

The role of audit procedures according to the
International Auditing Standard (ISA No. 240) in
detecting and limiting fraudulent practices

دور اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي (ISA. No.240)
في الكشف والحد من الممارسات الاحتيالية

Dr. teacher Muna Jabar Mohammed*
College of Administrative and Financial Sciences -
Imam Jaafar Al-Sadiq University - Department of
Accounting - Iraq

م.د مني جبار محمد*
كلية العلوم الادارية والمالية- جامعة الامام جعفر الصادق (ع)- قسم
المحاسبة- العراق

تاريخ النشر: 2022/11/28

تاريخ القبول: 2022/11/20

تاريخ الاستلام: 2022/9/18

Received: 18/9/2022

Accepted: 20/11/2022

Published: 28/11/2022

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان دور اجراءات التدقيق وفق معيار (ISA. No.240) في الكشف والحد من الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، اذ يختص المعيار في تحديد مسؤولية المدقق في تحديد الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية . ولتحقيق اهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، إذ تم استطلاع رأء عينة من المدققين من خلال توزيع (60) استنارة استبيان وتم استرداد (50) استبانة صالحة للتحليل، اي بنسبة (83%)، وتمثل مشكلة البحث في "ان فشل اجراءات التدقيق التقليدية ادت الى اصدار العديد من المعايير التي تزيد وتسمم في اكتشاف الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية لذا لابد من الجوء الى اجراءات تتسم بالكفاءة والفاعلية الامر الذي ينعكس على جودة عملية التدقيق ". ووفقا لتحليل تنتائج الاجابات لاستنارة الاستبيان وجد هناك اتفاق على اهمية معيار التدقيق 240 (مسؤوليه المدقق عن دراسة الاحتيال) عند اداء عملية التدقيق للقوائم المالية . وتوصل البحث من خلال استخدام الاساليب الاحصائية إلى انه " توجد علاقة ذو دلالة معنوية لاعتداد اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق ٢٤٠ في اكتشاف مخاطر الاحتيال في القوائم المالية للشركات العراقية". وكانت اهم الاستنتاجات ان معيار التدقيق الدولي 240 يسهم في وصف المسؤوليات المتعلقة بأولئك المسؤولين عن آليات الحكومة وإدارة الوحدة الاقتصادية للحد من واكتشاف الاحتيال، ويصف المحددات المركزة لعملية التدقيق في سياق الإحتيال وبين مسؤوليات المدقق لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الاحتيال. واصى البحث الى ضرورة الاحتكاك بمكاتب شركات التدقيق الكبرى الخايرة على خبرة ميدانية والاستفادة من خبرائهم في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية : اجراءات التدقيق ، معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ ، الاحتيال

Abstract:

The research aims to demonstrate the role of audit procedures accordance to (ISA. No.240) in detecting and reduction fraudulent practices in the financial statements of companies listed in the Iraqi Stock Exchange, as the standard specializes in determining the responsibility of the auditor in determining fraud when auditing financial statements. To achieve the objectives of the research, the descriptive analytical approach was used, as the opinions of a sample of auditors were surveyed by distributing (60) questionnaires and (50) valid questionnaires were retrieved for analysis, that is, at a rate of (83%), and the research problem is that "the failure of the traditional audit procedures It led to the issuance of many standards that increase and contribute to the discovery of fraudulent practices in the financial statements, so it is necessary to resort to efficient and effective procedures, which is reflected in the quality of the audit process." According to the analysis of the results of the answers to the questionnaire, there was agreement on the importance of auditing standard 240, the auditor's responsibility for studying fraud when performing the audit of the financial statements. The research found, through the use of statistical methods, that "there is a significant relationship for the adoption of audit procedures in accordance with auditing standard 240 in discovering the risks of fraud in the

financial statements of Iraqi companies." Governance and management of the economic unit to reduce and detect fraud, describes the central determinants of the audit process in the context of fraud and outlines the responsibilities of the auditor for detecting significant and effective misstatements resulting from fraud. The research recommended the necessity of contacting the offices of major auditing companies that have field experience and benefiting from their expertise in this field

Keywords:- Audit Procedures, International Standard on Auditing No. (240), Fraud.

المقدمة:

ان استخدام اجراءات التدقيق المناسبة تساعد على تحسين فاعلية عملية التدقيق ورفع كفاءة المدقق في التعامل مع مخاطر الاحتيال من خلال اكتشافها والحد منها من خلال تطبيق معيار التدقيق الدولي 240، وذلك من خلال استخدام اساليب جديدة يمكن ان تسهم في زيادة كفاءة المدققين على ادخال التعديلات اللازمة على اجراءات التدقيق بما يسهم في اكتشاف مخاطر الاحتيال ، ولقد قام المشرفون على اصدار المعايير المتعلقة بهذه التدقيق بتطوير معايير التدقيق المتعلقة بمسؤولية المدققين تجاه تقييم واكتشاف مخاطر الاحتيال ، وهذا كان واضحًا من خلال جمود المنهج الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) اذ قام بإصدار معيار التدقيق الامريكي SAS NO.99 عام 2002 بعنوان (اعتبارات الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية)، كما تم كذلك اصدار معيار التدقيق الدولي ISA. No.240 عام 2004 بعنوان (مسئولي المدقق عن دراسة الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية)، وتضمن البحث المخاور الآتية:

المحور الاول : - منهجه البحث ودراسات سابقه

المحور الثاني :- الاحتيال واجراءات التدقيق وفق معيار ٢٤٠-مدخل مفاهيمي

المحور الثالث:- بيان انعكاس تطبيق اجراءات التدقيق وفق معيار ٢٤٠ في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية مدخل تطبيقي

المحور الرابع :- الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول

منهجه البحث ودراسات سابقة

اولا :- منهجه البحث

1 - مشكلة البحث:- ان فشل اجراءات التدقيق التقليدية ادت الى اصدار العديد من المعايير التي تزيد وتسهم في اكتشاف الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية لذا لابد من اللجوء الى اجراءات تتسم بالكفاءة والفاعلية الامر الذي يعكس على جودة عملية التدقيق .

2: أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :

(1) التعريف بالاحتيال ومعيار التدقيق الدولي 240

(2) بيان انعكاس تطبيق اجراءات التدقيق وفق معيار ٢٤٠ في الكشف عن مخاطر الاحتيال في القوائم المالية.

3: فرضيه البحث:

" اعتقاد اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق ٢٤٠ لا يسهم في اكتشاف مخاطر الاحتيال في القوائم المالية للشركات العراقية " .

4-أهمية البحث:

تتمثل اهمية البحث في ابراز دور اجراءات التدقيق وفق معيار ٢٤٠ في الكشف والحد من الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية للشركات العراقية ، حيث ان هذه الاجراءات قد نالت اهتماماً واسعاً من قبل المنظمات المهنية والباحثين، لتدعم قرارة المدققين في كشف عمليات الاحتيال في القوائم المالية.

5: منهج البحث ووسائل جمع البيانات

أ : الجانب النظري : اعتقد البحث على المنهج الاستنبطاني بهدف دراسة واستقراء بعض الادبيات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث من خلال جمع المصادر والأدب العربي والأجنبي من كتب ودوريات ومحوث ورسائل جامعية ودراسات منشورة على الانترنت.

ب: الجانب التطبيقي: اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي لوصف وتنصیر وتحليل نتائج البحث لاختبار فرضيته والتحقق من نتائج الاختبار من خلال استخدام قائمة الاستبيان المنشورة باستبيان العاملين في شركات ومكاتب التدقيق والاكاديميين.

6:-الأساليب الإحصائية

تم استخدام برامج (SPSS)، الآتية:

أ: مجموعة الاحصاءات الوصفية وتشمل الآتي:

► المتوسط الحسابي

► الانحراف المعياري.

➤ معامل الاختلاف لمقياس تشتت توزيع الاحتيال او التكرار، ويستخدم في الترجيح بين الفترات ذات الوسط الحسابي المتوسط.

ب: الانحدار الخطي البسيط وهو مقياس رياضي لتقدير العلاقة بين المتغير التابع والمستقل.

ت: معامل الارتباط (R) وقيمة معامل التحديد (R^2) ويعرف بأنه نسبة ما نفسره من التغيير الكلي في المتغير التابع، وتتراوح هذه النسبة ما بين الصفر والواحد الصحيح، فكلما اقترب معامل التحديد من الواحد، كلما دل على جودة المفهوج والعكس صحيح.

ثانيا :- دراسات سابقة

أ:-الدراسات العربية

1-دراسة (شبو, 2021) بعنوان (أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (240) الخاص بمسؤوليات المدقق في الكشف ومع الإحتيال عند تدقيق القوائم المالية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية)

تهدف الدراسة الى التركيز على مسؤوليات المدقق الخارجي في الحد من ممارسة الإحتيال بتطبيق اجراءات معيار التدقيق الدولي(240) ونطاق الالتزام لمدققي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية التي تعزز قدرتهم في تحديد مخاطر الإحتيال. وتحديد العوامل التي تؤدي الى اكتشافه. وكانت اهم الاستنتاجات ان مسؤوليات المدقق الخارجي تكمن في التأكيد من صحة القوائم المالية وخلوها من الإحتيال والاختفاء والتحريفات الجوهريه فيها ، فضلا عن كفاءة مدقق الحسابات في الحفاظ على منهج عالي واتباع المعايير اذ انه بعد خطوة نحو التنفيذ الجيد لإجراءات التدقيق .

2-دراسة (ياسين و شيخي، 2021) بعنوان (مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي 240 "مسؤولية المدقق عن دراسة الإحتيال عند أداء عملية تدقيق القوائم المالية")

تهدف الدراسة الى بيان الهدف الأساس لمدقق الحسابات من خلال ممارسة اجراءات معيار التدقيق الدولي رقم 240 الذي يتمثل اساساً في اكتشاف الخطأ والإحتيال الذي يؤدي الى التحريف المادي للقوائم المالية وتحريف أصول الوحدة الاقتصادية، وان اهم الاستنتاجات هي ان الإحتيال ينعكس سلباً على مصداقية القوائم المالية التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات وكذلك ينعكس في تضليل الاطراف الخارجية الأخرى المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من زبائن وعملاء وجهات اخرى، وكانت اهم التوصيات ضرورة توفير بعض اساليب وخصائص معيار التدقيق 240 التي يقوم المدقق باتخاذها للحد من هذه التحريفات الخروقات القانونية وبلوره الصورة الصادقة للوحدة الاقتصادية.

ب:-الدراسات الأجنبية

1-دراسة (Blay, et al, 2007) بعنوان The Effect of Fraud and Going-Concern Risk on Auditors Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures

تأثير مخاطر الإحتيال والاستمرارية على تقييمات المدققين لمخاطر التحريف الجوهري وإجراءات التدقيق المنفذة- بحث منشور

يهدف البحث الى تحليل اثر الترابط بين التقييمات الاولية للمدققين المتعلقة بمخاطر الإحتيال ومخاطر الاستمرارية وبين اجراءات التدقيق للكشوفات المالية. وكانت اهم النتائج وجود ارتباط معنوي بين التقييم الاولى لمخاطر الإحتيال والاستمرارية وبين نتائج التقييم للاحظاء الجوهريه. وكانت اهم التوصيات ضرورة الاهتمام بتطوير اجراءات التدقيق المنفذة مما تؤثر في اكتشاف مخاطر الإحتيال .

2-دراسة (Hamshari, et al, 2021) بعنوان The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan

علاقة الشك المهني بمخاطر التدقيق والرقابة الداخلية وأكتشاف الإحتيال والأخطاء الجوهريه في البيانات المالية في الأردن- بحث منشور

يهدف البحث إلى معرفة العلاقة بين الشك المهني للمدقق وأكتشاف الإحتيال والأخطاء في القوائم المالية ، حيث تعزز ممارسة المدقق للشك المهني قدرته على إصدار رأي في حайд حول عدالة القوائم المالية، و يخفف علاقة الشك المهني بمخاطر التدقيق ، لا سيما المخاطر التي تقوم بها الإدارة ، وهي مخاطر السيطرة والمخاطر الكامنة. وكانت اهم الاستنتاجات بأنه بغض النظر عن مدى صدق ونزاهة الإدارة والمسؤولين عن الرقابة المؤسسية ، اذ لا ينبغي أن يمنع ذلك المدقق من استخدام الشك المهني. بعرض تعزيز ثقته بنتيجة التدقيق وعدم التسرع في حكمه على القوائم المالية. وكانت اهم التوصيات ضرورة ان يتوصل المدققون الى قرارات نهائية حتى تكون كافية ومناسبة وموثقة .

المحور الثاني

الإحتيال واجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي (ISA.NO.240) -مدخل مفاهيمي

اولا :- الإحتيال

اهتمت العديد من الدراسات على مستوى المنظمات المهنية والدراسات الأكادémie بتحديد مفهوم الإحتيال، اذ عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنه " فعل مقصود يؤدي الى اخطاء مادية من قبل واحد أو أكثر من الأفراد بين الإدارة او القائمين على الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة في القوائم المالية التي تخضع للتدقيق" (AICPA,2002:157).

وعرفت جمعية فاحصي الاحتيال القانونيين (ACFE) الاحتيال: على انه فعل متعمد يرتكب من قبل شخص او وحدة اقتصادية على علم بان هذا الفعل سوف يؤدي الى المنفعة الشخصية (Manurung & Hadian, 2013:4).

كذلك عرف معيار التدقيق الدولي (ISA.NO.240) الاحتيال بأنه " فعل مقصود من جانب فرد أو أكثر من الأفراد في الإداره أو الأشخاص المكلفين بالحكومة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة وينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه، أو غير قانونية" (ISA.NO.240,2014:153).

كما عرف الاحتيال على انه استخدام الشخص لمهنته لغرض المصالح الشخصية من خلال إساءة استخدام موارد الوحدة الاقتصادية، إذ ان الاحتيال في المعاملات الحاسبية ينطوي على إجراءات مقصودة، مما يؤدي إلى خطأ في القوائم المالية، لاستخدام غير مشروع لشيء ما، واختلاس موارد الوحدة الاقتصادية (Shanikat & Dorgham, 2014:84).

وتتفق الباحثة مع (Marshall, & John) في تعريفة للاحتيال بأنه استعمال جميع الوسائل المتاحة للفرد في كسب مزايا غير مشروعة على حساب مصلحة الآخرين، ويندرج الفعل قانونيا تحت بند الاحتيال (Marshall, & John, 2018: 128)

1- اساليب ممارسة الاحتيال :-اذا ان مشكلة الاحتيال في التقارير المالية وتحديد الاساليب ممارسته من خلال العوامل المؤثرة في اكتشافه تعد أمراً ذات أهمية لاسيا في الوقت الحاضر، بعد ظهور مشكلات مالية في عدد كبير من شركات الأعمال الكبرى على المستوى الدولي، الأمر الذي يرتبط بمدى موثوقية محنة التدقيق (دحدوح, 2006 : 7) لذا يمكن تحديد الاساليب الاساسية التي تحدد الممارسات الاحتيالية والتي تميزها عن الاخطاء بما يأتي (العاني والكعبي ، 2021:ص 569)

أ- اختيار السياسة الحاسبية التي تسمح بها المعايير بما يتحقق صورة افضل للقوائم المالية من خلال استخدام بعض المدخلات التي ترتبط بالتقدير او التنبؤ في الحسابات كالإبعارات الاقتصادية للأصول او الالتزامات الحتملة.

ب- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لإفادتها بالأرباح ام تحميلاها بالخسائر، ولاسيما في حال وجود اختلافات واسعة متعددة ومعقدة الى حد ما ولا يمكن اكتشافها الا من خلال ذوي الاختصاص.

ت- الممارسات التي يرتكبها مصدر داخلي او خارجي اذ ينصب التركيز على الطرف الأساسي الذي يرتكب الفعل الاحتيالي لذا من فأن عملية الاحتيال قد تشمل كلا الطرفين.

ث- استعمال الممارسات المتعتمدة والمقصودة من فعل الاحتيال وكيف يتم إخفاء الاحتيال والتمييز بين مخاطر الاحتيال ومخاطر السيطرة.

ج- ان الممارسات عادة ما تكون غير قانونية او تدل على ارتكاب مخالفات ، كما في حالات الأخطاء المالية او انتهاك السياسة او الاعمال غير الأخلاقية او مشكلة الإدراك والغرض من ذلك هو التمييز بين الفعل غير المشروع وبين الفعل غير القانوني اذ يتم التمييز من خلال النية وعملية اخفاء الفعل.

ح- قد تتسبب ممارسات الاحتيال في خسارة أموال وقيمة وسمعة الوحدة الاقتصادية او أي منفعة غير مصرح بها سواء تم استلامها شخصياً او من قبل آخرين اذ ان الاحتيال بطبيعته يرتبط بالكسب المالي.

2- اسباب ارتكاب الاحتيال: هناك العديد من الاسباب التي تؤدي الى ممارسة الاحتيال منها الاتي (Hansen ,et al, 2005:10):

أ- ضعف هيكل الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية.

ب- عدم وجود أو تفعيل نطاق جنان التدقيق داخل الوحدة الاقتصادية.

ت- ضعف كفاءة حوكمة الوحدة الاقتصادية او عدم وجودها.

ث- العمل على إخفاء الاختلاس أو العجز في السيولة النقدية .

ج- وجود ضغوط غير اعتيادية من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية لتحقيق عدة اهداف منها حاجة الوحدة الاقتصادية إلى تعظيم الربح او تغطية خسارة.

وترى الباحثة بن سبب ارتكاب الاحتيال هو توفير المرونة في المبادئ الحاسبية من خلال الاحتيال من بين السياسات الحاسبية والتي ادت الى وجود ثغرات عديدة في اطار الحاسبة المالية وتقليل التكاليف المرتبطة على متابعة المالكين للمدراء التنفيذيين من خلال الاعتماد على الارقام الحاسبية في تحديد العلاقة اللازمة لمتابعة الوكيل مما ينتج قوائم مالية مضللة.

3- انواع الاحتيال

ان الاحتيال مفهوم قانوني واسع لانا فلن المدقق يتم بالأفعال والتصورات الاحتيالية التي تسبب تحريفات ذات اهمية مادية في القوائم المالية، ويمكن أن يشمل الاحتيال وفقا لتعليمات معيار التدقيق الامريكي (SAS. NO. 99) وجمعية فاحصي الاحتيال (ACFE) الانواع الآتية :

أ- اختلاس الأصول (غش الموظفين)

يعرف اختلاس الأصول بأنه سرقة أصول الوحدة الاقتصادية من قبل الموظفين وهو ما يعبر عنه عادة باحتيال الموظف اي انه سرقة الأصول من قبل العاملين داخل الوحدة الاقتصادية من اجل تحقيق مكاسب مادي، نتيجة لغياب الضوابط الداخلية أو الفشل في تطبيق الضوابط الداخلية القائمة (Marshall, & John, 2018: 128).

بـالتقارير المالية الاحتياطية

حددت اللجنة الوطنية للتقارير المالية الاحتيالية (لجنة Treadway) التقارير المالية الاحتيالية على أنها سلوك مقصود أو متورث من قبل الوحدة الاقتصادية سواء عن طريق الفعل أم الإغفال ينبع عنه فوائد مالية مضللة مصممة لخداع المستثمرين والدائنين ، أو التأثير في سعر سهم الوحدة الاقتصادية أو تلبية احتياجات التدفق النقدي أو إخفاء خسائر الوحدة ومشاكلها ، ولقد درست لجنة (Treadway 450) دعوى قضائية ضد مدققي الحسابات، ووجدت أن عمليات الاحتيال التي لم يتم كشفها تشكل نصف هذه الدعاوى، إذ وقعت العديد من عمليات الاحتيال في القوائم المالية التي تم الترويج لها بشكل كبير في كل حالة احتيال، والتي أدت إلى الإبلاغ عن خسائر مالية كبيرة، ولقد أوصت لجنة Treadway بأربعة إجراءات للحد من التقارير المالية الاحتيالية وكما يأتي (Marshall, & John, 2018: 132).

جـ- الفساد

هو العمليات التي يقوم فيها الموظف من خلال إساءة استخدام نفوذه في المعاملات التجارية بطريقة تنتهك واجباته تجاه أصحاب العمل من أجل اكتساب متفعة مباشرة أو غير مباشرة، ويبرر (Begovic, 2015) بأن الفساد هو عدم الامتثال المعتمد الذي يهدف إلى استبانت بعض المزايا لنفسه أو للأفراد أصحاب العلاقة (Begovic, 2015:2)

نظريّة مثلث الاحتيال 4

يشتمل نموذج نظرية مثلث الاحتيال على ثلاثة اضلاع تؤسس معًا سلوكًا مضللاً، إذ يمثل الضلع الأول من مثلث الاحتيال الضغط أو الدافع لارتكاب أعمال الاحتيال، ويرمز الضلع الثاني إلى فرص ارتكاب الاحتيال، في حين يرمي الضلع الثالث إلى تبرير ممارسة الاحتيال، ويمكن توضيح نظرية مثلث الاحتيال من خلال الآتي (Marshall, & John, 2018: 137-135):

أ-الضغط : وهو الدافع الرئيس لارتكاب الاحتيال اذ ان الموظف يمارس الاحتيال لأنه يتعرض لضغوط أو مشكلات مالية أو اجتماعية ، ولا يمكن حلها أو تخفيفها بطريقة مصححة بها، ومثل هذه الضغوط المالية حافزاً شائعاً للعاملين الذين يقومون باختلاس الاصول ، اذ يمكن للعاملين الذين عليهم التزامات مالية متزايدة ان يقوموا بالسرقة للوفاء بالاحتياجات المالية الشخصية.

٢٤٠:- معيار التدقيق الدولي

يوفِر معيار 240 إرشادات تتعلق بمسؤلية المدقق بشأن الاحتيال لتدقيق الكشوفات المالية، اذ انه يفصل الاحتيال عن الخطأ، ويقسم الاحتيال الى الكشوفات المالية المضللة وغض الموظفين سوء استخدام الاصول ، ويوضح المسؤوليات المتعلقة بالمسؤولين عن آليات الحكومة وادارة الوحدة الاقتصادية للحد من واكتشاف الاحتيال، ويصف المحددات المركزية لعملية التدقيق في نطاق الاحتيال. وبين مسؤوليات المدقق لاكتشاف التحريفات الجوهرية الناجمة عن الاحتيال. وي يتطلب من المدقق ممارسة الشك المهني. وأن يكون مدرك لإمكانية حدوث تحريفات جوهرية. ناتجة عن الاحتيال و لاسيما من خبرة المدقق السابقة بأمانة الادارة والمسؤولين عن الحكومة في الوحدات الاقتصادية، كذلك يتطلب من فريق التدقيق مناقشة قابلية تعرض الكشوفات المالية للتحريفات الجوهرية من خلال استخدام جلسات العصف الذهني ، كذلك يتطلب من الشريك المسؤول ان يأخذ بنظر الاعتبار الأمور التي ينبغي الاصحاح عنها لأعضاء فريق العمل غير المشتركة في المناقشة لحسابات الصحف الفنية .. ويتطلب من ممّا يلي المعايير الآتية (ISA NO.240:2014:153):

أ- العمل بالإجراءات التدققية التي تمكنه من الحصول على المعلومات المهمة التي تستخدم في تحديد مخاطر التحريرات الهمة والمؤثرة الناتجة عن الاحتلال.

بـ تحديد وتقيم مخاطر التحريفات على كل من مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد والمخاطر التي تم تقييمها والتي ادت الى احداث تحريفات جوهريه في القوائم المالية، وتقيم تصميم نظم الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق ويتضمن ذلك أنشطة الرقابة المتعلقة بها، فضلا عن تحديد الانشطة التي فقدت فعلاً.

2- مسؤولية المدقق في اكتشاف مخاطر الاحتيال وفق المعيار 240

ينص معيار التدقيق الدولي رقم (240) بشأن مسؤولية المدقق في اكتشاف الاحتيال والخطأ بأن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الخطأ والاحتيال تقع على كل الأشخاص المكلفين بالرقابة في الوحدة الاقتصادية وإدارتها، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب الوحدة ومن بلد آخر، وتحتاج الإدارة وإشراف الأشخاص المكلفين بالرقابة إلى وضع الأسلوب الصحيح الذي يتطلب المعيار التدقيق الدولي ومعيار التدقيق الامريكي رقم SAS99 مراعاة الامور الآتية (133: Marshall, & John, 2018) :-

- (1) **فهم الاحتيال** : ينبغي على المدققين دراسة وتحليل كيفية تنفيذ جلسات العصف الذهني بشكل جيد من خلال تحديد التوفيقات الزمنية والأفراد المشاركون ومحاور المناقشات أذ تمثل جلسة العصف الذهني مناقشة مفتوحة وحرة بين اعضاء فريق التدقيق مع الاستعانة بعض المتخصصين في الصناعة.
- (2) **بحث مخاطر الاحتيال المادي**:- أثناء التخطيط لعملية التدقيق ينبغي على المدقق مناقشة كيف وain يمكن ان تتأثر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية بعملية الاحتيال .
- (3) **المحصول على المعلومات**:- على فريق التدقيق أن يسعى الى جمع الأدلة عن وجود الاحتيال من خلال البحث عن العوامل التي تشير الى مخاطر الاحتيال من خلال فحص سجلات الوحدة الاقتصادية.
- (4) **تحديد وتقيم والاستجابة للمخاطر**:- عادة ما تمثل استجابة المدققين في تعديل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي يقومون بها وإمكانهم أيضا ان يقيموا المخاطر المتعلقة بتجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية بعناية أكثر .
- (5) **تقيم نتائج اختبارات التدقيق**:- ينبغي على المدققين تقيم مخاطر الاحتيال خلال عملية التدقيق ، وعند الانتهاء من عملية التدقيق عليهم ان يقيموا الأخطاء المكتشفة من التدقيق وهل هذه الأخطاء تشير الى احتيال وجود احتيال.
- (6) **التوثيق والإبلاغ عن النتائج**:- ينبغي على المدققين ان يوثقوا نتائجهم حينما يكون هناك دليل على وجود احتيال وينبغي رفع الامر الى الادارة وأن عد أنه غير هام.

ثالثاً:- إجراءات التدقيق على وفق معيار التدقيق الدولي 240 لمواجهة مخاطر الاحتيال

لكي يختار المدقق استراتيجية لتخفيص اجراءات التدقيق بشكل فاعل وكفوء ، يجب أن يتضمن فهمه للتدقيق، إمكانية توفر استجابة المدير لإجراءات التدقيق، لذ يتطلب من المدقق أن يتبناها باستراتيجية المدير، اذ ان هذه الاستراتيجية قد تعزز بشكل كاف فهم المدقق للعواقب الإدارية إلى الحد الذي ينخرط فيه المدققين بشكل طبيعي في التفكير الاستراتيجي، وتبين هذه المطالبة بأن تشير التفكير للمدقق بشأن اختيار المدير المحتل من المستوى الاول، اي أن المدير سيتصرف بشكل عشوائي لذا ينبغي القيام بإجراء اختبار استراتيجي يبدأ من خلال مطالبة أحد المدققين بالتنبؤ بعتقدات المدير بشأن استراتيجية تخفيص اجراءات التدقيق، ثم يطلب من المدقق أن يتبناها باستجابة المدير لتلك المعتقدات، مما يساعد في حث كلاب النوعين من معتقدات مدققي الحسابات على تصوير فهم لبيئة التدقيق الاستراتيجية (1249: Bowlin, 2011).

اذ يستخدم المدقق التفكير الاستراتيجي عندما تخفي الادارة ممارسة الاحتيال في ظل استخدام اجراءات التدقيق التقليدية، لذا فإنه يقوم بتعديل اجراءات التدقيق للبحث عن عملية الاحتيال المحمولة ، مما يدفع المدقق الى التفكير في كيفية توقع الادارة لإجراءات التدقيق ثم التخطيط للاحتيال استراتيجياً لتجنب الكشف عن الاحتيال (Hoffman& Zimbelman 2012: 30).

ولقد أكد مجلس الاشراف على شركات المحاسبة (PCAOB) على ضرورة الاستجابة للمخاطر من خلال التغيير في طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق اذ يمكن ان يستجيب اعضاء فريق التدقيق في جلسة العصف الذهني لمخاطر الاحتيال المحددة من خلال تعديل طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق وكالاتي(26:2012, Hoffman,& Zimbelman 2010:1276) :-

- (1) **تعديل طبيعة التدقيق** اذ يشير الى نوع الاجراء المستخدم او خصائص العينة المختارة. اذ يمكن ان يقوم الفريق بتغيير او تعديل طبيعة اجراءات التدقيق بهدف توفير دليل أكثر مصداقية او معلومات اضافية تعزز معلومات اخرى.
- (2) **توقيت اجراءات التدقيق**، يقوم المدقق بجمع الادلة خلال السنة او ان يقوم بذلك نهاية السنة ويمكن ان يقوم الفريق بتغيير توقيت اجراءات التدقيق .
- (3) **نطاق اجراءات التدقيق**، يشير الى كمية الادلة التي يتم جمعها. اذ ينبغي ان يعكس نطاق اجراءات التدقيق المطبقة تقيم مخاطر الاحتيال. اى ان:-

فإن الإجراء الذي يختلف في طبيعة الأدلة ينطوي على اختبار عينة معينة، باستخدام شكل مختلف من الأدلة مثل الإجراءات التحليلية أو التأكيدات أو الوثائق، ولأن العينة التي يتم استخدامها هي نفسها فإن النطاق يكون ثابت وبختبر المدقق تأكيداً معيناً عن طريق جمع مجموعة من الحقائق ويمكن أن تتضمن مجموعة من الحقائق مستندات وتأكيدات وغوصات وملحوظات وعلاقات تحليلية واستفسارات وما إلى ذلك، مما يؤدي إلى التباهي في طبيعة خطة التدقيق إلى اختلافات في تكوين مجموعة الحقائق لهذا فإن طبيعة الأدلة من الوثائق الداخلية تختلف عن طبيعة الأدلة من الوثائق الخارجية، وتعد أقل موثوقية منها، وتتطلب معايير التدقيق بعض الإجراءات المحددة في جميع عمليات التدقيق لتقليل بعض مخاطر التدقيق على سبيل المثال ، ينبغي على مدققي الحسابات تأكيد حسابات القبض وفحص المخزون مادياً للكشف عن عمليات الاحتيال التي يتم إخفاؤها بطريقة أخرى، ولاسيما من أن الهدف من هذه الإجراءات هو إزالة حالات فشل إجراءات التدقيق المستقبلية (Wilks & Zimbelman, 2004: 179)

ويتخد المدقق بعض الإجراءات عند قيامه بتأدية عمله وتمثل بما يأتي (الجعارات وبطرة، 2017: ص 8) :

1) **التأكيدات** : ان عملية التأكيد تتمثل بصحة الارصدة من قبل اصحابها وان الإجابة التي يحصل عليها تعتبر كستند ثبوتي حول وجود الدين وصحته وامكانية تحصيله

2) **الملاحظة** : ويقصد بها الدراسة والتعن التي ينبغي ان يقوم بها المدقق أثناء قيمة بعمله، فينبغي عليه ان يلاحظ الكيفية التي تنفذ بها الاعمال الروتينية وكذلك الاعمال الحسابية لأجل التتحقق من كفايتها وحسن سيرها

3) **الفحص** : اي مقارنة بين القيود المتبعة في السجلات مع المستندات الشبوانية من أجل التتحقق من مدى صحة ما مثبت فيها.

4) **التحقق** : اي يتحقق المدقق من صحة ما موجود من اصول كالأصول الثابتة او ارقاق القبض والاستثمارات وذلك عن طريق قيامه بالجرد الفعلي.

5) **الاستفسار** : يحصل المدقق أثناء تأدية عمله على معلومات تتضمن بعض جوانب الغموض مما يتطلب توجيه أسئلة للمسؤولين عنها وفي ضوء ذلك تكون الأسئلة وفقاً للإجابات سوف تتولد لديه فكرة واضحة عن ما تم الاستفسار عنه ويمكن ان يكون الاستفسار شفوي او تحريري.

6) **التحليل**: ويقصد به تحليل الحسابات والعمليات الحسابية وارجاعها الى مكوناتها الأساسية لغرض التتحقق من صحتها .ويقصد به العمل المحاسبي الذي يقوم به المدقق لغرض التتحقق من صحة الاحتساب

7) **المقارنة** : يقصد بها المقارنة بين المعلومات الواردة في البيانات الختامية او الكشوف التحليلية مع نفس السنة او السنوات السابقة لإيجاد اسباب اي تذبذب في تلك المعلومات.

المحور الثالث

قياس اثر تطبيق اجراءات التدقيق وفق معيار ٢٤٠ في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية مدخل تطبيقي

ولا :- العرض والتحليل الوصفي لنتائج الاستبابة

يتضمن هذا المحور قياس اثر تغير اجراءات التدقيق وفق معيار ٢٤٠ في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية للشركات العراقية .

المحور الاول: اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي 240

تُظهر اجابات العينة للمحور الاول معيار التدقيق الدولي 240 بـ 4.19 وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بـ ان اجابات العينة في هذا المحور متوجه نحو الانفاق والاتفاق بشدة، وبانحراف معياري (0.48)، وقد تراوحت قيم الانحراف المعياري بين (0.71-0.80) وهذا يعني بـ ان اجابات افراد العينة كانت متجانسة حول هذا المحور. والجدول ادناه يوضح وصف عام لفترات محور التدقيق الدولي 240

جدول (1) وصف عام لفترات محور الاستبابة الاول

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات					
		لا اتفق تماماً %	لا اتفق %	محايد %	اتفاق %	اتفاق تماماً %	
0.71	4.31	--	--	14.4	40.0	45.6	يسهم معيار التدقيق الدولي 240 في وضع تعليمات تتعلق في بيان مسؤولية المدقق بشأن الاحتيال في تدقيق الكشوفات المالية.
0.78	4.10	0.8	--	20.8	45.6	32.8	يصف معيار التدقيق الدولي 240 المحددات المتأصلة لعملية التدقيق في سياق الاحتيال
0.80	4.21	0.8	2.4	11.2	46.4	39.2	يتطلب معيار التدقيق الدولي 240 من مراقب الحسابات ممارسة الشك المهني وان يكون على

0.74	4.11	--	2.4	15.2	51.2	31.2	شك لإمكانية حدوث تحريرات جوهرية يؤكد معيار التدقيق الدولي 240 على اعضاء فريق التدقيق مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق للتحريفات الجوهرية.
0.72	4.25	--	2.4	8.8	50.4	38.4	يطلب معيار التدقيق الدولي 240 من الشرك المسئول ان يضع في حساباته الأمور التي ينبغي ابلاغها لفريق التدقيق غير المشتركون في المناقشة عن التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الاحتيال
0,48	4,19						الوسط الحسابي العام

الجدول من عمل الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

تحليل للفقرات الواردة في الجدول :-

1. يسهم معيار التدقيق الدولي 240 في وضع في وضع تعليمات تتعلق في بيان مسؤولية المدقق بشأن الاحتيال في تدقيق الكشوفات المالية ،هذا ما أكدت عليه العينة وبنسبة اتفاق (85.6%) وبوسط حسابي (4.31) .

2. يصف معيار التدقيق الدولي 240 المحددات المتصلة لعملية التدقيق في سياق الاحتيال، ما أكدت عليه العينة وبنسبة اتفاق (88.4%) وبوسط حسابي (4.10) .

3. أكدت العينة بان معيار التدقيق الدولي 240 يتطلب من مراقب الحسابات ممارسة الشك المهني وان يكون على شك لإمكانية حدوث تحريرات جوهرية وبنسبة اتفاق (85.6%) وبوسط حسابي (4.21) .

4. يؤكد معيار التدقيق الدولي 240 على اعضاء فريق التدقيق مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق للتحريفات الجوهرية. هذا ما اتفقت عليه العينة بنسبة اتفاق (82.4%) وبوسط حسابي (4.11) .

5. يتطلب معيار التدقيق الدولي 240 من الشرك المسئول ان يضع في حساباته الأمور التي ينبغي ابلاغها لفريق التدقيق غير المشتركون في المناقشة عن التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الاحتيال، بنسبة اتفاق (88.8%) وبوسط حسابي (4.25) .

ومن التحليل السابق يتضح :-

1- ان معيار التدقيق الدولي 240 يسهم في وضع إرشادات تتعلق بمسؤولية مراقب الحسابات بشأن الاحتيال في تدقيق القوائم المالية اذ ان توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق بشأن الاحتيال لتدقيق الكشوفات المالية يسهم في ان يفصل الاحتيال عن الخطأ، ويقسم الاحتيال الى الكشوفات المالية المضللة وغض الموظفين (سوء استخدام الأصول) .

2- ان معيار التدقيق الدولي 240 يسهم في وصف المسؤوليات المتعلقة بأولئك المسؤولين عن الاليات الحكومية وادارة الوحدة الاقتصادية للحد من واكتشاف الاحتيال، و يصف المحددات المركزة لعملية التدقيق في سياق الاحتيال وبين مسؤوليات المدقق لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الاحتيال ويطلب من المراقب الحفاظ على أسلوب الشك المهني وأن يكون مدرك لإمكانية حدوث تحريرات هامة ومؤثرة ناتجة عن الاحتيال و لاسيما من خبرة المدقق السابقة بأمانة ونزاهة الإدارة والمسؤولين عن الحكومة في الوحدة الاقتصادية.

المotor الثاني: الكشف والحد من الممارسات الاحتيالية

تظهر اجابات العينة للمotor الثاني تغير اجراءات التدقيق لاكتشاف مخاطر الاحتيال بان قيمة الوسط الحسابي لهذا المotor بلغ (4.27) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات العينة في هذا المotor متوجه نحو الافق والاتفاق بشدة، وبانحراف معياري (0.49)، وقد تراوحت قيم الانحراف المعياري بين (0.62-0.80) وهذا يعني بان اجابات افراد العينة كانت متجانسة حول فقرات حول هذا المotor. والجدول ادناه يوضح وصف عام لفقرات المotor الكشف والحد من الممارسات الاحتيالية:

جدول (2) وصف عام لفقرات محور الاستبابة الثاني

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفاق تماماً %	لا اتفاق %	محاباة %	اتفاق %	اتفاق تماماً %	الفقرات
							ان اجراءات التدقيق التي تختلف في طبيعة الأدلة ينطوي على اختبار عينة معينة من الجهات الخاضعة
0.62	4.38	--	--	3.2	40.0	56.8	

للتدقيق لاكتشاف مخاطر الاحتيال							
0.73	4.22	--	--	7.2	47.2	45.6	يختبر المدقق تأكيداً معيناً عن طريق جمع مجموعة من الحقائق للكشف عن مخاطر الاحتيال ويمكن أن تتضمن مجموعة من الحقائق مستندات وتأكييدات وفوصلات وملحوظات وعلاقات تحليلية واستفسارات
0.66	4.42	--	--	17.6	43.2	39.2	أن طبيعة الأدلة من الوثائق الداخلية تختلف عن طبيعة الأدلة من الوثائق الخارجية وتحت أقل موثوقية منها في اكتشاف مخاطر الاحتيال
0.78	4.17	0.8	--	9.6	39.2	51.2	أن الهدف من إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي 240 هو إزالة حالات فشل إجراءات التدقيق المستقبلية عن اكتشاف مخاطر الاحتيال
0.71	4.31	--	--	18.4	43.2	37.6	أن طبيعة إجراءات التدقيق يمكن ان تكون بحاجة إلى التغيير لكي تحصل على أدلة تدقيق أكثر موضوعية ولها علاقة بالموضوع أو للحصول على معلومات مؤيدة إضافية وهذا يمكن أن يؤثر على كل من نوع إجراءات التدقيق التي يبني أداوها ودرجة تنوعها
0.78	4.10	0.8	--	14.4	40.0	45.6	ان توقيت الإجراءات الهامة يمكن ان تكون في حاجة إلى تعديل ويمكن لمراقب الحسابات أن يصل إلى استنتاج عن اكتشاف مخاطر الاحتيال
0.80	4.21	0.8	--	20.8	45.6	32.8	يعكس مدى الإجراءات المطبقة مدى تقدير المخاطر في التحرير الهام والمؤثر الناتج عن الممارسات الاحتيالية
0.62	4.38	--	2.4	11.2	46.4	39.2	ان رد فعل مراقب الحسابات للتعامل مع مخاطر التحرير الجوهري الناتجة عن الممارسات الاحتيالية على مستوى التأكيد يمكن أن يشمل تغير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق
0,49	4.27						الوسط الحسلي العام

الجدول من عمل الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

والآتي تحليل للفقرات الواردة في الجدول اعلاه للمحور الثاني :-

(1) أكدت العينة بان اجراءات التدقيق التي تختلف في طبيعة الأدلة يبطوي على اختبار عينة معينة من الجهات الخاضعة للتدقيق لاكتشاف مخاطر الاحتيال ,باتفاق بنسبة 96.8%) وبوسط حسلي (4.54) .

(2) يختبر المدقق تأكيداً معيناً عن طريق جمع مجموعة من الحقائق للكشف عن مخاطر الاحتيال ويمكن أن تتضمن مجموعة من الحقائق مستندات وتأكييدات وفوصلات وملحوظات وعلاقات تحليلية واستفسارات ,باتفاق بنسبة 92.8%) وبوسط حسلي (3.87) .

(3) بینت العينة بان أن طبيعة الأدلة من الوثائق الداخلية تختلف عن طبيعة الأدلة من الوثائق الخارجية وتحت أقل موثوقية منها في اكتشاف مخاطر الاحتيال ,وبوسط حسلي (4.22) باتفاق بنسبة 82.4% ,لما فان مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً.

(4) أن الهدف من إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي 240 هو إزالة حالات فشل إجراءات التدقيق المستقبلية عن اكتشاف مخاطر الاحتيال , بوسط حسلي (4.42) وبنسبة اتفاق (90.4%)لما فان مستوى الاجابة لهذه الفقرة ضمن المرتفع جداً. أن طبيعة إجراءات التدقيق يمكن ان تكون بحاجة إلى تغيير الاجراءات للحصول على أدلة تدقيق أكثر موضوعية ولها علاقة بالموضوع أو للحصول على معلومات مؤكدة وهذا يمكن أن يؤثر على كل من نوع إجراءات التدقيق التي يجب أداوها ودرجها تنوعها, وبنسبة اتفاق (80.8%) وبوسط حسلي (4.17) .

(5) ان توقيت الإجراءات الهامة يمكن ان تكون بحاجة إلى تغيير ويمكن للمدقق أن يستنتج من خلالها عن مخاطر الاحتيال ، هذا ما أكدت عليه العينة وبنسبة اتفاق (85.6%) وبوسط حسلي (4.31) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي.

(6) ان مدى الإجراءات المطبقة يعكس مدى تدبر المخاطر في التحرير الجوهري عن الاحتيال ، هذا ما أكدت عليه العينة وبنسبة اتفاق (%)88.4) وبوسط حسلي (4.10) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي.

(7) أكدت العينة با ان رد فعل مراقب الحسابات للتعامل مع مخاطر التحرير الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الممارسات الاحتيالية على مستوى التأكيد يمكن أن يشمل تغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، وبنسبة اتفاق (85.6%) وبوسط حسلي (4.21) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي .

ومن التحليل السابق يتضح

(1) يمكن أن تكون طبيعة إجراءات التدقيق التي ستم في حاجة إلى التغيير للحصول على أدلة تدقيق أكثر مصداقية وذو صلة بالموضوع أو للحصول على معلومات مؤيدة إضافية وهذا يمكن أن يؤثر على كل من نوع إجراءات التدقيق التي يجب أداؤها ودرجة تنويعها.

(2) يمكن لمراقب الحسابات تحديد أن أحد مخاطر التحرير الهام والمؤثر الناتج عن الاحتيال تؤثر على عدد من الحسابات والتأكيدات بما في ذلك تقييم الأصول والتقديرات المتعلقة بمعاملات محددة أو التزامات أخرى هامة مستحقة

ثانياً- نتائج اختبار الفرضية احصائياً

فرضية العدم :- (لا توجد علاقة ذو دلالة معنوية لاعتماد اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق ٢٤٠ في اكتشاف مخاطر الاحتيالية في القوائم المالية) .
الفرضية البديلة:- (توجد علاقة ذو دلالة معنوية لاعتماد اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق ٢٤٠ في اكتشاف مخاطر الاحتيال في القوائم المالية)
ولإثبات تأثير لإجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ في اكتشاف مخاطر الاحتيال في الشركات العراقية يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطى البسيط والمتمثل بالمعادلة التالية:

$$y = 1.53 + 0.57 X_1$$

حيث ان :

y: تمثل اكتشاف مخاطر الاحتيال

x1: تمثل إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠

ويمكن بيان مساهمة إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ في الكشف عن مخاطر الاحتيال في القوائم المالية، من خلال الجدول أدناه:

جدول (3) إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ في الكشف والحد من الممارسات الاحتيالية

قبول (رفض) الفرضية	قيمة F الجدولية	الدلالة	معامل الارتباط R	الدلالة	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد R ²	قيمة B	التغير المتغير Yt المتعدد	المتغير المستقل Xt
رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة	3.88	ارتباط معنوي	0.524	العلاقة معنوية	49.04	0.28	0.59	اكتشاف مخاطر الاحتيال	إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق ٢٤٠

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (R) موجب وعند (0.524) وهذا يعني إن هناك علاقة ارتباط موجبة (طردية) ، أي أن متغير اكتشاف مخاطر الاحتيال المقود يتغير بنفس القوة واتجاه المتغير المستقل إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق ٢٤٠، وتحت مستوى معنوية (0.05).

كما بلغت قيمة معامل التحديد (R²) مقدار (0.28)، وهذا يعني بان (28%) من التغيرات الحاصلة في اكتشاف مخاطر الاحتيال يمكن تفسيره من خلال تطبيق إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ من قبل شركات ومكاتب التدقيق . وبما ان اشاره معامل بيتا موجبة هذ يعني بان التأثير ايجابي اي ان هناك (علاقة طردية) بين متغيري الفرضية، اذ بلغت قيمة معامل بيتا (0.59) وهي قيمة موجبة وهذا يعني ان التأثير ايجابي اي عند تغيير وحدة واحدة في إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ سوف يكون هناك زيادة بمقدار (59%) في اكتشاف مخاطر الاحتيال.

كما بلغت قيمة المحسوبة (49.04) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عد مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (123، 3.88) ما يدل على رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) وبهذا فإن العلاقة الخطية المقترضة لتقدير معالم الأنماط معنوية ويستدل من ذلك إن لتطبيق إجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ له علاقة معنوية في الكشف عن مخاطر الاحتيال في القوائم المالية، وهذا ما يثبت فرضية البحث والتي نصت على أنه (توجد علاقة ذو دلالة معنوية لاعتبار اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق ٢٤٠ في اكتشاف مخاطر الاحتيال في القوائم المالية عند مستوى معنوية (%)%).

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

- 1) ان معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ يسهم في وضع إرشادات تتعلق بمسؤولية مراقب الحسابات بشأن الاحتيال في تدقيق القوائم المالية اذ ان توفير إرشادات تتعلق بمسؤوليه المدقق بشأن الاحتيال لتدقيق الكشوفات المالية يسهم في ان يفصل الاحتيال عن الخطأ، ويقسم الاحتيال الى الكشوفات المالية المضلة وغض الموظفين (سوء استخدام الأصول)
- 2) ان معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ يسهم في وصف المسؤوليات المتعلقة بأولئك المسؤولين عن آليات الحكومة وإدارة الوحدة الاقتصادية للحد من وأكتشاف الاحتيال، ويصف المحددات المركزة لعملية التدقيق في سياق الإحتيال وبين مسؤوليات المدقق لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الاحتيال
- 3) يمكن أن تكون طبيعة إجراءات التدقيق التي ستم في حاجة إلى التغيير للحصول على أدلة تدقيق أكثر مصداقية وذو صلة بالموضوع أو للحصول على معلومات مؤيدة إضافية وهذا يمكن أن يؤثر على كل من نوع إجراءات التدقيق التي يجب أداؤها ودرجة تنويعها.
- 4) يمكن لمراقب الحسابات تحديد أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الاحتيال تؤثر على عدد من الحسابات والتأكيدات بما في ذلك تقييم الأصول والتقديرات المتعلقة بمعاملات محددة أو التزامات أخرى هامة مستحقة (مثل التزامات مزايا العاملين عن التقاعد بعد نهاية الخدمة والتزامات مواححة البيئة)
- 5) توجد علاقة ذو دلالة معنوية لإجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق ٢٤٠ في الكشف عن مخاطر الاحتيال في القوائم المالية للشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية عند مستوى معنوية (%)%).

ثانياً:- التوصيات

- 1) ضرورة مشاركة مدققي الحسابات في ورشات العمل والدورات التدريبية المسقرة والتي تسهم في رفع كفاءة وخبرة المدقق.
- 2) ضرورة الاستفادة من خبرات مكاتب التدقيق الكبرى والتي تسهم في رفع خبرات مدققي الحسابات.
- 3) ضرورة تحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق من قبل المنظمات المهنية مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة بأكتشاف الاحتيال والخطأ في التقارير المالية، وذلك حتى يمكن لمستخدمي التقارير المالية أن يتبعوا بأرائهم وبعدالة هذه التقارير في التعبير عن المراكز المالية ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية.
- 4) ضرورة الاطلاع المسفر على التغيرات في إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق أكثر مصداقية وذو صلة بالموضوع.
- 5) ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات وتطوير ذاتهم واستخدام التقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم، من خلال وضع برامج تدريبية مسيرة للمدققين العاملين بمكاتب شركات التدقيق لتحسين مستوى أدائهم وتطويره حتى يتلاءم مع التطورات المستمرة في العمل.

Funding

None

Acknowledgement

None

Conflicts of Interest

The author declares no conflict of interest.

References:

- Al-Ani, Safaa Ahmed Mohamed, Al-Kaabi, Jaafar Abdel-Hussein (2021) The effect of using strategic thinking and brainstorming by the auditor in detecting fraud risks, Karbala Journal, Volume 1, Issue 4.
- Al-Jaarat, Khaled Jamal, and Boutara, Fadila (2017), the role of international financial reporting standards (IFRS) and internal auditing in controlling creative accounting practices, the third international conference on modern trends in accounting, on October 24-25, 2017, Umm Al-Bouaghi Al-Arabi University Mahidi
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2002. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2018, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standards No. 240. New York: AICPA.
- Begovic, Boris (2015) Corruption: concepts, types, causes and consequences, Journal of Business Finance & Accounting, Vol.4, No.5.
- Bowlin, Kendall (2011), *Risk-Based Auditing, Strategic Prompts, and Auditor Sensitivity to the Strategic Risk of Fraud*, Journal of Accounting Research , Vol. 86, No. 4.
- Brazel, Tina D. Carpenter, J. Gregory Jenkins (2010)Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field ,journal The Accounting Review, American Accounting Association, Vol. 85, No. 4.
- Dahdouh, Hussein Ahmed (2006) The auditor's responsibility for discovering deception in the financial reports of industrial companies and the factors affecting his discovery, Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences, Volume 22, Number One, Damascus University: Syria.
- Egyptian Accounting Standard 240, (2008) The responsibility of the auditor regarding fraud and fraud when auditing financial statements, International Federation of Accountants.
- Essam Mohammed, Al-Buhaisi, (2012) The professional responsibility of auditors in discovering fraud and error in the financial statements, an applied study for auditing offices in the Gaza Strip. Master's degree in Accounting and Finance from the Faculty of Commerce at the Islamic University of Gaza.
- Hamshari, Yaser Mohd, . Haitham Yousef Ali, Mohammad Ahmad Alqam(2021)The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan, Academic Journal of Interdisciplinary Studies, Vol. 10, No. 2.
- Hansen, Rene Phute, Thembile; Dembe, Killron ; Chikanza, Synodia; Zimbabwe, Pact , Handbook"; Zimbabwe (2005) "Fraud Prevention" Printed in the Entity ed States of America, july-august, 1edition.
- Hoffman, v. b., ;zimbelman,m.f.,(2012) *How strategic reasoning and brainstorming can help auditors Detect Fraud ?* ,the accounting review, Vol.6, No2

Hoffman, v. b., ;zimbelman,m.f.,(2012) *How strategic reasoning and brainstorming can help auditors Detect Fraud ?*,the accounting review, Vol.6, No2

IAS 240, (2010) *International Standard On Auditing 240 The Auditor's Responsibilities Relating To Fraud in An Audit of Financial Statements.*

Marshall , Romny B. & stienbart, Paul john,(2018) *Accounting Information System*, New York: Prentice Hall Business Publishing , SIXTH Edition.

Shebro, Nazir bin Khalifa Al-Qasim, (2021), The effect of applying International Auditing Standard No. (240) regarding the auditor's responsibilities in detecting and preventing fraud when auditing financial statements in reducing creative accounting practices, Economic Development Journal, Vol. 6, No. 1.

Wilks, T. Jeffrey, Zimbelman, Mark F., (2004) Using Game Theory and Strategic Reasoning Concepts to Prevent and Detect Fraud, journal Accounting Horizons, Vol. 18, No. 3.

Yassin, Ben Deghi, Sheikhi, Bilal, (2021) The extent to which the auditor applies the International Auditing Standard 240, the auditor's responsibility for studying fraud when performing the process of auditing the financial statements, the case of Algeria, Al-Manhal Economic Journal, Economic Development Journal, Volume 4, No. 3

ملحق (1)

بسم الله الرحمن الرحيم
م/استياءة

الأستاذ الفاضل
.....

إن تعاونك معنا في الإجابة على فقرات الاستياءة بصراحة وموضوعية يعد مساهمة فعالة منك في إغناء البحث الموسوم (دور اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي (ISA. No.240) في الكشف والخد من الممارسات الاحتيالية) وذلك للتعرف على مدى استخدام اجراءات التدقيق المناسبة والتي تساعده على تحسين فاعلية التدقيق ورفع كفاءة المدقق في التعامل مع خواطر الاحتيال من خلال اكتشافها والخد منها .
و يمثل المحور الاول للبحث في اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي 240, اما المحور الثاني فيتمثل في الكشف والخد من الممارسات الاحتيالية ، ويمكن الافادة من آرائكم وذلك من خلال تفضلكم بالإجابة الصريحة والموضوعية على هذه الاسئلة ، اذ تعقد دقة نتائج البحث على دقة الإجابة. مع خالص شكرنا وتقديرنا

الباحثة

م.د. مني جبار محمد

جامعة الإمام جعفر الصادق (ع)

/كلية العلوم الادارية والمالية

قسم المحاسبة

اولاً : المصطلحات الواردة في الاستياءة

- 1- معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ :- يوفر معيار 240 إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق بشأن الاحتيال لتدقيق الكشوفات المالية ، اذ انه يفصل الاحتيال عن الخطأ، ويقسم الاحتيال الى الكشوفات المالية المضللة وغض الموظفين سوء استخدام الاصول ، ويوضح المسؤوليات المتعلقة بالمسؤولين عن آليات الحكومة وإدارة الوحدة الاقتصادية للحد من اكتشاف الاحتيال
- 2- احتيال :- عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنه فعل مقصود يؤدي الى اخطاء مادية من قبل واحد أو أكثر من الأفراد بين الإداره او القائمين على الإداره أو الموظفين أو أطراف ثالثة في القوائم المالية التي تخضع للتدقيق
- 3- طبيعة التدقيق اذ يشير الى نوع الاجراء المستخدم او خصائص العينة المختارة. اذ يمكن ان يقوم الفريق بتغيير او تعديل طبيعة اجراءات التدقيق بهدف توفير دليل أكثر صدقية او معلومات اضافية تعزز معلومات اخرى.
- 4- توقيت اجراءات التدقيق، يقوم المدقق بجمع الادلة خلال السنة او ان يقوم بذلك نهاية السنة ويمكن ان يقوم الفريق بتغيير توقيت اجراءات التدقيق .
- 5- نطاق اجراءات التدقيق، يشير الى كمية الادلة التي يتم جمعها. اذ ينبغي ان يعكس نطاق اجراءات التدقيق المطبقة تقييم مخاطر الاحتيال

ثانياً :- الأسئلة العامة

1. التحصيل العلمي : دكتوراه وما يعادلها
ماجستير وما يعادلها
البكالوريوس
الدبلوم العالي

2. نوع الوظيفة : شريك في مكتب التدقيق مدير مكتب التدقيق مدقق

3. مستوى الخبرة في مجال مهنة التدقيق : اقل من 10 سنوات من 10-20 سنة

ثالثاً : معاور الاستئناف

المحور الاول : اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي 240

الفقرات	ت				
لا اتفق تماماً	اتفاق تماماً	اتفاق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
يسهم معيار التدقيق الدولي 240 في وضع تعليمات تتعلق في بيان مسؤولية المدقق بشأن الاحتيال في تدقيق الكشوفات المالية.	1				
يصف معيار التدقيق الدولي 240 المحددات المتصلة لعملية التدقيق في سياق الاحتيال	2				
يتطلب معيار التدقيق الدولي 240 من مراقب الحسابات ممارسة الشك المهني وان يكون على شك لإمكانية حدوث تحريفات جوهرية	3				
يؤكد معيار التدقيق الدولي 240 على اعضاء فريق التدقيق مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق للتحريفات الجوهرية.	4				
يتطلب معيار التدقيق الدولي 240 من الشريك المسؤول ان يضع في حساباته الأمور التي ينبغي ابلاغها لفريق التدقيق غير المشتركون في المناقشة عن التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الاحتيال	5				

المحور الثاني: الكشف والحد من الممارسات الاحتيالية

الفقرات	ت				
لا اتفق تماماً	اتفاق تماماً	اتفاق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
ان اجراءات التدقيق التي تختلف في طبيعة الأدلة ينطوي على اختبار عينة معينة من الجهات الخاضعة للتدقيق لاكتشاف مخاطر الاحتيال	1				
يخبر المدقق تأكيداً معيناً عن طريق جمع مجموعة من الحقائق للكشف عن مخاطر الاحتيال ويمكن أن تتضمن مجموعة من الحقائق مستندات وتأكيدات وفووصات وملحوظات وعلاقات تحليلية واستفسارات	2				
أن طبيعة الأدلة من الوثائق الداخلية تختلف عن طبيعة الأدلة من الوثائق الخارجية وأن أقل موثوقية منها في اكتشاف مخاطر الاحتيال	3				
أن الهدف من اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي 240 هو إزالة حالات فشل	4				

5	إجراءات التدقيق المستقبلية عن اكتشاف مخاطر الاحتيال
6	أن طبيعة إجراءات التدقيق يمكن ان تكون بحاجة إلى التغيير لكي تحصل على ادلة تدقيق أكثر موضوعية ولها علاقة بالموضوع أو للحصول على معلومات مؤيدة إضافية وهذا يمكن أن يؤثر على كل من نوع إجراءات التدقيق التي ينبغي أداؤها ودرجة تنوعها
7	ان توقيت الإجراءات الهامة يمكن ان تكون في حاجة إلى تعديل ويمكن لمراقب الحسابات أن يصل إلى استنتاج عن اكتشاف مخاطر الاحتيال يعكس مدى الإجراءات المطبقة مدى تقدير المخاطر في التحرير الهام والمؤشر الناتج عن الممارسات الاحتيالية
8	ان رد فعل مراقب الحسابات للتعامل مع مخاطر التحرير الجوهري الناتجة عن الممارسات الاحتيالية على مستوى التأكيد يمكن أن يشمل تغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق