العدم والتي تنص على أنه لا يوجد تأثير معنوي لمعيار التدقيق الدولي (240) مسؤولة مراقب الحسابات المتعلقة في تدقيق القوائم المالية في جودة التقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية (0.05). وقبول الفرضية البديلة لها والتي تنص على أنه يوجد تأثير معنوي لمعيار التدقيق الدولي (240) مسؤولة مراقب الحسابات المتعلقة في تدقيق القوائم المالية في جودة التقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية (0.05).

الجدول (7) تأثير معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية في جودة تقرير مراقب الحسابات

جودة تقرير مراقب الحسابات				
R ²	F	β	الثابت -C	
.534	245.076	.755 t (7.130) .000	.633 t (4.453)	معيار التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية

المصدر: من اعداد الباحثون

وبالتأسيس على نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثانية ومن نتائج الارتباط والتأثير يتأكد لدينا عدم صحة فرضية البحث الرئيسة والتي تنص على أنه لا يساهم تطبيق معيار التدقيق الدولي (240) مسؤولة مراقب الحسابات المتعلقة في تدقيق القوائم المالية في تحسين جودة التقرير مراقب الحسابات ، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يساهم تطبيق معيار التدقيق الدولي (240) مسؤولة مراقب الحسابات المتعلقة في تدقيق القوائم المالية في تحسين جودة التقرير مراقب الحسابات) ، و بالتالي تحقيق فرضيات البحث.

رابعاً: الاستنتاجات والتوصيات

4-1//الاستنتاجات: لقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات وقام الباحثون بعرضها كما يأتي :

1-تطبيق معيار التدقيق الدولي (240) يساعد وإرشاد مراقب الحسابات عن مسؤوليتها وعن دراسة الغش عند أداء عملية تدقيق للقوائم المالية.

2- تؤكد تقرير مراقب الحسابات لها أهمية بالغاً في عملية التدقيق الحسابات من قبل مستخدمي القوائم والتقارير المالية.

3-أن تطبيق معيار التدقيق الدولي (240) لها تأثير ايجابي و معنوي في تحسين جودة تقرير نهائي مراقب الحسابات.

4-يوجد علاقة ارتباط معنوية بين معيار التدقيق الدولي (240) وجودة تقرير مراقب الحسابات.

5- يلاحظ إن أغلبية الافراد العينة المبحوثة من المستجيبين يملكون المعرفة و الالمام بمعيار التدقيق الدولي (240) مما يدل على حرص مراقبي الحسابات على المتابعة ما يستجد في مجال عملهم.

4-2//التوصيات: بناءً على الاستنتاجات المذكورة أعلاه يوصي الباحثون بما يلي :

- 1- بكشف ضرورة وضع معيار تدقيق الدولي (240) خاص لكشف الغش وتطبيقه في أرض الواقع وتكييفه حسب الأوضاع الاقتصادية والقوانين العراقية .
- 2- تشجيع التعاون بين مراقبي الحسابات والإدارة العليا في الشركات لضمان توفر بيئة تتيح الاكتشاف المبكر لمخاطر الغش والتعامل معها بفاعلية.
- 3- ضرورة الاهتمام مكاتب و شركات التدقيق الحسابات بالتأهيل العلمي والمهني لمراقب الحسابات وتطوير أدائهم بشكل مستمر.
- 4- تعزيز الإلتزام مكاتب و اشركات التدقيق الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي (240) والمحلية للرفع من مستوى الإفصاح والشفافية .
- 5- العمل على توجيه اهتمام مكاتب التدقيق الحسابات ومراقبي الحسابات بضرورة على البحوث والدراسات المتصلة بمعايير التدقيق الدولية وذلك بالتعاون مع الأكاديميين من أجل تعميق نطاق المعرفة النظرية والتطبيقية وتشاركها بين الطرفين.

المصادر و المراجع بالعربية

أولاً: الرسائل والاطارح الجامعية

- براهيم، زينب، (2019)، "أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية"، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر.
- حداد، أسماء، (2016)، "أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي"، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر.
- زريق، بوبكر، (2015)، "تفعيل المراجعة الخارجية كأداة لتحسين جودة التقارير المالية"، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.
- فروج، أسماء، (2016)، "أهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات المؤسسة الاقتصادية"، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي - أمر البواقي، الجزائر، 32-33.
- محمد، عبدالهادي وأحمد، عافر، (2015)، "أثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات على المراجعة الخارجية"، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل، الجزائر.
- مختارية، شاشور، (2017)، "تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة"، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة عبدالحميد بن باديس - مستغانم، الجزائر.
- هويدي، حورية وأخرون، 2018، "دور اليات المراجعة والتدقيق في محاربة الغش والفساد"، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 26-27.

ثانياً : الدوريات و البحوث .

- بن دغي، ياسين وشيخي، بلال، 2021، "مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي 240" مسؤولية المراجع عن دراسة الغش عند عملية تدقيق القوائم المالية"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 4، عدد 3، 133-141.
- رشيد بجاي، رغد و محمد، موفق عبدالحسين، 2021، "تدقيق المخاطر الائتمان المصرفي على وفق معايير التدقيق الدولية"، مجلة دراسات المحاسبية و مالية، المجلد 16، عدد 54.
- نادية، عالم وحسين، برياطي، 2022، "مساهمة المدقق الخارجي في الحد من اثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق 240"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 13، عدد 1.
- عبدالكريم، يشكهوت عبدالله وأخرون، 2018، "دور المدقق الداخلي في الكشف عن الاخطاء والغش"، مجله العلميه لجامعه جيهان- السليمانية، المجلد 2، عدد 2.

- محمود ، غازي عثمان ، (2020) ، "أهمية وأشكاليات تطبيق متطلبات معايير التدقيق الدولية ISA في المصارف الأهلية العاملة في إقليم كردستان" ، مجلة زانكو للعلوم الإنسانية ، المجلد 24 ، عدد 3،4-5.

ثالثاً:- الكتب

- محمد ، السيد ، (2008) ، "المراجعة والرقابة المالية و المعايير و القواعد" ، ط 1 ، دار الكتب الحديث ، القاهرة ، مصر.

English Reasons:

A-Journals:

-Abbadi , H.,M.,& Slihat , N.,A., (2015) , “International Audit Standard No.240 and Impact on the Practical Procedures of Auditors in Detection the Manipulation of Financial Statements” ,*International Journal of Accounting and Financial Reporting* , Vol 5 ,No 1.

- Haapamaki , E. ,& Sihvonen , J. , (2019) , “Research on international standards on auditing : Literature synthesis and opportunities for future research” , *Journal of international accounting ,auditing and Taxation*.

-Saad Al-Dhubaibi , A., A., &Sharaf-Addin ,H.,H.,H.,(2022), “An analysis of external and internal auditor use of ISA 240 red flags :The impact of auditors estimation of fraud pervasiveness” , *Cogent Business and Management* ,Vol 9.

Books:

- IAASB , (2018) , “Hand Book of International Quality Control , Auditing Review ,Other Assurance and Related Service Pronouncements” , International Federation of Accountants , Volume 1, New York ,USA.,173-174

- IAASB , (2020) , “Hand Book of International Quality Control , Auditing Review ,Other Assurance and Related Service Pronouncements” , International Federation of Accountants , Volume 1, New York ,USA.,171-173.

- IAASB , (2021) , “Hand Book of International Quality Control , Auditing Review ,Other Assurance and Related Service Pronouncements” , International Federation of Accountants , Volume 1, New York ,USA.,109-169.

رۆلی پراکتیککردنی پتوهی وردیینی نیودهولتهی (240) له باشتکردنی کوالیتی راپۆرتی چاودێری ژمێرکاری - لیکۆلینهوهیهکی شیکارییه بۆچوونی ژمارهیهک له چاودێرانی ژمێرکاری له ههرێمی کوردستان - عێراق

زارزان حسن أحمد	ئیرهه جهمال مستهفا	زریان شلال ئبراهیم
بهشی ژمێریاری، فاکلتی زانسته مرۆفایهتی وکۆمهلاتیهکان، زانکۆی کۆبه	بهشی ژمێریاری، فاکلتی زانسته مرۆفایهتی وکۆمهلاتیهکان، زانکۆی کۆبه	بهشی ژمێریاری، فاکلتی زانسته مرۆفایهتی وکۆمهلاتیهکان، زانکۆی کۆبه
barzan.hasan@koyauniversity.org	Eram.jamal@koyauniversity.org	Zeyan.shalal@koyauniversity.org

پوخته:

ئامانجی توێژینهوهکه بهیوهسته به دهرخستنی رۆلی پراکتیککردنی پتوهی وردیینی نیودهولتهی (240) له باشتکردنی کوالیتی راپۆرتی وردیینیکه ردا، بۆ گه‌بشتن به ئامانجی توێژینهوهکه، توێژه‌ران پشتیان به سه‌رچاوه سه‌ره‌تاییه‌کان به‌ستوه، که بریتیه له دیزاینی ئه‌و پرسیارنامه‌یه‌ی که دیزاین کراوه به پشت به‌ستن به توێژینهوه‌کانی پێشوو و لایه‌نی تیوری توێژینهوه‌که، پرسیارنامه‌که له سه‌ به‌شی سه‌ره‌کی پێکدێت، له‌وانه به‌شی یه‌که‌م ئامانجیان زانیی تابه‌تمه‌ندییه‌کانی نمونه‌ی توێژینهوه‌که، به‌شی دووهم زانیه‌ ده‌رباره‌ی گۆراوه‌کانی توێژینهوه‌که، سه‌یه‌م وه‌شی کۆتایی (20) پرگه‌ له‌خۆده‌گرێت له‌م به‌شه‌دا داتا‌کان کۆکراوه‌ته‌وه، به‌ ئامانجی تاقیکردنه‌وه‌ی گریمانانه‌کان و وه‌لامدانه‌وه‌ی پرسیاره‌کانی په‌یوه‌ست به‌ کیشه‌ی توێژینهوه‌که. چاوه‌کی نمونه‌ی توێژینهوه‌که پێکهاتوه‌له (37) که‌س، له‌تیواندا (25) چاودێری ژمێرکاری و (12) ژمێریاری یاساین له‌ نووسینگه‌ و کۆمپانیاکانی وردیینی، و دوا‌ی شیکردنه‌وه‌ی داتا‌کان به‌ به‌کارهێنانی به‌رنامه‌ی ئاماری (SPSS) و تاقیکردنه‌وه‌ی گریمانانه‌کان، توێژینهوه‌که گه‌یشت به‌ کۆمه‌لیک ئه‌نجام، که‌ گرنگترینیان بریتین له: پراکتیککردنی پتوهی وردیینی نیودهولتهی (240) به‌رپرسیاره‌تی چاودێری ژمێرکاری په‌یوه‌ندیدار به‌ ساخته‌کاری له‌ وردیینکردنی به‌یاننامه‌ داراییه‌کاندا کاریگه‌ری ئه‌رێنی و به‌رچاوی هه‌یه له‌سه‌ر باشتکردنی کوالیتی راپۆرتی چاودێری ژمێرکاری، و له‌ ژێر رۆشایه‌ی ئه‌نجامی توێژینهوه‌که‌دا، توێژه‌ران کۆمه‌لیک پێشیار پێشیار ده‌که‌ن، که‌ گرنگترینیان بریتین له: پتویستی به‌ره‌بێدانی راپۆرتی سه‌ره‌رشتیار پتوهی وردیینی نیودهولتهی (240) بۆ دۆزینه‌وه‌ی ساخته‌کاری و جیبه‌جیککردنی له‌سه‌ر زه‌وی و گونجاندنی به‌پێی بارودۆخی ئابووری و یاسا‌کانی عێراق.

وشه‌ی سه‌ره‌کی: پتوهه‌ره‌کانی وردیینی نیودهولتهی، پتوهی وردیینی نیودهولتهی (240)، ساخته‌کاری، کوالیتی راپۆرت.

The Role of Applying the International Auditing Standard (240) in Improving the Quality of the Auditor's Report - an Analytical Study of the Opinions of a Sample of Auditors in the Kurdistan Region – Iraq

Barzan Hasan Ahmad	Eram Jamal Mustafa	Zryan Shalal Ibrahim
Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, koya university	Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, koya university	Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, koya university
barzan.hasan@koyauniversity.org	Eram.jamal@koyauniversity.org	Zeyan.shalal@koyauniversity.org

Abstract:

The research aims to explain the role of applying the International Auditing Standard (240) in improving the quality of the auditor's report. To achieve the goal of the research, the researchers relied on primary sources, which is the design of the questionnaire that was designed based on previous studies and the theoretical aspect of the research. The questionnaire consists of three main parts, including a part The first paragraphs aim to know the characteristics of the research sample, the second part is knowledge about the research variables, and the third and final part includes (20) paragraphs that were used to collect data, aiming to test hypotheses and answer questions related to the research problem. The members of the research sample reached (37), including (25) certified auditors and (12) chartered accountants in auditing offices and companies, and after analyzing the data using the statistical program (SPSS) and testing the research hypotheses, a set of results were reached, the most important of which

are: Applying the International Auditing Standard (240) The auditor's responsibilities related to fraud in auditing the financial statements have a positive and significant impact on Improving the quality of the auditor's report, and in light of the research results, the researchers recommend a number of recommendations, the most important of which are: the necessity of developing the guardian's audit standard (240) for detecting fraud, applying it on the ground, and adapting it according to the economic conditions and Iraqi laws.

Keywords: international auditing standards, international auditing standard (240), fraud, report quality.

إستمارة الاستبانة المعدة لغرض البحث العلمي

الى السيد / السيدةالمحترم / المحترمة

يقوم الباحثون بإجراء بحث بعنوان:

(دور تطبيق المعيار التدقيق الدولي (240) في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات -دراسة تحليلية لإراء عينة من مراقبي الحسابات في اقليم كردستان- العراق)

إن تقديمكم للمعلومات المطلوبة سيؤدي إلى مساعدة الباحثين في تحقيق أهداف البحث وإستخلاص نتائج أفضل وأكثر الفائدة ،لذا نرجو التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وعناية ، علماً بأن البيانات التي ستوفرها الاستبانة تستعمل لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة .

شاكرين لكم حسن تعاونكم

مع خالص التقدير...

القسم الأول : البيانات الشخصية المتعلقة بالمستجيب على استمارة الإستبيان

ملاحظة : يرجى وضع علامة (✓) أمام الأجابة المناسبة و عدم ترك أى فقرة بدون إجابة.

ت	الخاصية	توزيع الخاصية
1	الفترة (الوظيفة) التي تنتمي اليه	محاسب قانوني <input type="checkbox"/> مراقب حسابات <input type="checkbox"/>
2	الشهادة المهنية	شهادة محاسبة القانونية <input type="checkbox"/> دبلوم مراقب الحسابات <input type="checkbox"/>
3	التحصيل العلمي	ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/>
4	عدد سنوات الخبرة	أقل من و إلى ٥ سنوات <input type="checkbox"/> ١٠-١١ سنة <input type="checkbox"/> ٢١ سنة و أكثر <input type="checkbox"/> ٦-١٠ سنوات <input type="checkbox"/> ١٦-٢٠ سنة <input type="checkbox"/>
5	المشاركة في دورات متخصصة أو مؤتمرات أو ندوات في المعايير التدقيق الدولية	نعم <input type="checkbox"/> لا <input type="checkbox"/>
6	المتابعة للمعايير التدقيق الدولية	على الأغلب <input type="checkbox"/> قليلة <input type="checkbox"/> متوسطة <input type="checkbox"/> معدومة <input type="checkbox"/>

7	هل لديك المام بمعايير التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية	نعم <input type="checkbox"/>	لا <input type="checkbox"/>
---	--	------------------------------	-----------------------------

القسم الثاني : معلومات حول متغيرات الدراسة

معايير التدقيق الدولية: عرف ISAs على أساس أنها المعايير مهنية لأداء عمليات التدقيق المالي للمعلومات المالية والهدف من ISAs هو خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز جودة وتوحيد ممارسات التدقيق في جميع أنحاء العالم وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد العالمية.

معايير التدقيق الدولية (240): إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير وإرشاد عن مسؤولية مراقب الحسابات عن دراسة الغش عند أداء عملية مراجعة للقوائم المالية. ويميز هذا المعيار بين الغش والخطأ إذ يصف هاذين النوعين اللذان يعتبران ملائمين للمراقب الحسابات وهما يمثلان تحريفات تنشأ من اختلاس الأصول بالإضافة إلى التحريفات الناشئة من التقرير المالي الإحتيالي أو المضلل وعليه يحدد المعيار مسؤوليات المراقب الحسابات عن اكتشاف التحريفات المادية بسبب الغش.

الغش : أن الغش مجموعة من المخلفات أو التصرفات غير القانونية التي تتوافر فيها نية القصد أو العمد. وترتكب بواسطة أطراف من داخل المنظمة أو خارجها لمصلحة المنظمة أو ضدها.

تقرير مراقب الحسابات : إن تقرير مراقب الحسابات هو المنتج النهائي لعملية التدقيق والخطوة الأخيرة وأيضاً لحكم المراقب الحسابات على جودة ومحتوى القوائم المالية المعلنة للعملاء ول مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة بشكل رئيسي لازم أن يكون تقرير مراقب الحسابات واضحاً وخالياً من الغموض وأن يكون له صلة واضحة بالقارئ.

قسم الثالث :-محاور الاستبانة:

الاول:- متغير المستقل :معايير التدقيق الدولي (240) مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في التدقيق القوائم المالية.

ت	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	يحافظ مراقب الحسابات على نزاهة المهنة في إعداد التقرير نهائي.					
2.	يقوم مراقب الحسابات بدراسة وتقييم مستوي ومؤهلات موظفين المحاسبين في المؤسسة.					
3.	يقوم مراقب الحسابات بدراسة التقارير للخبرات السابقة لمحافظي الحسابات مع المنشأة بخصوص نزاهة ومانة.					
4.	يقوم مراقب الحسابات بالإستفسارات اللازمة عن وجود أي غش قديم من طرف الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة .					
5.	يحدد مراقب الحسابات نوع الخطاء الغش ومدى تأثيره على القوائم المالية.					

					6. يقوم مراقب الحسابات بتجميع إجراءات التدقيق لإكتشاف الغش والإنحرافات.
					7. تقييم مراقب الحسابات المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة الإثبات للتأكد من صدقها.
					8. يقوم مراقب الحسابات بإجراءات الضبط ومعرفة المسؤول عن هذه الغش والإنحرافات إذا تم إثباتها.
					9. يقوم مراقب الحسابات بتوسيع نطاق التدقيق في حالة وجود غش في القوائم المالية.
					10. يبذل مراقب الحسابات العناية المهنية اللازمة في عملها وتحديد لإجراءات والإختبارات الملائمة لعملية التدقيق.

ثانياً:- متغير التابع (جودة تقرير مراقب الحسابات)

ت	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	يقوم مراقب الحسابات بتقديم تقرير النهائي لعملية التدقيق وفقاً ما تطلبة معيار تدقيق الدولي 240 .					
2.	يلقي التقارير التي يتم فيها الاعتماد على معيار تدقيق الدولي 240 قبولاً أكبر من قبل المستخدمين.					
3	يعتمد المراقب الحسابات علي معيارتدقيق الدولي 240 في تقريرها لكي يتسم بالجودة .					
4	يوجد علاقة طردية بين استخدام معيار تدقيق الدولي 240 و جودة تقرير النهائي للمراقب الحسابات .					
5	يلتزم مراقب الحسابات باستخدام معيار تدقيق الدولي 240 ويتأكد من دقة وصدق القوائم المالية .					
6	يحقق جودة التقرير مصداقية المعلومات والفائدة للمستخدمين.					
7	يتم إعداد التقرير النهائي من قبل مراقب الحسابات بنزاهة .					
8	يؤدي تقديم معلومات دقيقة خالية من العيوب والأخطاء والانحرافات إلى زيادة جودة تقرير مراقب الحسابات.					
9	يتمتع مراقب الحسابات بالإستقلالية في العمل والنزاهة .					
10	يعدل مراقب الحسابات تقريره النهائي بمعلومات إضافية حالة هامة من عدم التأكد.					

أسماء الخبراء المحكمين و عناوينهم الوظيفية و مواقع عملهم

(تم ترتيب الأسماء حسب الألقاب)

ت	اسم المحكم	اللقب العلمي	موقع العمل
-1	د. قيان سليمان حه مه سعيد الصالحي	استاذ مساعد	جامعة كويه
-2	د. شلير عبدالرحمان رشيد	استاذ مساعد	جامعة دهبوك
-3	د. بروا سردار أحمد	استاذ مساعد	جامعة كويه
-4	د. زانا مجيد صادق	استاذ مساعد	جامعة كويه