

الجامعة التقنية الوسطى
كلية التقنية الادارية/بغداد
Sohadalsaffar72@mtu.edu.iq

الجامعة التقنية الوسطى
كلية التقنية الادارية/بغداد
ar6101755@gmail.com

علاقة الارتباط بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 وأثره في تعزيز اجراءات التدقيق دراسة تحليلية في مستشفى الكندي التعليمي

أ.م.د. شهاد صبيح الصفار

الباحثة مريم سعد داخل

المستخلص

يهدف البحث الى تسليط الضوء على اجراءات التدقيق المعتمدة وفق المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 ومدى سلامة التصميم والتطبيق، بالإضافة الى بيان علاقة الارتباط والتأثير بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 في تعزيز اجراءات التدقيق. وقد حاولت الباحثتان الاجابة على التساؤل الذي اثارته مشكلة البحث وهو "هل هنالك علاقة ارتباط بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 في تعزيز اجراءات التدقيق؟" انجزت الباحثتان الجانب العملي عن طريق تصميم استمارة استبانة عددها (68) وزعت على عدد من مدقي الهيئات العاملة في وزارة الصحة والتابعة الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي وذلك من اجل معرفة مدى الارتباط والتأثير بين المعيارين الدوليين. تم التوصل الى تصميم اجراءات تدقيق خاصة بتدقيق المؤسسات الخدمية وتكون موجودة في كل عملية تدقيق متمثلة بالتخطيط والتحليل وجمع الادلة وابداء الرأي. كما اتضح عن طريق نتائج الاختبارات الخاصة بتحليل علاقة الارتباط والتأثير بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 وتعزيز عملية التدقيق وجود علاقة ارتباط وتأثير قوية بين تلبية متطلبات المعيارين وبين تعزيز اجراءات التدقيق. اما التوصيات فكانت ابرزها التأكيد على الالتزام بتطبيق المعيارين الدوليين لما لها من علاقة ارتباط وتأثير في تعزيز عملية التدقيق. وضرورة تحديث وتجديد وسائل العمل بشكل مستمر وذلك عن طريق التواصل مع التطورات الحديثة في مجال العمل الالكتروني من خلال المؤتمرات والدورات التدريبية.

الكلمات المفتاحية:

معياري التدقيق ISA 402، المعيار الدولي لارتباطات التأكيد ISAE 3402، خدمات التأكيد، اجراءات التدقيق.

Abstract

The research aims to shed light on the audit procedures adopted according to the international standards ISA 402 and ISAE 3402 and the extent of the integrity of the design and application, in addition to stating the relationship of correlation and influence between the international standards ISA 402 and ISAE 3402 in

enhancing audit procedures. The researchers tried to answer the question raised by the research problem, which is "Is there a correlation between the international standards ISA 402 and ISAE 3402 in enhancing audit procedures?" The researchers completed the practical aspect by designing a questionnaire form numbering (68) distributed to a number of auditors of the bodies working in the Ministry of Health and affiliated to the Federal Financial Supervision Bureau in order to know the extent of the correlation and influence between the two international standards

It was reached to design audit procedures specific to auditing service institutions and to be present in every audit process represented by planning, analysis, collecting evidence and expressing an opinion. As it became clear through the results of the tests for analyzing the relationship of correlation and influence between the two international standards ISA 402 and ISAE 3402 and enhancing the audit process, there is a strong relationship of correlation and influence between meeting the requirements of the two standards and enhancing the audit procedures. As for the recommendations, the most prominent was ensuring commitment to applying the two international standards due to their relationship of correlation and influence in enhancing the audit process. And the necessity of updating and renewing work methods on an ongoing basis by communicating with the latest developments in the field of electronic work through conferences and training courses. Key-words: Auditing Standard ISA 402, International Standard for Assurance Engagements ISAE 3402, Assurance Services, Audit Procedures

المقدمة

تمتاز المؤسسات الخدمية بدورها الكبير في المجتمع من خلال تقديم العديد من الخدمات، وهذه المؤسسات تحتاج الى اجراءات تدقيق فعالة، حيث يقع على عاتق المدقق الخارجي تصميم اجراءات تتناسب مع الوحدة المراد تدقيقها وتوفير تأكيد مناسب عن مدى الالتزام والتطبيق. ولتعزيز دور المدقق ينبغي تبني مجموعة من المعايير الدولية ذات العلاقة بهذا المجال كمعيار التدقيق الدولي 402 اعتبارات التدقيق ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية والمعيار الدولي 3402 تقارير التأكيد عن ادوات الرقابة في المؤسسات الخدمية.

يضم البحث اربعة مباحث، خصص المبحث الاول لعرض منهجية البحث. اما المبحث الثاني تناول الجانب النظري نظرة تعريفية عن المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 وعرض اجراءات تدقيق المؤسسات الخدمية وفق المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402. اما المبحث الثالث الجانب العملي للبحث اذ ضم تحليل علاقة الارتباط والتأثير بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 واختبار صدق وثبات الاستبانة بالإضافة الى عرض التحليل الاحصائي ونتائج اختبار الفرضيات الخاصة بتحليل علاقة الارتباط والتأثير بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402. اما المبحث الرابع تضمن الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت اليها الباحثتان.

المبحث الاول: منهجية البحث

مشكلة البحث

نظراً لعدم المعرفة الكافية بالمعايير الدولية، فضلاً عن عدم كفاية اجراءات التدقيق المعتمدة عند فحص وتقييم السياسات والاجراءات الرقابية في الوحدات الخدمية مما ينعكس سلباً على عمليات التدقيق وامام ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الاتي: هل هنالك علاقة ارتباط بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 في تعزيز اجراءات التدقيق؟

اهمية البحث

تأتي أهمية البحث بتوضيح الدور الفعال لوضع سياسات واجراءات الرقابة للمحافظة على المال العام، لذا يقع على عاتق المدقق ضمن تقديمه لخدمات التأكيد تحديد جوانب الضعف في تطبيق السياسات والاجراءات الرقابية وتقديم تقارير التأكيد الى الوحدات الاقتصادية (المستفيدة) لتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. فضلاً عن تسليط الضوء حول اجراءات التدقيق وفقاً للمعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 للمحافظة على الموارد وتعزيز الثقة بعمليات التدقيق.

اهداف البحث

1. التعرف على اجراءات التدقيق وفق المعيارين الدوليين 402 و 3402 ومدى سلامة التصميم والتطبيق.
2. بيان علاقة الارتباط والتأثير بين المعيارين الدوليين 402 و 3402 في تعزيز اجراءات التدقيق.

فرضية البحث

الفرضية الاولى: توجد مجالات تلي متطلبات كل من معيار التدقيق الدولي ISA 402 عند تصميم اجراءات التدقيق، والمعيار الدولي ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقاً لمفهوم خدمات التأكيد.

الفرضية الثانية: هناك علاقة تكاملية بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 دعماً لعمل المدقق عند تقديم خدمات ابداء الرأي وعمليات التأكيد.

الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تلبية متطلبات ISA 402 و ISAE 3402، وتعزيز الثقة بعمل المدقق.

حدود البحث

1. الحدود المكانية: تم تطبيق البحث في مستشفى الكندي التعليمي/التابع الى دائرة صحة بغداد الرصافة.
 2. الحدود الزمانية: تمثلت الحدود الزمانية للبحث للسنوات من (2020-2023) لتوافر بياناتها،
- 6-1 اسلوب البحث

اعتمدت الباحثتان على المنهج الاستنتاجي وذلك عن طريق مجموعة من المصادر العربية والأجنبية المتمثلة بالمراجع العلمية، كالكتب، والأبحاث، والأطاريح، والرسائل الجامعية المنشورة. ولإنجاز الجانب العملي تم تصميم قائمة الاستبانة وتحليلها من خلال مجموعة من الاساليب الاحصائية تمثلت باستعمال بعض المقاييس الاحصائية مثل الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الاهمية النسبية، ومعامل الارتباط، والوسط الفرضي، وقد ادخلت البيانات باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS24) لغرض تحليل البيانات وعرض النتائج بناءً على اسئلة الاستبانة.

المبحث الثاني: الجانب النظري

نظرة تعريفية عن المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402

1. معيار التدقيق الدولي ISA 402 " اعتبارات التدقيق ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية التي تستعمل مؤسسة خدمية" هو واحد المعايير الدولية الالزامية التي يعتمدها المدقق في عملية تدقيق القوائم المالية ويتناول هذا المعيار مسؤولية مدقق الوحدات الاقتصادية المستفيدة بالحصول على الادلة الكافية والمناسبة من خلال فهم طبيعة الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية وأثرها على الرقابة الداخلية والتعرف على مخاطر التحريفات المادية (IAASB, 2024: 345).

2. معيار الدولي لعمليات التأكيد ISAE 3402 "تقارير التأكيد حول رقابات مؤسسة الخدمة" هو واحد المعايير الذي

يقدم خدمات تأكيدية من خلال التعاقد مع مدقق خارجي بتكليف خاص لفحص السياسات والاجراءات الرقابية، وتقديم تقرير تأكيد تستخدمه الوحدة الاقتصادية الام ومدققوها حول الرقابة على المؤسسات الخدمية التي تقدم الخدمات بالنيابة عن الوحدة الاقتصادية 221: 2020, IAASB.

3. خدمات التأكيد: هي عمليات تأكيدية هدفها تقليل المخاطر الى مستوى مقبول يقدمها المدقق لتعزيز درجة ثقة المستخدمين نتيجة لتكليفهم من قبل الادارة العليا حول فحص السياسات والاجراءات الرقابية لأبداء استنتاج معقول وتقييم موضوع محل التأكيد في ضوء المعايير الدولية بعد الحصول على الادلة الكافية الملائمة التي تدعم رأي المدقق. Arens et al, 2018: 133.

4. تقرير التدقيق والتأكيد: هو أداة يمكن الاعتماد عليها من قبل المؤسسات الخدمية والتي عن طريقها تثبت امكانية الاعتماد على البيانات المالية المثبتة فيها مما تزيد ثقة واطمئنان الاطراف المستفيدة.

5. تكليف خاص: هو تكليف يقدمه المدقق بمقتضى خدمات تتعلق بإجراءات تدقيق وفحص محدد على وفق معايير محددة. يتضمن تقديم رأي مهني حول عدم الالتزام المؤسسة بتطبيق السياسات والاجراءات الرقابية او المعايير الدولية (130: 2018, IAASB).

اجراءات تدقيق المؤسسات الخدمية وفق معيار التدقيق الدولي 402 ISA

تُعد إجراءات التدقيق من الركائز الاساسية الذي يعتمد عليها المدقق لإتمام عملية التدقيق، وعند العمل ينبغي تنفيذ مجموعة إجراءات تساعد في جمع الادلة وتكوين رأي فني محايد (341: 2010, Loughran). كما تضمنت إجراءات التدقيق الاساسية كل من الآتي:

اولاً: الحصول على خطاب التعاقد مع المؤسسة الخدمية

يتناول معيار التدقيق الدولي (210) المعنون "الاتفاق حول شروط مهمة التدقيق" مسؤولية المدقق بالاتفاق على شروط عملية التدقيق مع ادارة المؤسسة الخدمية او مع المكلفين بالحوكمة. يتضمن المعيار تحديد الشروط المسبقة من خلال دراسة خطاب التعاقد، إذ يمثل إتفاق بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق على اداء عملية التدقيق والخدمات المرتبطة بها، كما يحدد ما اذا كان سيتم تنفيذ عملية التدقيق او عملية فحص او خدمات استشارية او إعداد إقرار ضريبي (109: 2018, IAASB).

ثانياً: التخطيط لعملية التدقيق

هو احد معايير العمل الميداني الذي يساعد المدقق في تخصيص المهام والاشراف عليهم، إذ يساعد التخطيط الصحيح، المدقق في تنظيم عمله، واختيار الفريق الذي يتمتع بالخبرة والكفاءة العالية في مجال التدقيق (IAASB, 207: 2020)، ويعرف التخطيط هو وضع خطة استراتيجية بهدف الحصول على مستوى منخفض من المخاطر والوصول الى تأكيد معقول (الشحنة، 2015: 135). تبرز اهمية التخطيط بالنسبة للمدقق في تحقيق الآتي:

- الحصول ادلة الاثبات الكافية التي تساعد في ابداء رأي فني محايد عن صدق وعدالة القوائم المالية وتجنب التعرض للمسائلة القانونية (القريشي، 2011: 161).

- السيطرة على التكاليف (Bawab, 2019: 42).

- تجنب سوء الفهم مع الوحدة محل التدقيق (Blessing et al, 2020: 175).

كما تضم عملية التخطيط مجموعة من الخطوات المنهجية والمعتمدة لجمع وتقييم ادلة الاثبات، يحتاج المدقق العديد من المعلومات لتخطيط عملية التدقيق وفقاً لأهداف تلك العملية والمؤسسة التي ستخضع للتدقيق، إذ يُجري المدقق المسح الاولي للمؤسسة قبل اعداد خطة التدقيق وتنفيذ العمل الميداني. حيث تتضمن هذه المرحلة الخطوات الآتية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2020: 209).

1. فهم الوحدة محل التدقيق. يجب على المدقق فهم الوحدة الخاضعة للتدقيق وتقدير مخاطر التحريف الجوهرية في البيانات المالية بما فيها الرقابة الداخلية وجمع المعلومات التفصيلية عن المؤسسة الخدمية والامام بمعاملاتها المالية (Ang, 2013: 49).

2. فهم الاطار القانوني والتنظيمي للوحدة. يتناول معيار التدقيق الدولي (250) المعنون "مراعاة القوانين واللوائح عند تدقيق البيانات المالية"، من مسؤوليات المدقق فهم القوانين واللوائح المعمول بها عند تدقيق البيانات المالية، إذ يختلف تأثير القوانين واللوائح على البيانات المالية الى حد كبير، إذ انها تحدد المبالغ والافصاحات التي يجب تضمينها في البيانات المالية، حيث تقع على عاتق المدقق مسؤولية تحديد المخاطر والمخالفات المتعلقة بالقوانين واللوائح والتي يمكن ان تؤدي الى غرامات مالية على البيانات المالية (محمد والمشهداني، 2021: 595).

3. تنفيذ الإجراءات التحليلية. هي احدى إجراءات الحصول على الادلة التي يستخدمها المدقق خلال المراحل المختلفة لأداء عمله من اجل الحكم على مدى معقولية القيم الدفترية الواردة في البيانات المالية من خلال تقييم ومقارنة العلاقات المختلفة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية والبحث في اسباب التقلبات غير المتوقعة في ارصدة الحسابات وتحديد البيانات التي تتطلب فحصاً اضافياً من قبل المدقق بسبب وجود تحريفات جوهرية فيها والحصول على معلومات كافية ومناسبة لدعم النتائج النهائية لعملية التدقيق ((IFAC, 2017: 466)، ان الهدف العام من تنفيذ الإجراءات التحليلية هو توجيه انتباه المدقق الى المجالات التي تحتاج المزيد من الفحص والتدقيق من اجل تقديم ادلة جوهرية او المساعدة في التقييم النهائي لعملية التدقيق (AICPA, 2019: 499).

4. وضع حدود الاهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق. عند تطوير استراتيجية التدقيق الشاملة للمدقق ينبغي تحديد الاهمية النسبية للبيانات المالية ككل في ظل الظروف المحيطة بالوحدة، اذا كانت هناك فئة واحدة او اكثر من المعاملات التي من المتوقع ان تؤثر فيها التحريفات على القرارات التي يتخذها المستخدمون على اساس البيانات المالية. إذ يشير مفهوم الاهمية النسبية الى خطورة او طبيعة الخطأ او الحذف او التحريف في البيانات المالية وفقاً لوجهة نظر مستخدم البيانات (لخذاري، 2019: 105) اما مخاطر التدقيق فقد عرفها معيار التدقيق الدولي (200) المعنون "الاهداف العامة للمدقق المستقل" بانها المخاطر الذي يعبر فيها المدقق عن رأي غير ملائم عندما تحتوي القوائم المالية على تحريفات جوهرية، وبالتالي تؤثر سلباً على رأي التدقيق وعلى تحقيق اهداف التدقيق وكما تؤثر على مستخدمي القوائم المالية مما يعرضه للمساءلة القانونية والاضرار بسمعته المهنية (Louwers et al, 2015: 181).

5. فهم الرقابة الداخلية. هي نقطة البداية للمدقق لبدء عمله وفي ضوء نتيجة فحصه للرقابة يصمم برنامج التدقيق وتحديد عدد الاختبارات، وحجم العينات (IAASB, 2019: 6). إذ اشار معيار التدقيق الدولي (315) الى مسؤولية المدقق بشأن التعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية وتقديرها بما فيها الرقابة الداخلية للوحدة وتحديد ارصدة الحسابات والمعاملات التي تنطوي عليها مخاطر عالية (Whittington et al, 2016: 190).

6. وضع الخطة العامة للتدقيق. وهي الخطة الذي يضعها المدقق بهدف انجاز عملية التدقيق خلال فترة محددة ويعتمد المدقق الى تقسيم العمل بين فريق التدقيق ويفترض ان تكون الخطة مكتوبة وتتضمن ايضاحات مفصلة عن إجراءات عملية التدقيق وما يتعلق بها من عمليات وانشطة (عباس، 2021: 34).

7. برنامج التدقيق. يتم اعداد برنامج التدقيق بعد فهم ومعرفة النظام المحاسبي المطبق ودراسة السياسات والإجراءات الرقابية المرتبطة بالمعاملات وارشدة الحسابات. يعرف برنامج التدقيق هو مجموعة من التعليمات في حوزة فريق التدقيق تساعدهم على تحديد طبيعة وتوقيت حجم إجراءات التدقيق التي يجب ان يعتمد عليها المدققون كما انه يعبر عن اهداف التدقيق ويعرض من خلال البرنامج حجم الاختبارات والعينة وكذلك تحديد نتائج التدقيق المحققة والاستنتاجات المستخلصة. إذ تجرى على برنامج التدقيق تحديثات سنوية بعد موافقة الجهات المختصة حسب القطاعات لتطوير استراتيجية التدقيق اضافة بعض الامور المهمة الذي تتماشى مع متطلبات عملية التدقيق

13: 2016, RTI)).

8. اعداد تقرير التدقيق

بعد الانتهاء من عملية التدقيق، يُعد المدقق تقريراً يعكس النتائج ويعبر عن رايه الفني بالقوائم المالية، والذي يمتاز بالأهمية الكبيرة لجميع الجهات المستفيدة (صالح وآخرون، 2020: 37) ومن انواع الآراء المعبر عنها في معيار التدقيق الدولي (700)، المعنون "تكوين الرأي واعداد التقارير حول القوائم المالية"، هو الرأي النظيف القياسي، الرأي النظيف مع فقرة تفسيرية، الرأي المقيّد، الرأي السلبي، والامتناع عن ابداء الرأي (IAASB, 2018: 727).

- الرأي النظيف القياسي: هو الرأي الذي يصدره المدقق عند استيفاء الشروط (Arens et al., 2016: 50)

1. تضمين القوائم المالية بـ(قائمة المركز المالي، كشف الدخل، التغييرات في حقوق الملكية، التدفقات النقدية).
2. الحصول على الادلة المناسبة بطريقة تمكن المدقق من الاقتناع بان القوائم المالية قد تم اعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية.

3. تقديم القوائم المالية بشكل عادل من جميع النواحي المادية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة.

4. لا توجد ظروف تتطلب اضافة فقرة او تعديل الصياغة او تعديل رأي المدقق.

- الرأي النظيف مع فقرة تفسيرية: وهو الرأي الذي يصدره المدقق على نحو كامل والتوصل الى النتائج المرضية عن عدالة القوائم المالية ولكن يرى المدقق تقديم معلومات اخرى للتقرير (السعري وآخرون، 2014: 127).

- الرأي المقيّد: هو الرأي الذي يصدره المدقق عندما يوجد تقييد لنطاق عمل المدقق مثلاً عدم تمكن المدقق من الجرد الفعلي للمخزون او عدم الاطلاع على الدفاتر والسجلات الخاصة بالوحدة محل التدقيق، وعند اصدار هذا النوع من التقرير يجب ان يوضح الاسباب التي دعت لذلك (رفاعة، 2017: 133).

- الرأي السلبي: هو الرأي الذي يصدره المدقق عندما يتأكد بان القوائم المالية لا تعبر بصورة واضحة وعادلة، ويعتقد المدقق ان القوائم تنسم بالتحريفات والتضليل (Whittington & Pany, 2016: 672)

- الامتناع عن ابداء الرأي: هو الرأي الذي يصدره المدقق عندما يكون غير قادر على تكوين رأي حول القوائم المالية المعروضة بشكل غير عادل وغير مستقل (Arens et al, 2016: 51).

ويوضح معيار التدقيق الدولي (402) بعض الحالات التي يتطلب من المدقق اصدار رأي متحفظ او امتناعه عن ابداء رأي بشأن الآثار المحتملة على القوائم المالية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2023: 465-466)

أ. لا يمكن للمدقق الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة الا من السجلات التي تحتفظ بها المؤسسة الخدمية ولا يستطيع مدقق الوحدة الاقتصادية المستفيدة الاطلاع على هذه السجلات.

ب. يجب على مدقق الوحدة الاقتصادية المستفيدة تقييم المخاطر التي تؤثر على الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية ولا يكون بمقدوره الحصول على الادلة التي تتعلق بالفاعلية التشغيلية لتلك الرقابة.

ج. يمكن للمدقق اصدار تقرير متحفظ عندما لا يستطيع التوصل الى فهم كاف للخدمات التي تقدمها المؤسسة الخدمية ولا يتوفر لديه الاساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية.

إجراءات التدقيق وفق المعيار الدولي ISAE 3402

عند القيام بعملية الفحص ينبغي على المدقق تنفيذ مجموعة من الإجراءات تمثلت بالاتي:

اولاً: إجراءات قبول عملية التأكيد. تقييم إستمرارية المدقق في العمل مع المؤسسة والتعاقد على فحص السياسات والإجراءات الرقابية، يُعد هذا الاجراء خطوة تمهيدية للتخطيط (البخاتي، 2022: 41-42). إذ ينبغي الاخذ في الحسبان الامور الآتية (الشحنة، 2015: 136):

1. تمتع فريق الفحص بالقدرات والمهارات والمؤهلات من اجل اتمام عملية التأكيد.

2. تحديد ما اذا كانت المعايير المطبقة من قبل المؤسسة الخدمية منسجمة مع الوحدة المستفيدة ومدققها.
3. تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق الاهداف الرقابية الواردة في وصف وتصميم السياسات والإجراءات لتوفير تأكيد معقول بان هذه المخاطر لا تمنع تحقيق الاهداف.
4. قدرة المدقق الوصول لجميع السجلات المحاسبية والوثائق بما فيها اتفاقيات مستوى الخدمة ذات الصلة لوصف نظام المؤسسة الخدمية.

ثانياً: الاتفاق على شروط عملية التأكيد. يوضح معيار التدقيق الدولي (210) "شروط التكليف بعمليات التدقيق"، ينبغي على المدقق تحديد الشروط مع المؤسسة الخدمية لتجنب سوء الفهم ويتم تثبيت تلك الشروط بعقد التكليف، يحتوي على الامور الرئيسية منها مسؤولية الادارة عن وضع وتصميم السياسات والإجراءات الرقابية، وان المدقق سيقوم بعملية الفحص تبعاً للمعايير الدولية التي تتطلب التخطيط والحصول على الادلة الكافية والمقنعة.

ثالثاً: التخطيط لعملية الفحص. يهدف التخطيط الى تطوير استراتيجية عامة ومفصلة تتناسب مع طبيعة العمل المتوقع انجازه والوقت اللازم لإكماله، وفقاً لذلك يخطط المدقق لأجراء عمليات التدقيق بكفاءة ويُعد التخطيط العنصر الرئيس لعملية فحص السياسات والإجراءات الرقابية لإنجاز الاعمال في الوقت المناسب وبكفاءة وفاعلية فضلاً عن مواكبة التغيرات (Messier et al, 2017: 78)، كما تركز المعايير الدولية على عدة اعتبارات للتخطيط والاشراف على عملية التدقيق منها اعداد خطة التدقيق والاشراف على اعمال التدقيق، الحصول على معرفة اعمال المؤسسة، التعامل مع اختلافات الرأي بين المدققين (Louwers et al, 2024: 55).

رابعاً: الاهمية النسبية. تمثل الاهمية النسبية واحداً من اهم مجالات اصدار الاحكام المهنية في التدقيق حيث يتناول المعيار الدولي (3402)، مسؤولية المدقق عند تطبيق الاهمية النسبية في تنفيذ وفحص السياسات والإجراءات الرقابية، وينبغي على المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق ان يمارس احكام الاهمية النسبية مع مراعاة انواع الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية، تقنية المعلومات والإجراءات اليدوية، الاخذ بالحسبان السياسات والإجراءات الرقابية لتحقيق الاهداف، بيئة الرقابة واليات تقييم المخاطر للمؤسسة الخدمية، السجلات والمعلومات ذات الصلة بعملية الفحص (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2023: 1169).

خامساً: ادلة الاثبات. حدد المعيار الدولي (3402)، الادلة التي ينبغي على المدقق الحصول عليها من المؤسسة الخدمية، والتي تشمل الآتي:

1. الحصول على الادلة مرتبطة بتصميم السياسات والإجراءات الرقابية: ينبغي على المدقق تحديد ماهي السياسات والإجراءات الضرورية لتحقيق اهداف الرقابة المنصوص عليها ويشمل هذا التحديد الآتي:

أ. تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق اهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المؤسسة الخدمية لنظامها وتعتبر مخاطر الرقابة من المخاطر المهمة المرتبطة بالسياسات.

ب. تقييم الربط بين السياسات والإجراءات المنصوص عليها وتلك المخاطر.

ج. استخدام مخططات سير العمل وجداول القرارات والاستبيانات التي تساعد على فهم السياسات.

2. الحصول على الادلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية للسياسات والإجراءات:

أ. إختبار السياسات التي يرى انها ضرورية لتحقيق اهداف الرقابة ويقدم بعدها تقريره من النوع (2) وهو تقرير يصف من خلاله الفاعلية التشغيلية للسياسات الرقابية.

ب. ان حصول المدقق على الادلة نتيجة ارتباطات سابقة مع المؤسسة لا تقلل من الاختبارات حتى لو كانت هذه الادلة مدعومة بأدلة تم الحصول عليها في الفترة الحالية.

ج. تعد السياسات الرقابية ذات فاعلية تشغيلية اذا كانت ستوفر بمفردها او بالاقتران مع سياسات اخرى تأكيداً

معقولاً، بتحقيق اهداف الرقابة التي نصت عليها المؤسسة الخدمية في وصفها.
د. تنفيذ إختبار للسياسات والإجراءات حول (كيفية تطبيق الرقابة، الاتساق في التطبيق، الطريقة التي طبقت فيها السياسات والإجراءات الرقابية).
سادساً: التوثيق. توثيق الادلة والمعلومات التي تم الحصول عليها ويجب توثيق طبيعة وتوقيت الإجراءات التي تم تنفيذها، من خلال الآتي (IFAC, 2016: 337-338):

1. تحديد وتسجيل العناصر التي تم اختبارها.
 2. توثيق اسماء من قام بالعمل والتاريخ الذي تم خلاله تنفيذ العمل.
 3. توثيق التحريفات الجوهرية المكتشفة والاستنتاجات التي توصل اليها فريق العمل.
 4. توثيق النقاشات حول الامور المهمة مع الاخرين.
 5. الاحتفاظ بالوثائق ضمن اوراق العمل الخاصة بالمهمة.
- سابعاً: الاقرارات المكتوبة. الحصول على إقرارات من المؤسسة الخدمية (IAASB, 2020: 38)، تضم المعلومات الآتية:

1. قدمت المؤسسة الخدمية للمدقق كافة المعلومات الضرورية.
 2. الحصول على الاثباتات الضرورية المرفقة عن وصف الوحدة لنظامها.
 3. إفصاح المؤسسة الخدمية عن معلومات تساعد المدقق في اتمام عملية التأكيد.
- ثامناً: استخدام عمل التدقيق الداخلي. يعد قسم التدقيق الداخلي من الاقسام المهمة في المؤسسات الخدمية اذ يقدم المعلومات والتأكيدات للإدارة ويؤدي هذا القسم نشاطات متعددة تتعلق بالخدمات والسياسات الرقابية، ان مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل قسم التدقيق هو حكم مهم في الآونة الاخيرة حيث يساعد المدقق الخارجي في تقليل التكاليف، وان قرار الاعتماد على قسم التدقيق هو قرار معقد يتطلب حكماً مهنياً ويتأثر بعدد من العوامل الخارجية بما في ذلك اسلوب عمل المدقق الداخلي والخبرات السابقة التي تحول دون الاعتماد على المدقق الداخلي (Brody, 2012: 11).

تاسعاً: اصدار تقرير المدقق. بعد انتهاء المدقق من عملية الفحص يتوجب اعداد تقرير الذي يمثل وثيقة مكتوبة تصدر من شخص مهني مستقل عن المؤسسة لأبداء رايه، الهدف منه ابلاغ المستخدمين حول المعلومات ودرجة تطابق هذه المعلومات مع السياسات والإجراءات الموجودة بالمؤسسة (الشحنة، 2015: 233). ويشير التقرير في سياق التدقيق الى الوثيقة الرسمية التي اعددها المدقق بعد فحص السياسات والإجراءات الرقابية للمؤسسة، ويمكن الرجوع اليه عند تحديد مسؤولية المدقق المهنية (المطارنة، 2013: 110). كما يعتبر تقرير المدقق مؤشراً عن مدى التزام الادارة بالمعايير الدولية والتشريعات واللوائح (الشحنة، 2015: 235). اشارة المعيار الدولي (3402)) اعداد نوعين من التقارير. يضم التقرير الاول وصف وتصميم السياسات والإجراءات الرقابية للمؤسسة الخدمية ويتألف هذا التقرير من عدة امور تمثلت بالآتي:

1. وصف الرقابة الداخلية بصورة عادلة من قبل ادارة المؤسسة الخدمية كما هو مصمم ومطبق.
 2. وصف الرقابة ذات العلاقة بأهداف الرقابة الواردة في وصف مؤسسة الخدمة بضورة ملائمة.
 3. اعداد تقرير خاص من المدقق يبين فيه التأكيد المعقول حول المسائل الواردة اعلاه.
- اما التقرير الثاني فيتضمن وصف تصميم الفاعلية التشغيلية للرقابة في المؤسسة الخدمية، من خلال إختبارات الرقابة المنفذة ونتائج تلك الاختبارات ويجب الاشارة الى طبيعة الاختبار بشكل مفصل حتى يمكن مدققي الوحدة المستفيدة من تحديد المخاطر. (IAASB, 2020: 236-237).

المبحث الثالث: الجانب العملي

3-1 تحليل علاقة الارتباط والتأثير بين المعيارين الدوليين 402 و 3402 في تعزيز اجراء المدقق

يتطرق هذه المبحث الى عرض علاقة الارتباط والتأثير بين المعيارين الدوليين 402 و 3402 في تعزيز الثقة بعمل المدقق من خلال اختبار صدق وثبات اداة الدراسة وتحليل إجمالي نتائج استجابات عينة البحث على محاور الاستبانة وبالاعتماد على مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي) ومقاييس التشتت (الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف) اضافة الى الاهمية النسبية والاتجاه العام.

3-2 اختبار الصدق والثبات

اولا: صدق الاستبانة. ان اختبار صدق الاستبيان هو اختبار مدى قدرة الاستبيان على قياس ما صممت من أجله ويدعى الصدق الظاهري الذي يعتمد على رأي اصحاب الخبرة والاختصاص في مجال الدراسة ليحكموا على مصداقية المقياس ودرجة الاتقان. لاختبار الصدق سيتم استخدام التحليل العاملي (Factor analysis) لمعرفة ان فقرات كل محور تقيس ما وضعت لأجله وانها تمثل المحور نفسه والنتائج التالية تمثل صدق الفقرات. يوضح الجدول (1) معامل الصدق لفقرات الاستبانة

الجدول (1) معامل الصدق لفقرات الاستبانة

المحور	الفقرات	Factor analysis	المحور	الفقرات	Factor analysis	المحور	الفقرات	Factor analysis
المحور الاول (اولا)	1	0.458	المحور الاول (ثانيا)	1	0.554	المحور الثاني	1	0.440
	2	0.446		2	0.539		2	0.639
	3	0.571		3	0.751		3	0.520
	4	0.426		4	0.705		4	0.420
	5	0.577		5	0.474		5	0.427
	6	0.575		6	0.634		6	0.533
	7	0.557		7	0.593		7	0.577
	8	0.506		8	0.569		8	0.608
	9	0.704		9	0.544		9	0.639
	10	0.545		10	0.56		10	0.716
	11	0.644		11	0.778		11	0.500
	12	0.515		12	0.629		12	0.494
	13	0.540		13	0.666		13	0.489
	14	0.513		14	0.538		14	0.451
	15	0.506		15	0.661		15	0.564
							16	0.521
							17	0.511

المصدر: اعداد الباحثان إستنادا الى مخرجات Spss24

يلاحظ من الجدول (1)، مدى تمثيل الفقرات للمحاور التابعة لها حيث يجب ان لا يقل معامل التحليل عن 0.4)) حتى يتم الاخذ بالفقرة لتمثل المحور والنتائج تبين المعاملات المرتفعة للفقرات.

ثانيا: ثبات الاستبانة. ان معنى الثبات للاستبانة هو ظهور نفس النتائج اذا تكرر اختبار الاستبانة على العينة المراد دراستها حيث يمثل الثبات مؤشراً على مدى الدقة والاتساق الداخلي في النتائج. هناك عدة طرق لقياس الثبات سيتم استخدام معامل الفا كرونباخ ، إذ يجب ان يكون قيمة المعامل اكبر من 0.7 لقبول النتائج. يوضح الجدول (2)، ارتفاع قيمة المعامل للمحاور والفقرات

الجدول (2) معامل الفا كرونباخ لقياس الثبات في قائمة الاستبانة

المحور	عدد الفقرات	معامل الفاكرونباخ
الاول	15	0.789
ثانيا	15	0.809
الثاني	17	0.801

المصدر: اعداد الباحثان إستنادا الى مخرجات Spss24

3-3 التحليل الاحصائي

المحور الاول (اولا): مجالات تلبية متطلبات معيار التدقيق ISA 402، عند تصميم اجراءات التدقيق من خلال التحليل الاحصائي الذي يوضحها الجدول (3)، يمكن القول الاتجاه العام لمجالات تلبية متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402، عند تصميم اجراءات التدقيق هو (اتفق تماما)، إذ تراوح مديات الوسط الحسابي بين (3.90 – 4.62) بما يؤكد ان الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (4.22) وهي اعلى من مؤشر القبول البالغ ((في اداة القياس التي يتراوح تدرجها من (1-5). اما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين ((1.024 - 0.519)، وإجمالي الانحراف المعياري بلغ (0.390) وهو دلالة على تجانس اجابات افراد العينة و اتفاقها على المحور واسئلته. كانت الفقرات الاولى والسادسة والخامسة بالمراتب الاولى من حيث الاهمية النسبية بلغت 92.4 و 88.4 و 87.6 على التوالي إذ ركزت الفقرات على فهم طبيعة الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية، ووجود برنامج تدقيقي معتمد ومحدث بشكل دوري بالإضافة الى قيام المدقق الداخلي بتغطية جميع النشاطات وتدقيق المعاملات لتعزيز عملية التدقيق.

الجدول (3) تحليل نتائج مجالات تلبية متطلبات ISA 402، عند تصميم اجراءات التدقيق

ت	السؤال	اتفق تماما			اتفق الى حد ما			لا اتفق تماما			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية %	الاتجاه العام
		ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت	ت					
1	فهم المؤسسة الخدمية وطبيعة الخدمات التي تقدمها وآلية عملها من خلال تنفيذ زيارات تفتيشية للمؤسسة تساعد على فهم أكثر عمقا لطبيعة الخدمات التي تقدمها المؤسسة قبل وخلال عملية التدقيق، طبقا لمعيار ISA 402.	43	24	1	35.3	1.5					4.62	0.519	11.2	92.4	اتفق تماما
2	فهم السياسات والإجراءات الرقابية للمؤسسة مع التأكد من سير المعاملات وتطبيق اجراءات الرقابة والضغط الداخلي، طبقا لمعيار ISA 402.	28	33	6	48.5	8.8	1.5				4.29	0.692	16.1	85.8	اتفق تماما
3	التعرف على التعقيدات والامتثال القانونية للمؤسسة والإطلاع على الوثائق ومخاطر الاجتباكات بين الانقسام والنسب العاملة في المؤسسة مع الحفاظ على سرية عمل المؤسسات، طبقا لمعيار ISA 402.	22	30	14	44.1	20.6	2.9				4.06	0.808	19.9	81.2	اتفق
4	التأكد من وجود تنسيق بالعمل بناء على السياسات والإجراءات الرقابية وتطبيق المخاطر المحتملة، طبقا لمعيار ISA 402.	31	25	12	36.8	17.6					4.28	0.750	17.5	85.6	اتفق تماما
5	التأكد من قيام المدقق الداخلي بتغطية لنشاط وتدقيق المعاملات المالية وبالأخص عمليات القبض والدفع وأنشطة التدقيق بالجهات العليا بالمؤسسة، طبقا لمعيار ISA 402.	34	26	8	38.2	11.8					4.38	0.692	15.7	87.6	اتفق تماما

6	وجود برنامج تدقيق معتمد لنشاط المؤسسة ويكون محدثاً بشكل دوري. طبقاً لمعيار ISA 402.	38	21	8	1	4.41	0.758	17.1	88.2	اتفق تماماً
7	التأكد من طبيعة والاهمية النسبية للمعاملات التي تم معالجتها من قبل المؤسسة الخدمية. طبقاً لمعيار ISA 402.	23	22	18	3	3.90	1.024	26.2	78	اتفق
8	تتمثل مراحل عملية التدقيق في التخطيط والاهمية النسبية للعناصر وتقييم المخاطر وتنفيذ الاجراءات الإضافية وتكوين الرأي وإصدار التقرير عن صحة وعدالة القوائم المالية. طبقاً لمعيار ISA 402.	29	30	6	3	4.25	0.799	18.8	85	اتفق تماماً
9	تنفيذ اجراءات اضافية للحصول على اذلة تدقيق مناسبة. طبقاً لمعيار ISA 402.	15	36	13	4	3.91	0.805	20.5	87.2	اتفق
10	استجابة المدقق لمخاطر التحريف الجوهرى من خلال توفر ما يكفى من الإثباتات التي تدعم اقرارات القوائم المالية. طبقاً لمعيار ISA 402.	22	37	6	3	4.15	0.758	18.2	83	اتفق
11	استخدام الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط كونها وسيلة فعالة لجميع اذلة التدقيق التي تدعم تقرير المدقق تطبيقاً لمعيار ISA 402.	31	27	9	1	4.28	0.808	18.8	85.6	اتفق تماماً
12	تشمل متطلبات معيار ISA 402 مطابقة المؤسسة الخدمية بموجب شروط العقد المبرم مع الوحدة المستفيدة بالإفصاح عن أية حالات غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أوي تحريفات لم يتم تصحيحها.	25	32	9	2	4.18	0.772	18.4	83.6	اتفق
13	احد متطلبات معيار ISA 402 إبلاغ السقف لإدارة والمكلفين بالحوكمة كتابياً عن أوجه القصور مع المعالجات التي تم التعرف عليها أثناء التدقيق.	34	27	5	2	4.37	0.751	17.1	87.4	اتفق تماماً
14	توثيق العمل المنفذ كجزء من اذلة الإثبات الداعمة للإستنتاجات التي تؤيد عملية التدقيق التي جرت. طبقاً لمعيار ISA 402.	21	32	9	6	4.00	0.898	22.4	80	اتفق
15	يركز معيار ISA 402 على اهم الخصائص التي يجب توافرها في التقرير الجيد متمثلة بالوضوح والشفافية والاهمية التي تدعم رأي المدقق.	25	33	10		4.22	0.688	16.3	84.4	اتفق تماماً
		36.8	48.5	14.7			0.390	9.24	84.4	اتفق تماماً

المصدر: اعداد الباحثان إستنادا الى مخرجات Spss24

المحور الاول (ثانياً): فحص المؤسسة الخدمية طبقاً لخدمات التأكيد، فإن المدقق يسعى لتلبية متطلبات ISAE 3402 من خلال التحليل الاحصائي الذي يوضحها الجدول (4)، يمكن القول الاتجاه العام (عند فحص المؤسسة الخدمية طبقاً لخدمات التأكيد، فإن المدقق يسعى لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402)، هو (اتفق) وبوسط حسابي إجمالي (4.13) وهو اعلى من مؤشر القبول البالغ ((3 في اداة القياس، وبانحراف معياري (0.454) ومعامل اختلاف (10.9)، ما يدل على تجانس الاجابات اي اتفاقها على المحور واسئلته وبأهمية نسبية (82.6%). اما باقي الفقرات المتكونة للمحور فكان اغلب اتجاهها هو (اتفق) إذ تتراوح مديات الوسط الحسابي بين (4.54)-(3.91) والانحراف المعياري (1.203)-(0.558). كان تركيز الفقرات الاولى والثامنة على السياسات والاجراءات الرقابية لتلبية رغبات المستفيدين من الخدمات التي تقدمها المؤسسة الخدمية، وكذلك التركيز على التأهيل العلمي والعملية للمدقق لتطبيق المعيار الدولي 3402 بالمرتبة الاولى من حيث الاهمية النسبية الذي بلغ (90.8 % و 85.6 %) على التوالي. اما باقي الفقرات (السابعة والتاسعة والعاشره والحادية عشر والرابعة عشر) التي تضمنت وضع الخطط الاستراتيجية والسياسات والاجراءات التي توفر تأكيد معقول بالتزام المدقق بالمتطلبات الاخلاقية، بالإضافة الى وصول المدقق لكافة السجلات والمعلومات التي تعزز عملية التدقيق وتوثيقها ضمن الملف الدائم والجاري للرجوع اليها، كانت بالمرتبة الثانية بالاهمية النسبية 84.2 % لكل منهم.

الجدول (4) تحليل نتائج فحص المؤسسة الخدمية طبقا لخدمات التأكيد، وتلبية متطلبات ISAE 3402

ت	السؤال	اتفق تماما	اتفق	لا اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما	الوسط الحسابي المعياري	الاختلاف	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية %	الاتجاه العام
1	يسعى المدقق من خلال تطبيق معيار ISAE 3402 الى التأكيد من ان المؤسسة الخدمية تقدم خدماتها استنادا الى مجموعة من السياسات والاجراءات الرقابية بما يلبي حاجات ورغبات المستفيدين واهداف المؤسسة.	39	27	2			4.54	0.558	12.2	90.8	اتفق تماما
		57.4	39.7	2.9							
2	يعالج معيار ISAE 3402 عمليات التأكيد التي يقدمها المدقق بخصوص السياسات والاجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة الخدمية من حيث صلتها بإعداد التقارير المالية.	22	34	12			4.15	0.697	16.7	83	اتفق
		32.4	50.0	17.6							
3	يسعى المدقق من خلال تطبيق معيار ISAE 3402 الحصول على تأكيد معقول من كافة الجوانب الجوهرية، حول ما إذا كانت السياسات والاجراءات الرقابية مصممة ومطبقة بصورة صحيحة.	20	31	14	1	2	3.97	0.914	23.0	79.4	اتفق
		29.4	45.6	20.6	1.5	2.9					
4	التعرف على المخاطر التي من الممكن ان تتعرض لها المؤسسة الخدمية، في حالة ضعف السياسات والاجراءات الرقابية المطبقة من خلال تطبيق معيار ISAE 3402.	25	23	17	2	1	4.01	0.938	23.3	80.2	اتفق
		36.8	33.8	25.0	2.9	1.5					
5	يركز المدقق من خلال تطبيق معيار ISAE 3402 على وضوح مهام ومسؤوليات جميع الاطراف المسؤولة عن اداء عملية التأكيد.	24	26	16	2		4.06	0.844	20.7	81.2	اتفق
		35.3	38.2	23.5	2.9						
6	يركز المدقق من خلال تطبيق معيار ISAE 3402 على شروط التكاليف التي تسبق عملية الارتباط قبل تنفيذ عملية لفحص.	20	32	11	5		3.99	0.872	21.8	79.8	اتفق
		29.4	47.1	16.2	7.4						
7	فهم طبيعة المؤسسة قبل وضع الخطط الاستراتيجية للفحص والتعرف على المعاملات، إستنادا لمعيار ISAE 3402.	27	28	13			4.21	0.744	17.6	84.2	اتفق تماما
		39.7	41.2	19.1							
8	يعد تأهيل المدقق علميا وعلميا مع متطلبات الواجب توافرها بالشخص القائم بعملية الفحص استنادا لتطبيق معيار ISAE 3402.	33	22	12	1		4.28	0.808	18.8	85.6	اتفق تماما
		1.5	17.6	32.4	48.5						
9	وضع السياسات والاجراءات التي توفر تأكيد معقول بان المدقق ملتزم بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة (النزاهة- الموضوعية- الكفاءة- السرية- المهنية) طبقا لمعيار ISAE 3402.	32	21	13	2		4.22	0.861	20.4	84.4	اتفق تماما
		47.1	30.9	19.1	2.9						
10	تشكل امثلة ونماذج الزبون (المؤسسة الخدمية) احد متطلبات معيار ISAE 3402 التي تساعد المدقق على قبول عملية التأكيد.	25	33	10			4.22	0.688	16.3	84.4	اتفق تماما
		36.8	48.5	14.7							
11	تعد امكانية وصول المدقق للمعلومات والسجلات وقرارات مجلس الإدارة احد الامور التي تساعد على قبول عملية الفحص، وتطبيق معيار ISAE 3402.	29	26	12	1		4.21	0.839	19.9	84.2	اتفق تماما
		42.6	38.2	17.6	1.5						
12	عدم قبول عملية الفحص عند تحديد او اجبار المدقق بعدم مراجعة المستندات وتقييم عمله طبقا لمعيار ISAE 3402.	29	23	7	4	5	3.99	1.203	30.1	79.8	اتفق
		42.6	33.8	10.3	5.9	7.4					
13	تعد القرارات المكتوبة التي يركز عليها معيار ISAE 3402، معلومات ضرورية يطلبها المدقق من المؤسسة محل الفحص ليثبت رايه على اساسها.	21	34	10	3		4.03	0.930	23.0	80.6	اتفق
		30.9	50.0	14.7	4.4						
14	يتلخص اختواء اوراق العمل على معلومات تبين فيها السياسات والاجراءات الرقابية تتفق مع سجلات والقرارات المؤسسة الخدمية طبقا لمعيار ISAE 3402.	28	31	6	1	2	4.21	0.890	21.1	84.2	اتفق تماما
		41.2	45.6	8.8	1.5	2.9					
15	يتلخص ان يتضمن تقرير التأكيد استنتاجات المدقق بشأن موضوع التأكيد والمقاييس المستخدمة وعدم وجود تحريفات جوهرية متعلقة بالتقييم والقياس تطبيقا لمعيار ISAE 3402.	24	24	11	8	1	3.91	1.061	27.7	78.2	اتفق
		35.3	35.3	16.2	11.8	1.5					
							4.13	0.454	10.9	82.6	اتفق

المصدر: اعداد الباحثان إستنادا الى مخرجات Spss24

4-3 نتائج الفرضيات الخاصة بتحليل علاقة الارتباط والتأثير

يتم اختبار الفرضيات الخاصة بعلاقة الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث عبر الاحصاءات الوصفية وتحليل الارتباط وبعد الحصول على النتائج الإحصائية من الاستبانة وظهورها بمستوى معنوية 0.000 وهو اقل من القيمة المعتمدة (0.05)، أي توجد علاقة ارتباط ذو دلالة معنوية بين متغيرات الدراسة وبالتالي نقبل فرضية (H1) وكما مبين ادنا:

إختبار الفرضية الاولى "توجد مجالات تلي متطلبات كل من معيار التدقيق الدولي ISA 402 عند تصميم اجراءات التدقيق، والمعيار الدولي ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقا لمفهوم خدمات التأكيد"
اولاً/ H0: لا توجد مجالات تلي متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402 عند تصميم اجراءات التدقيق.
H1: توجد مجالات تلي متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402 عند تصميم اجراءات التدقيق.
ثانياً/ H0: لا يسعى المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقا لمفهوم خدمات التأكيد.

H1: يسعى المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقا لخدمات التأكيد.
تستعمل الباحثة لإثبات الفرضية إختبار One-Sample Ttest ويتم من خلاله مقارنة المتوسط الذي تم حسابه مع المتوسط المحايد وهو (3) حيث يتم قبول الفرضية او رفضها حسب مستوى الدلالة حيث اذا كانت اقل من 0.05 ترفض الفرضية الصفرية ويقبل بالبديلة والعكس بالعكس يوضح الجدول (5)، النتائج إختبار T-Test للفرضية الاولى/اولاً

الجدول (5) نتائج اختبار T-Test للفرضية الاولى/اولاً

Test value=3				
Mean Diff	Sig	Df	T	المحور الاول
1.220	0.000	67	25.792	اولا

المصدر: اعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS 24 الاحصائي

يلاحظ من الجدول (5)، مستوى الدلالة اقل من 0.05، وهذا يعني قبول الفرضية البديلة، وبما ان متوسط الفرق موجب اذن هناك اتفاق بين افراد العينة على انه (توجد مجالات تلي متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402 عند تصميم اجراءات التدقيق)

الجدول (6) نتائج اختبار T-Test للفرضية الاولى/ثانياً

Test value=3				
Mean Diff	Sig	Df	T	المحور الاول
1.132	0.000	67	20.575	ثانيا

المصدر: اعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS 24 الاحصائي

يلاحظ من الجدول (6)، ان مستوى الدلالة اقل من 0.05 وهذا معناه قبول الفرضية البديلة، وبما ان متوسط الفرق موجب اذن هناك اتفاق بين افراد العينة على انه (يسعى المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقا لخدمات التأكيد).

إختبار الفرضية الثانية (علاقة الارتباط) "هناك علاقة تكاملية بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 ادعماً

لعمل المدقق عند تقديم خدمات ابداء الرأي وعمليات التأكيد“

ايجاد معامل ارتباط بيرسون لفحص العلاقة المعنوية بين متغيرات الدراسة والجدول الاتية توضح النتائج:
اولا/ H0: (لا توجد علاقة ارتباط ذا دلالة معنوية بين مجالات تلبية متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402، عند تصميم اجراءات وتعزيز عملية التدقيق).

H1: (توجد علاقة ارتباط ذا دلالة معنوية بين مجالات تلبية متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402، عند تصميم اجراءات التدقيق وتعزيز عملية التدقيق).

جدول (7) علاقة الارتباط بين تلبية متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402، وتعزيز عملية التدقيق

المحور الاول/ اولاً	نوع المتغير	معامل الارتباط	Sig	القرار
متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402	مستقل	0.429**	0.000	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة
	تابع			
تعزيز عملية التدقيق				

المصدر: اعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS 24 الاحصائي

من خلال نتائج الجدول (7)، يتبين ان هناك علاقة موجبة طردية لكن ضعيفة بين المتغيرين وبمستوى دلالة اصغر من 0.05 وهو اثبات للعلاقة ذات الدلالة.

ثانيا/ H0: (لا توجد علاقة ارتباط ذا دلالة معنوية بين سعي المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقا لخدمات التأكيد وتعزيز عملية التدقيق).

H1: (توجد علاقة ارتباط ذا دلالة معنوية بين سعي المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقا لخدمات التأكيد وتعزيز عملية التدقيق).

جدول (8) علاقة الارتباط بين تلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 وتعزيز عملية التدقيق

المحور الاول/ثانياً	نوع المتغير	معامل الارتباط	Sig	القرار
متطلبات تطبيق المعيار الدولي ISAE 3402	مستقل	0.663**	0.000	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة
	تابع			
تعزيز عملية التدقيق				

المصدر: اعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS 24 الاحصائي

من خلال عرض نتائج الجدول (8)، تبين ان وجود علاقة موجبة طردية قوية ذا دلالة معنوية بين المتغيرين وبمستوى دلالة اصغر من 0.05 وهو اثبات لقبول الفرضية البديلة “توجد علاقة ارتباط بين سعي المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقا لخدمات التأكيد وتعزيز عملية التدقيق.

إختبار الفرضية الثالثة (علاقة الاثر) “لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية بين تلبية متطلبات ISA 402 و ISAE 3402، وتعزيز الثقة بعمل المدقق“

تم اختبار علاقة الاثر المعنوية بين متغيرات البحث وذلك باستخدام تحليل الانحدار البسيط حيث ظهرت النتائج بمستوى معنوية 0.000 وهو اقل من 0.05 أي انه توجد علاقة اثر ذا دلالة معنوية بين متغيرات البحث قيد الدراسة وكما موضح في ادناه:

اولا/ H0: (لا توجد علاقة اثر ذا دلالة معنوية بين مجالات تلبية متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402، عند

تصميم اجراءات التدقيق وتعزيز عملية التدقيق).

H1: (توجد علاقة اثر ذا دلالة معنوية بين مجالات تلبية متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402، عند تصميم اجراءات التدقيق وتعزيز عملية التدقيق).

جدول (9) التأثير بين تلبية متطلبات تطبيق معيار ISA 402 وتعزيز عملية التدقيق

المحور الاول/اولا	نوع المتغير	R ²	معامل الانحدار	F	T	Sig	القرار
متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402	مستقل	0.184	0.424	14.847	5.277	0.000	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة
تعزيز عملية التدقيق	تابع						

المصدر: اعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS 24 الاحصائي

واعتمادا على الجدول (9)، تستنتج معادلة خط الانحدار الآتية:

$$\hat{Y} = b_0 + b_1x = 2.459 + 0.424X$$

إذ ان ثابت الانحدار و b معامل الانحدار Y/X. اظهر الجدول اعلاه ان 18% من التغيرات الحاصلة في عملية التدقيق سببها معيار التدقيق الدولي (ISA 402) عند تطبيقه حيث بلغت قيمة (R² 0.184) وبلغت قيمة معامل الانحدار (B 0.424) وهي قيمة موجبة تفسران كلما تحسن وحدة واحدة من معيار التدقيق الدولي ISA 402 سيؤدي الى تحسن وتعزيز (0.424)) من عملية التدقيق وبلغت قيمة (F 14.847)) (ب دلالة 0.000 وهي دلالة اصغر من مستوى المعنوية ومن مما ذكر انفاً فإن النتيجة تؤكد قبول الفرضية الرئيسة التي تنص على "ان هناك تأثير لتلبية مجالات متطلبات معيار التدقيق الدولي ISA 402، عند تصميم اجراءات التدقيق في تعزيز عملية التدقيق".

ثانيا/ H0: (لا توجد علاقة اثر ذات دلالة معنوية بين سعي المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقا لخدمات التأكيد وتعزيز عملية التدقيق).

H1: (توجد علاقة اثر ذات دلالة معنوية بين سعي المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقا لخدمات التأكيد وتعزيز عملية التدقيق).

جدول (10) التأثير بين تلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 وتعزيز عملية التدقيق

المحور الاول/ثانياً	نوع المتغير	R ²	معامل الانحدار	F	T	Sig	القرار
متطلبات تطبيق المعيار الدولي ISAE 3402	مستقل	0.440	0.564	51.849	5.897	0.000	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة
تعزيز عملية التدقيق	تابع						

المصدر: اعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS 24 الاحصائي

واعتمادا على الجدول (10)، تستنتج الباحثة معادلة خط الانحدار الآتية:

$$\hat{Y} = b_0 + b_1x = 1.919 + 0.564X$$

إذ ان ثابت الانحدار و b معامل الانحدار Y/X. اظهر الجدول (10)، نسبة 44% من التغيرات الحاصلة في عملية التدقيق سببها سعي المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402، إذ بلغت قيم (R² 0.440)، ومعامل الانحدار (B 0.564) وهي قيمة موجبة. التفسير كلما تحسنت وحدة واحدة لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 سيؤدي الى تحسن وتعزيز (0.564)) من عملية التدقيق، وبلغت قيمة (F 51.849) بدلالة 0.000 وهي دلالة اصغر من مستوى

المعنوية مما ذكر انفاً فإن النتيجة تؤكد قبول الفرضية الرئيسة التي تنص على "هناك تأثير بين سعي المدقق لتلبية متطلبات تطبيق معيار ISAE 3402 عند فحص المؤسسة الخدمية طبقاً لخدمات التأكيد وتعزيز عملية التدقيق".

ثالثاً/ H0: (لا توجد علاقة اثر إذا دلالة معنوية بين تعزيز عملية التدقيق من خلال التكامل بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402).

H1: (توجد علاقة اثر إذا دلالة معنوية بين تعزيز عملية التدقيق من خلال التكامل بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402).

الجدول (11) تأثير التكامل بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 وتعزيز عملية التدقيق

المحور	نوع المتغير	R ²	معامل الانحدار	F	T	Sig	القرار
التكامل بين المعيارين الدوليين (ISA 402 و ISAE 3402) تعزيز عملية التدقيق	مستقل	0.390	0.642	42.174	3.775	0.000	رفض فرضية العدم
	تابع						قبول الفرضية البديلة

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS 24 الاحصائي

واعتماداً على الجدول (11)، تستنتج الباحثة معادلة خط الانحدار الآتية:

$$\hat{Y} = b_0 + b_1x = 1.565 + 0.642 X$$

إذا ان ثابت الانحدار و b معامل الانحدار Y/X. اظهر الجدول (11)، نسبة 39% من التغيرات الحاصلة في عملية التدقيق التكامل بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402، بلغت قيمة (R² 0.390)، وقيمة معامل الانحدار B (0.642) وهي قيمة موجبة. التفسير كلما حصل التكامل بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 سيؤدي الى تحسن وتعزيز 0.642 من عملية التدقيق، بلغت قيمة (F 42.174) بدلالة 0.000 وهي دلالة اصغر من مستوى المعنوية. مما ذكر انفاً فالنتيجة تؤكد قبول الفرضية الرئيسة التي تنص على "توجد علاقة اثر إذا دلالة معنوية بين تعزيز عملية التدقيق من خلال التكامل بين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402".

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. يمكن تصميم اجراءات تدقيق خاصة بتدقيق المؤسسات الخدمية وتكون موجودة في كل عملية تدقيق متمثلة بالتخطيط والتحليل وجمع الادلة وابداء الراي.
2. ان عدم تماثل الوحدات من حيث الحجم والتنظيم الاداري والتنظيم المحاسبي يخلق صعوبة كبيرة في ايجاد قواعد محددة، الا ان التماثل في تقديم الخدمات تمكن المدققين من وضع برامج تدقيق معتمدة لتدقيق تلك الخدمات.
3. يقع على عاتق المدقق تنفيذ اجراءات تدقيقية كافية وكفؤة لأقناع المستفيدين من القوائم المالية بصحة ما موجود من بيانات ومعلومات مالية تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة ويتم ذلك من خلال الاعتماد على برامج تدقيق مفصلة تتعلق بأنشطة الوحدة الخاضعة للتدقيق.

4. اتضح عن طريق نتائج الاختبارات الخاصة بتحليل علاقة الارتباط والتأثيرين المعيارين الدوليين ISA 402 و ISAE 3402 وتعزيز عملية التدقيق وجود علاقة ارتباط وتأثير قوية بين تلبية متطلبات المعيارين وبين تعزيز اجراءات التدقيق.

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة التأكيد على الالتزام بتطبيق المعيارين الدوليين لما لها من علاقة ارتباط وتأثير في تعزيز عملية التدقيق.
2. ضرورة تحديث وتجديد وسائل العمل بشكل مستمر وذلك من خلال التواصل مع التطورات الحديثة في مجال العمل الالكتروني من خلال المؤتمرات والدورات التدريبية.
3. تدريب الموظفين على الاجراءات وكيفية اتباعها، وتأهيل قسم من المدققين لتقييم السياسات والاجراءات الرقابية ووضع الاجراءات المناسبة لمعالجة درجات الضعف.
4. تنظيم دورات تدريبية من خلال الاستعانة بجهات متخصصة في مجال المحاسبة والادارة من اجل رفع كفاءة الكوادر وتوعية العاملين في المؤسسات الخدمية.

المصادر والمراجع

اولاً: الكتب

1. رفاعة، تأمر، (2017)، اصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع جامعة فيلادلفيا، عمان ، الاردن.
2. السعيري، ابراهيم عبد موسى، احمد ميري احمد، لأئ محمد حافظ، (2014) ، اصول التدقيق ، دار الكتب والوثائق، بغداد، العراق.
3. الشحنة، رزق ابو زيد، (2015)، تدقيق الحسابات مدخل معاصرو وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان. الاردن.
4. القريشي، اياد رشيد، (2011)، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
5. المطارنة، غسان فلاح، (2013)، المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصرة، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
6. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2020)، المعايير الدولية للمراجعين والفحص والتأكيدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والاصدارات الاخرى المعتمدة، الرياض، السعودية، ط2.
7. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2023)، المعايير الدولية للمراجعين والفحص والتأكيدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والاصدارات الاخرى المعتمدة، الرياض، السعودية، ط2.

ثانياً: الدوريات والابحاث

1. البخاتي، علي محمد حسن، الصفار، سهاد صبيح، علاقة الارتباط بين سياسات واجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة وتعزيز عمليات التدقيق، مجلة التقني، المجلد 4، العدد 4، 2022.
2. محمد، ابراهيم محمد، المشهداني، بشرى نجم، (2021)، تأثير تبني IFRS 15 في اجراءات التدقيق المعتمدة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية، مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد 27، العدد 126، العراق.

ثالثاً: الاطاريح والرسائل الجامعية

1. صالح، منديلي، بوغزالة محمد البشير، زبدي رضا، (2020)، معايير التدقيق الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بولاية الوادي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر.
2. الفلاحي، علي خضير عباس، (2021)، مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة المصرفية وتأثيره في وضع خطة التدقيق دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التقنية الادارية بغداد، الجامعة التقنية الوسطى، بغداد، العراق.
3. لخداري، عبد الجليل، (2019)، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

First: Laws, regulations and principles issued by international organizations

- RTI, (2016), Relation between quality of Risk assessment for audit planning and money value of resultant audit products, Regional .Training Institute, Allahabad
- .IFAC, (2017), Corporate Governance Fragile and Conflict-Affected Countries, ifc.org/corporate governance
- .AICPA, (2020), AU-C Section 300 Planning an Audit

Second: Book

- 1-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2019), "Handbook of International Quality Control, Auditing, .".Review, Other Assurance, and Related" Services Pronouncements
- 2-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2020), "Handbook of International Quality Control, Auditing, .Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements
- 3-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2018), "Handbook of International Quality Control, Auditing, .".Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements
- 4-Messier, William F., Glover, Steven M. and Douglas F. Prwitt, (2017), Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach, .McGraw Hill, tenth edition
- 5-Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan,(2016), Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach, .Pearson Education, Inc., Sixteenth Edition, USA
- 6-Whittington, O. Ray , Kurt Pany,(2016), Principles of Auditing & Other Assurance Services, McGraw – Hill Education , Twentieth .Edition, New York
- 7-Louwers, Timothy J., Allen D. Blay, David H. Sinason, Jerry R. Strawser, Jay C. Thibodeau, (2015), "Auditing & Assurance Service", .Published by McGraw-Hill Education (7th ed.), New York
- 8-Loughran, Maire, (2010), Auditing FOR Dummies, Wiley Publishing, Canada .
- 9-Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan,(2018), Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach, .Pearson Education, Inc., Sixteenth Edition
- International Auditing and Assurance Standards Board IAASB(2024)," Proposed International Standard on Auditing 500 .
- 10-(Revised) Audit Evidence and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs
- 11-Louwers, T. J. , Penelope, L. B. , Allen, D. B. , Jerry, R. S. , Jay, C. T. , (2024), Auditing & assurance services, NY1627, Ninth Edition, .New York

Third: Periodicals

- 1-Brody, R. G. (2012), External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation, Advances in Accounting, 28(1), 11-21
- 2-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2019)Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With Generally Accepted Auditing Standards, AU-C Section 200
- 3-Ang, Magdalene, (2013), "Audit Planning Highlights of Technical Clinic", Technical Excellence, ISCA Journal .
- 4-Blessing, Bamwa, Akinyomi O. John, and Ewienure I. Agama, (2020), "Board .Structure and Audit Quality in The Nigerian Banking Sector", KOGI Journal of Management Vol. 6, No 3
- 5-Al-Bawab,A.Atef,(2019), "ThePlanningForTheAuditingProcessinTheJordanianCommercialBanksFromPerspectiveofTheExternal. Auditors", International Journal of Economics and Finance, Vol. 11, No. 7, The Canadian Center of Science and Education