

تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي (ISA315) دراسة ميدانية في شركة اور العامة للصناعات الهندسية – العراق
اسامة مقداد صكر الشدود

د. مفيدة بن سعدة

جامعة منوبة - المعهد العالي للمحاسبة وإدارة المؤسسات / تونس

ملخص البحث

أهتمت الدراسة بتسليط الضوء على أهمية دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي (ISA315) لمنشآت الأعمال من خلال التعرف على فهم بيئة المنشأة وطبيعتها وتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية لهذا يجب التعرف على المقومات الأساسية والعوامل التي تعزز من كفاءة هذا النظام ودور المدقق الخارجي في تقويمه من خلال ابداء رايه الفني المحايد في البيانات المالية لإدارة المنشأة وقراراته الخاصة باختيار الإثباتات والأدلة المناسبة لتدعم رأيه حول صحة وعدالة البيانات المالية التي يقوم بعملية تدقيقها، إذ يرى الباحث أنّ هناك معوقات تواجه عمل المدقق الخارجي في عملية تقويم نظام الرقابة في المنشآت التي يقوم بتدقيق بياناتها المالية من خلال ضعف اجراءات الرقابة الداخلية المتبعة وكذلك ضعف التأهيل العلمي والمهني والنقص اللازم في التدريب لبعض الموظفين وهذا ما يؤدي الى عدم قدرتهم على تفهم طبيعة الاجراءات الرقابية مما ينعكس سلباً على تنفيذ اجراءات الضبط الداخلي للمنشأة فضلاً عن عدم تعريفهم بالمعايير الدولية للتدقيق التي ساهمت بشكل كبير بتقريب وجهات النظر للأفراد والمنظمات المهنية حول العالم من خلال توحيد الاجراءات والسياسات المناسبة التي تدعم رأي المدقق الخارجي بشأن البيانات المالية لتلك المنشآت . وقد تناول الباحث موضوع أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بالمعيار الدولي ISA315 بجانبه النظري والتطبيقي وقد توصلت الدراسة الى اهم النتائج التالية، ومن واجبات عمل المدقق الخارجي يجب فهم طبيعة نشاط الشركة و تقويم نظام الرقابة الداخلية لها إذ يؤدي هذا التقويم الى الوصول الى الحكم الشخصي، عن مدى إمكانية الاعتماد على عمل المدققين الداخليين ، و كمية و نوعية أدلة الإثبات و مدى القدرة على التوسع في أعمال و حجم عينة التدقيق، بالإضافة الى ضعف إلمام القسم المالي وإدارة قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية والإرشادات الخاصة بعمل التدقيق الداخلي التي تصدر من المنظمات الراعية للمهنة وعدم قيامهم بإعداد تقارير تتضمن نشاط القسم ، فضلاً عن عدم إشراكهم بدورات تدريبية . وكذلك خلصت الدراسة الى التوصيات التالية، ضرورة إهتمام الشركة بأنظمة الرقابة الداخلية ، و توفير مستلزمات تطوير ادائها كي تتمكن من تحقيق أهدافها ، و على وجه الخصوص ، الموظفين أصحاب الكفاءة المؤهلين تأهيلاً علمياً و مهنيّاً ، إذ يتوقف نجاح أو فشل النظام على مدى كفاءه الأفراد الذين يطبقونه .

كلمات مفتاحية :- التقييم، المدقق الخارجي ، نظام الرقابة الداخلية ، معيار التدقيق الدولي (ISA315).

External Auditor's Assessment Of The Internal Control System According To The International Standard On Auditing ISA315

Osama Muqdad Sager AL_Shlood

Dr. Mufida Bin Saada

PhD student in Accounting, 4th year-University Of Manouba-Higher Institute
Of Accounting and Business Administration / Tunisia

Abstract

The study focused on highlighting the importance of the role of the external auditor in evaluating the internal control system according to the International Auditing Standard (ISA315) for business establishments by identifying the

understanding of the establishment's environment and nature and identifying the risks of material errors. Therefore, it is necessary to identify the basic components and factors that enhance the efficiency of this system and the role of the external auditor in evaluating it by expressing his neutral technical opinion on the financial statements of the establishment's management and his decisions regarding choosing the appropriate evidence and proofs to support his opinion on the validity and fairness of the financial statements that he is auditing. The researcher believes that there are obstacles facing the work of the external auditor in the process of evaluating the control system in the establishments whose financial statements he audits through the weakness of the internal control procedures followed, as well as the weakness of the scientific and professional qualification and the necessary lack of training for some employees. This leads to their inability to understand the nature of the control procedures, which negatively affects the implementation of the establishment's internal control procedures, in addition to not familiarizing them with the international auditing standards that have contributed greatly to bringing the viewpoints of individuals and professional organizations around the world closer together by unifying the appropriate procedures and policies that support the opinion of the external auditor regarding the financial statements of those Establishments. The researcher addressed the importance of evaluating the internal control system and its relationship to the international standard 315ISA in its theoretical and applied aspects. The study reached the following most important results: The duties of the external auditor include understanding the nature of the company's activity and evaluating its internal control system, as this evaluation leads to reaching a personal judgment about the extent to which the work of internal auditors can be relied upon, the quantity and quality of evidence, and the extent of the ability to expand the work and size of the audit sample, in addition to the lack of familiarity of the financial department and the management of the control and internal audit department with international auditing standards and guidelines for internal audit work issued by organizations sponsoring the profession and their failure to prepare reports that include the department's activity, in addition to not involving them in training courses. The study also concluded with the following recommendations: The necessity for the company to pay attention to internal control systems and provide the requirements for developing its performance in order to be able to achieve its goals, and in particular, competent employees who are scientifically and professionally qualified, as the success or failure of the system depends on the efficiency of the individuals who apply it..

Keywords :- Evaluation, External Auditor, International Auditing Standard (ISA315)

المقدمة

بعد الانهيارات المالية التي حدثت لكبرى الشركات العالمية زادت المنظمات المهنية والهيئات الدولية حول العالم من اهتمامها في ايجاد وتطوير أنظمة مالية ومحاسبية متقدمة مهمتها الحفاظ على اصول وممتلكات الشركات ورؤوس الاموال من السرقة والاختلاس لهذا سعت بدورها الى زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية وخاصة معيار التدقيق الدولي 315ISA الذي يساعد على فهم بيئة المنشأة وطبيعة النشاط الذي تمارسه من خلال تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية اذ يعتبر هذا النظام خط الدفاع الأول الذي يحمي جودة التقارير والبيانات المالية في منشآت الاعمال الذي تستند اليه ادارة المنشأة في تحقيق اهدافها ومتطلباتها الموضوعية وحماية اصولها وللتأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات وتحديد درجة المخاطر التي تواجهها عند استخدام مواردها ورفع التقارير إلى الإدارة العليا في المنشأة حول المشاكل والمعوقات التي تواجهها في تطبيق هذا النظام وتحديد مخاطر الجوهرية التي تحدث أثناء ممارسة اعمالها ومحاولة تجاوزها في المستقبل، ونظراً لدور وأهمية نظام الرقابة الداخلية تحاول المنشآت توفير كل المتطلبات الضرورية لهذا النظام من خلال توفير الموظفين الكفاء واجراءات رقابية مناسبة وهيكل تنظيمي واداري سليم حيث اكدت هذه الدراسة على تطبيق مكونات الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي (ISA315) الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وخاصة بيئة الرقابة التي تشير الى اخلاقيات ونزاهة المنظمة وتحديد المسؤوليات الى الافراد العاملين وعدم تجاوزهم لإجراءات الضبط الداخلي في المنشأة بالإضافة الى دور المدقق الخارجي الاساسي في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتوفيره تأكيد معقول عن موثوقية الأنظمة المحاسبية وصحة العمليات المالية داخل المنشأة لذلك ركزت الدراسة على الاعتماد على تقارير المدقق الخارجي في مراقبة نشاط المنشأة وما يبيده من ملاحظات حول تقييم النظام وعلى تفعيل دور الحوكمة من خلال ارتباط المدقق الخارجي بلجنة التدقيق التي تساعد على التنظيم الرقابي والتخطيطي بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من خلال توفير معلومات تفصيلية دقيقة تساعد المدقق الخارجي في تقريره لابلاغ اصحاب الملكية وابداء الرأي الفني المحاييد عن البيانات المالية ،لذا يجب على المدقق الخارجي ابتداءً بفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مستوى المخاطر الجوهرية المتوقعة قبل البدء بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة مناسبة تساعده او تدعم راية في النتائج التي توصل لها .

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة الى التعريف بشكل اساسي على (اهمية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي 315ISA) لهذا يسعى البحث الى تحقيق الأهداف من خلال الاتي:

أ- الاهداف العلمية

1- دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة موضوع البحث (شركة اور العامة الهندسية) ومحاولة تطوير طرق فحص وتقويم هذا النظام بأساليب كمية موضوعية وعلمية وفق معايير التدقيق الدولية.

2- التعريف بمعايير التدقيق الدولية 315ISA وتحديد معالم العلاقة بينه وبين نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة موضوع البحث.

3- اهمية دور المدقق الخارجي لما له من تأهيل علمي ومهني عالي يساعد العاملين في فهم نظام الرقابة الداخلية لتجنبهم المخاطر ومساعدتهم في رفع كفاءة النظام وفق المعايير الدولية للتدقيق.

ب - الاهداف العملية

1 - التركيز على مسؤوليات ودور المدقق الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية وتطويره على وفق معيار التدقيق الدولي 315ISA.

2 - بيان آليات عمل المدقق الخارجي في رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية وطرق اعتماده على الأدلة والاثباتات باعتبارهما من معايير العمل الميداني لعملية التدقيق.

3- مساعدة الإدارة في الرقابة على أنشطتها واعداد التقارير اللازمة لتقويم ادائها من مخاطر التدقيق وتقييمها ومعالجتها وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

4- تقديم انموذج لبرنامج تدقيق مبني على تحديد مستوى المخاطر الرقابية المرتبطة بمدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية للشركة وفق معيار التدقيق الدولي 315ISA.

رابعاً: أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من طريق التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم ورفع كفاءة وجودة أنظمة الرقابة الداخلية للشركة عينة البحث من خلال:

1- التركيز على معيار التدقيق الدولي 315ISA من خلال تطبيقه وبيان أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الخارجي الذي يوفر عليه نظام الرقابة الكفاءة الوقت والكلفة وانعكاس ذلك على أداء المنشأة.

2- المحافظة على موجوداتها و حمايتها من التلاعب والاختلاس الأمر الذي يعزز من تقديم المدقق الخارجي رأي موضوعي حول صحة و عدالة البيانات المالية التي تعبر عن الوضع المالي مما يوفر معلومات ذات مصداقية للجهات ذات العلاقة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المختلفة و كذلك ضمان الالتزام بالسياسات و الخطط الموضوعية من الإدارة العليا.

خامساً: مشكلة الدراسة:

تعاني الكثير من الشركات من خلل واضح في أنظمة الرقابة الداخلية المطبق لديها وعدم معرفتها بإجراءات وخطوات عملية التدقيق المتبعة وماله من تبعات سلبية تؤثر على سير كفاءة وجودة العمل لنظام الرقابة الداخلية وعدم كشفه الأخطاء والمخاطر الجوهرية المرتبطة به وذلك اما بسبب تجاوز الإدارة على التعليمات والضوابط الرقابية او عدم معرفتها به وقلة اهتمامها بالإجراءات و الانظمة التي تتعارض مع سياسة الإدارة وبهذا فانه يقع على عاتق المدقق الخارجي العبء الأكبر في تقييم وبناء سليم لنظام الرقابة الداخلية وفق المعايير الدولية للتدقيق. وهناك عدة أسئلة نطرحها في مشكلة الدراسة منها.

1- ضعف التأهيل العلمي والمهني لبعض موظفي اقسام التدقيق الداخلي العاملين على تطبيق نظام الرقابة الداخلية مما يسهل للإدارة تجاوز التعليمات او عدم التزامها بالضبط الداخلي والضوابط الرقابية.

2- عدم وجود عدد كاف من الموظفين او عدم وجود موظفين مختصين في مجال المحاسبة والتدقيق يساعدون في كشف الأخطاء والمخاطر الرقابية الجوهرية.

3- ان دور المدقق الخارجي يساعد على رفع كفاءة وجودة أنظمة الرقابة الداخلية وكشف الأخطاء والمخاطر الجوهرية.

سادساً: فرضية الدراسة:

يستند دراسة البحث الى فرضية رئيسة مفادها (تساهم تقويمات وإبلاغات المدقق الخارجي في رفع كفاءة وجودة أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 315ISA). وتتفرع من الفرضية الرئيسية ثلاث فرضيات أخرى:

1 - ان ابلاغات المدقق الخارجي بالنسبة للمكلفين بالحوكمة والإدارة ضرورية في تحديد نواحي القصور والأخطاء في نظام الرقابة الداخلية ومعالجتها لتجنب تكرارها في المستقبل.

2 - ان دور المدقق الخارجي في رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية يعتمد على تأهيله العلمي والمهني الذي يمتاز به وعلى اساسه يقوم بفحص اجراءات الرقابة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

3- تتأثر عملية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بضعف التأهيل العلمي والمهني لبعض موظفي اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وعدم حصولهم على شهادة التأهيل المهني لها دور اساسي في تجاوز الادارة العليا للتعليمات او عدم التزامها بالضبط الداخلي والضوابط الرقابية.

سابعاً: منهجية الدراسة:

اعتمدت دراسة البحث على منهجين عن طريق عرض و مناقشة مما له صلة بموضوع الدراسة وهما الاتي:

أ- أساليب جمع البيانات (النظري)

1. الكتب والاطاريح والرسائل والدوريات العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات.

2. الكتب والدوريات الأجنبية المنشورة على الشبكة الدولية للمعلومات ذات الصلة بموضوع البحث.

ب - منهج الدراسة التطبيقية والميدانية

من خلال دراسة البحث فسيستخدم المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام أكثر من وسيلة لتقويم نظام الرقابة الداخلية للشركة عينة البحث فضلاً عن دراسة وتحليل الكشوفات المالية للشركة .

أساليب جمع البيانات (العملي)

1. القوانين والتعليمات والمعايير والنشرات الدولية ذات العلاقة بموضوع البحث.

2. فحص وتحليل نظام الرقابة الداخلية للشركة عينة البحث.

3. اللقاءات والمقابلات الشخصية مع منتسبي الشركة فضلاً عن الاطلاع على السجلات و الكشوفات المالية للشركة .

4. تحليل البيانات المالية والكشوفات الملحقة بها والمصادق عليها من قبل مجلس ادارة الشركة.

5. اعداد (150 استمارة استبيان) وتم توزيعها على عينة من المحاسبين والمدققين في الشركة والمدققين الخارجيين الذين يعملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادي واساتذة الجامعات والمدققين الخارجيين الذين يعملون في مجال الرقابة والتدقيق .

ثامناً: حدود الدراسة:

أ- الحدود المكانية

تم القيام بالجانب التطبيقي والميداني للدراسة في شركة اور العامة للصناعات الهندسية وهي احدى شركات وزارة الصناعة والمعادن العراقية

ب- الحدود الزمانية

1- البيانات المالية الخاصة بالشركة للفترة من 2017 الى 2018

2- توزيع استمارة استبيان على مجتمع الدراسة وهم:

- المحاسبين والمدققين في مجتمع عينة دراسة الشركة.

- المدققين الخارجيين الذين يعملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

- اساتذة الجامعات والمدققين الخارجيين الذين يعملون في مجال الرقابة والتدقيق.

تاسعاً: مميزات ومعوقات الدراسة

أ- مميزات الدراسة: تتميز هذه الدراسة عن غيرها على النحو الاتي:

1- تناولت الدراسة معيار التدقيق الدولي (315ISA) تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية من خلال فهم بيئة المنشأة وطبيعتها لكون هذه الدراسة تدخل في صلب عمل المدقق الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق المعايير الدولية للتدقيق وقلة الدراسات بهذا الجانب.

2- كما تناولت دور لجنة التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات وتعاونها مع ادارة المنشأة وقسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي في تطبيقها للمعيار الدولي للتدقيق (315ISA).

ب- معوقات الدراسة: واجهت الدراسة عدة معوقات خلال فترة الدراسة النظرية والعملية:

1- قلة المصادر والمراجع فيما يخص معايير التدقيق الدولية والتحديثات الى تطراً على المعيار الدولي للتدقيق 315ISA .

2- الظروف الامنية والصحية التي يمر بها بلد الدراسة (العراق) خلال فترة جائحة كورونا.

3- عدم تواجد اغلب الموظفين ورؤساء الأقسام في الشركة اثناء فترة الدراسة التطبيقية والميدانية وذلك خلال فترة جائحة كورونا.

دور المدقق الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية

لقد تنامي دور المدقق الخارجي بعد الازدياد الهائل في حجم وتنوع اعمال كبرى الشركات وحاجتهم الى شخص مهني مستقل تستند اليه الادارة في تقويم النظام المالي والحد من الفضائح المالية والمحاسبية التي تحدث في المنشآت وهذا بدوره ادى الى زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية من قبل اصحاب الملكية، ويعتبر المدقق الخارجي خط الدفاع الثاني الذي يقوم عن طريق تقويمه للرقابة الداخلية والأنظمة المحاسبية وبما يحقق حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس عبر بناء نظام سليم الرقابة بالاضافة الى مواكبة التطورات الحاصلة في المعايير الدولية للتدقيق التي نصت في كثير من معاييرها على دور المدقق الخارجي في حماية اصحاب الملكية والاطراف المستفيدة من خلال تطوير أنظمة الرقابة الداخلية التي تساعد في رفع قيمة المنشأة.

مفهوم وتعريف التدقيق الخارجي

ان الهدف من التدقيق الخارجي هو توفير المعلومات والبيانات للأطراف ذات العلاقة حيث يقوم بتزويد مستخدمي البيانات المالية سواء كانوا من اصحاب الملكية في المنشأة او خارجها بمعلومات مالية مناسبة و ملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة ونظراً لأهمية المعلومات المحاسبية لابد من صياغتها بطريقة

تستطيع من خلالها جميع المستويات المالية والادارية ان تستفيد من معلوماتها وبياناتها لذلك يجب ان تخضع هذه البيانات لعملية تدقيق للتأكد من صحة عدالتها وموثوقيتها⁽¹⁾.

كما يعد التدقيق الخارجي عملية منتظمة وهادفة تسعى لحصولها على تأكيد معقول عن عدالة البيانات المالية ومصداقية الابلاغ المالي فهي تقوم بخدمة الكثير من الاطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية سواء من داخل المنشأة او خارجها وان الجهات التي تستفيد من بناء قراراتها تستند تماماً بالأساس على تقرير المدقق الخارجي بصفته يبدي رأياً مهنيّاً محايداً ومستقلاً وهذا يوجب على المدقق الخارجي عند اعداد تقريره التحلي والتمسك بأخلاقيات المهنة والمعايير التي يجب ان تتوفر في المدقق وعملية التدقيق⁽²⁾.

لذلك يعرف التدقيق الخارجي "بانه اداء عملية التدقيق من قبل طرف خارجي يتولى القيام بعمليات التدقيق ،ويقوم به اشخاص اصحاب خبرة مستقلون عن العمليات الخاضعة للتدقيق، وعن الموظفين.⁽³⁾ وقد عرفه **القاضي** بأنه عملية فحص انظمة الرقابة الداخلية والمستندات والحسابات ودفاتر وسجلات المنشأة تحت التدقيق فحصاً فنياً إنتقادياً منتظماً للخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية للمنشأة في فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها نتائج اعمال المشروع من ربح او خسارة.⁽⁴⁾ كما ان هناك تعاريف لمصطلح التدقيق بمفهومه الشامل وضعت من قبل منظمات مهنية ركزت على وصف دقيق لعملية التدقيق الخارجي.

ابرزها تعريف **جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) (American Accounting Association)** . "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعية ،لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل نتائج ذلك الى الاطراف المعنية⁽⁵⁾ كما عرف التدقيق أيضاً من قبل منظمة العمل الفرنسي بأنه "مسعى او طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم ،وتقدير مصداقية وفاعلية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم⁽⁶⁾ ومن خلال التعاريف السابقة يمكن للباحث ان يستنتج تعريف التدقيق الخارجي على انه (عملية يقوم بها مدقق خارجي مستقل للحصول على ادلة اثبات اساسية للأحداث المالية والاقتصادية الحاصلة في المنشأة لغرض ابداء رأي مهني محايد عن عدالة البيانات المالية ومطابقتها لواقع السجلات والبيانات المالية في المنشأة). ومن خلال التعاريف السابقة لعملية التدقيق يمكن تحديد خصائص التدقيق الخارجي بالاتي

1- ان التدقيق عملية منظمة وهادفة ويعني ان التدقيق الذي يقوم به المدقق الخارجي يعتمد على التخطيط السليم والمنهجي والمتمثل في اعداد برنامج تدقيق مسبق يتم اعداده قبل البدء بعملية التدقيق .

(1) فرقد شاكر عبد ،دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الاردنية ،رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، كلية ادارة الاعمال، 2017، ص9 .

(2) رغدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير ،الجامعة الاسلامية . غزة، كلية التجارة ،2014، ص36 .

(3) ارجوان محسن سعيد، اثر العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الاداري والمالي ،اطروحة دكتوراه محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2011، ص15

(4) وليد خالد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة الشرق الاوسط ،الاردن، 2012، ص15

(5) احمد قايد نور الدين ،التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية ،دار الجنان للنشر، ط1، عمان، الاردن، 2015، ص9.

(6) لخضر أوصيف ،نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2017، ص120.

2- ان التدقيق يتم بشكل موضوعي حيث يعتبر عمل المدقق الخارجي هو تقييم مستقل وكف وموضوعي وعليه يجب ان يكون المدقق غير متحيز ويعطي صورة واضحة وعادلة للبيانات المالية وذو مواقف حيادية.

3- يقيم المدقق ويؤكد على مدى صحة وموثوقية وكفاية المعلومات في السجلات المحاسبية من خلال جمعه الادلة والبراهين لإبداء رايه حول البيانات المالية من خلال دراسة وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية التي يود الاعتماد عليه للتحقق من نتائج العمليات وتحديد مدى وتوقيت اجراءات تدقيق الاخرى

4- انه يحدد نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية أي انه يشمل اضافة لفحص المعلومات المالية جميع الأنشطة الاخرى والمتضمنة أيضا فحص نظام المحاسبة والعمليات الناتجة عنه بهدف

تحقيق نتائج الأنشطة الاخرى لتقييمها.

5- انه حدد معايير مقرر مسبقاً أي ان المدقق يستند في عملية التدقيق الى المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها أي انها قواعد موضوعية بدقة ومفهومة الى حد كبير لدى جميع الاطراف المستفيدة وهي تمثل المعايير المقررة بعمليات التدقيق الحيادية التي يستند عليها المدقق الخارجي.

6- انه حدد ضرورة اصال نتائج عملية التدقيق للأطراف المعنية. اي ان عمل المدقق وسيلة من وسائل الاتصال بين معدي البيانات المالية المتمثلة بالإدارة والاطراف ذات العلاقة من مستخدمي هذه البيانات لان من اهم مخرجات المدقق الخارجي في عملية التدقيق هو اعداد تقرير يتضمن نتيجة تدقيقه⁽¹⁾

اهداف مهنة التدقيق الخارجي

بعد التطور المستمر لمهنة التدقيق وتطور اهدافها ومدى درجة الاعتماد على التحقق والفحص ونظام الرقابة الداخلية فقد كان الهدف من عملية التدقيق اكتشاف الاخطاء والغش والتزوير في الدفاتر والسجلات، ثم تغيرت هذه الأهداف عندما قرر القضاء الانكليزي عام 1897 ان اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا من اهداف عملية التدقيق واصبح هذا الهدف قاصراً على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات ومطابقة البيانات المالية مع الدفاتر والسجلات المحاسبية دون ابداء المدقق لرايه المهني في مدى صدق وعادلة البيانات التي تحويها هذه الدفاتر⁽²⁾ لكن هذا الهدف تغير حيث اصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر والسجلات واصدار راي فني محايد في تقريره الخاص بالبيانات المالية الذي يقدمه لأصحاب الملكية او من قام بتعيينه عن نتيجة تدقيقه⁽³⁾ لذا تتمثل أهداف التدقيق الخارجي في التأكد من القوانين والسياسات التي تقيدت بها المنشأة التي تنص عليها المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها لهذا يتوجب على المنشأة تعيين مدقق خارجي يقوم بفحص البيانات المالية للدفاتر والسجلات وانظمة الرقابة الداخلية فضلاً عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه القوانين والتعليمات من فترة اخرى مما يجبر المدقق على الافصاح في تقريره حول هذه المشاهد المرتبطة بواقع المنشأة والمؤثرة على درجة مصداقية

(1) محمد ياسين غادر، محاضرات مادة التدقيق الداخلي، الجامعة الاسلامية في لبنان- خلدة، كلية الاقتصاد وادارة الاعمال، 2013، ص5

(2) رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الاردن، 2015، ص29.

(3) خالد امين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، ط6، عمان، الاردن، 2012، ص14

وعدالة البيانات المالية المفحوصة والمعلن عنها⁽¹⁾ لهذا تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن مهمة إعداد البيانات المالية في المنشأة اما مسؤولية المدقق الخارجي فتتصدر في إبداء الرأي الفني المهني المحايد وذلك لزيادة الثقة والمصادقية في تعزيز قيمة البيانات المالية وتوصيل النتائج الى الاطراف المستفيدة. ويمكن تقسيم اهداف التدقيق الخارجي على مجموعتين:

أ- الاهداف التقليدية وتتمثل بالاتي:

- 1- التأكد من دقة وصحة البيانات المالية ومدى الاعتماد عليها اذ تعبر بصدق عن عدالة ودرجة افصاح البيانات المالية لنشاط الوحدة.
- 2- أبداء رأي فني محايد مبني على أدلة وبراهين عن عدالة البيانات المالية باعتبار ان أدلة الإثبات تعد من الاساسيات التي يعتمد عليها المدقق الخارجي للوصول إلى رأي فني محايد يساعد الأطراف المتعددة في اتخاذ قرارات حاسمة.
- 3- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من اخطاء او غش وذلك بالتحقق من صحة الأحداث الاقتصادية المثبتة بالسجلات إذ ينبغي التأكد من أن الأحداث تم إثباتها وفق القواعد والأنظمة المحددة ووفق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها،
- 4- التقليل من فرص ارتكاب الاخطاء والغش من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة مطبقة في المنشأة.
- 5- مساعدة الإدارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات الادارية المناسبة بعد التطورات الاقتصادية وزيادة حجم الأعمال إذ بدأت الادارة تعمل في ظل قرارات يمكن لها اتخاذ القرار السليم في ظل البيئة المحيطة⁽²⁾
- 6- مساعدة السلطة المالية في تحديد الوعاء الضريبي، بعد زيادة حجم الأعمال التجارية أدى الى توسع النظام الضريبي مما أدى إلى زيادة المسؤولية على المدقق الخارجي بعملية تدقيق حسابات المكلفين للتحقق من مدى مصداقية البيانات المالية.
- 7- مساعدة الجهات الحكومية الاخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني من خلال المشاركة في اعداد الدراسات وتقييم الانشطة.

ب - الاهداف الحديثة:

بعد تعدد عملية التدقيق توسعت اهداف التدقيق في ظل اهداف المؤسسات والانفتاح الاقتصادي فقد تغيرت اهداف التدقيق الخارجي من اكتشاف الاخطاء والغش الى تحقيق الاهداف الحديثة لبيئة الاعمال وتتمثل بالاتي:

- 1- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافها عن طريق التعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول الى الاهداف المحددة.

(1) رغبة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مرجع سابق، 2014، ص40

(2) محمد كاظم جابر، التدقيق المستند الى المخاطر وتأثيره على رأي مراقب الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية 315-330-700-705-706، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية في لبنان، خلدة، كلية الاقتصاد وادارة الاعمال، 2014، ص26

2- تقويم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.

3- الحد من الإسراف من خلال تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية من جميع النواحي للنشاط.

4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع، يأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المنشآت بصورة عامة حيث لم يعد تحقق أكبر قدر من الربح الذي يعد الهدف الأهم بل مشاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل عليه المنشأة.

5- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير اثار عملية التدقيق على العميل او المنشآت محل التدقيق⁽¹⁾

واجبات المدقق الخارجي

تعتبر مهنة المدقق الخارجي من المهن التي واكبت التطور الذي حصل في العالم نتيجة التطور العلمي في العلوم الاقتصادية والمحاسبية لذلك تعددت وتفرعت واجباته بتعدد وتنوع مسؤولياته المهنية اذ تفرض بعض هذه الواجبات بموجب النصوص والتشريعات القانونية المنظمة لعمل المدقق الخارجي او تلك التي لها علاقة بمجال الخدمات التي يقدمها للأطراف المستفيدة من خدماته كما ان هناك واجبات أخرى في ثنايا القواعد والاعراف المهنية التي ترشد اليها المعايير المهنية سواء كانت محلية او دولية. أما اهم واجبات المدقق الخارجي:

1- اعداد تقرير سنوي وتقديمه: ان الهدف الرئيسي لعمل المدقق الخارجي هو تدقيق البيانات المالية التي كلف بتدقيقها وتقديم تقرير يتضمن اهم الامور التي توصلت اليها عملية التدقيق إلى اصحاب الملكية ومستخدمي البيانات المالية يبدي فيها رايه الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة البيانات المالية ونتائج اعمال المنشأة الخاضعة لتدقيقه وان يبين رايه الفني المحايد عن طريق ايصاله لمستخدمي البيانات المالية ذات الصلة بعملية التدقيق وان هذه البيانات تعبر بصورة صادقة وعادلة من كافة النواحي الجوهرية عن المركز المالي ونتيجة نشاط الشركة خلال الفترة الزمنية موضوعة التدقيق⁽²⁾

2- حضور اجتماع الجمعية العامة: تنص التشريعات وقوانين الشركات على دعوة المدقق الخارجي لحضور اجتماعات الجمعية العامة للشركة في المواعيد التي يدعي فيها لعرض ومناقشة البيانات المالية للشركة مع المساهمين الذين لديهم حصص في راس مال الشركة لمناقشتها والتصديق عليها والموافقة على توزيع الارباح حسب مقترحات مجلس الادارة.

اما في العراق فقد حددت واجبات المدقق الخارجي في فقرتين:

1- قانون الشركات المرقم (21) لسنة 1997 المعدل "يسال المدقق الخارجي عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها⁽³⁾.

2- قانون ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999، حيث تضمنت المادة (12) من النظام واجبات المدقق الخارجي⁽⁴⁾.

أ- الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير الاداء التي يعتمدها المجلس في تنظيم المهنة.

(1) حليم رياض شنته، نحو اطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2010، ص65

(2) صلاح هيمت محمد، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية، اطروحة دكتوراه محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2013، ص25

(3) قانون الشركات المرقم (21) لسنة 1997 المعدل

(4) قانون ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999

- ب- الالتزام بالمعايير الرقابية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.
- ج- تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ اوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات مدة لا تقل عن خمس سنوات.
- د- تثبيت اسماء الاشخاص التابعين له وتواقيعهم الذين قاموا بمراقبة الحسابات وتدقيقها على اوراق عمل المكتب.
- هـ- مسك السجلات والمستندات المحاسبية بأعمال المكتب التي تعطي صورة كاملة عن نشاطه ونتيجة اعماله.
- و- عدم الجمع بين اعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك الحسابات من مراقب الحسابات او شركائه او مساعديه.
- ز- اخبار امانه سر المجلس بعنوانه او أي تغيير خلال مدة لا تزيد على (30يوم) من تاريخ فتح المكتب او تغيير العنوان.

صفات المدقق الخارجي

- الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المدقق الخارجي لأداء واجبه المهني
- اهتمت المنظمات المهنية والهيئات والمؤسسات ذات العلاقة بمهنة التدقيق بوضع صفات عديدة للمدقق الخارجي التي يجب ان يتمتع بها وذلك من اجل الارتقاء بمهنة التدقيق.
- 1- ان يكون الى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متتبعا لاتجاهاتها الحديثة متفهما للتدقيق واصله.
 - 2- ان يكون كتوماً واميناً يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها والا يستخدم ما يطلع عليه من اسرار لفائدة اية مؤسسة اخرى.
 - 3- ان يكون متشبعاً بالروح العملية ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله (مثل القوانين المنظمة للمهنة وقانون الشركات).
 - 4- ان يكون سيد نفسه وذا ضمير حي وان يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الاولوية.
 - 5- ان يكون صبوراً جلدأ لان اكبر جانب في عمله ذو طبيعة روتينية كثيراً ما تدعو للملل وعليه ان يمنح عمله من روحه ووجدانه ما يكسب ذلك العمل الحيوية الي تقلل من الملل والسأم.
 - 6- ان لا يوافق على اية عملية الا اذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها ولا ضير في ذلك ان يستفسر عن تلك العملية، لأنه اذا ما تعالى على الاستفسار او خجل منه فانه يوافق على اخطاء اذا اكتشفت بعد ذلك نالت من سمعته اكبر مما يناله من الاستفسار.
 - 7- ان يكون على مستوى اجتماعي وثقافي يضارع مستوى اعضاء مجلس ادارة الجهة موضوع التدقيق على اقل تقدير، لكي يكون ممثلاً لتلك الشخصية التي تؤهله لمناقشتهم بحيث لا يقع بأية صورة من الصور تحت سيطرتهم او نفوذهم وان يقول رايه خالصاً وان يتمسك بهذا الراي حتى النهاية مادام يعتقد انه على حق.
 - 8- ان يكون ذا ضمير حي، ضالته الاخلاص في عمله مع التمسك بأداب سلوك المهنة.

- 9- ان يكون متمكناً من لغته قادراً على التعبير بها تحدثاً وكتابة بكل وضوح واقتدار.
- 10- ان يكون اميناً لا يشهد الابدع التثبت واليقين وان يكون يقظاً حاضر البديهة وواقعياً لا يتأثر بالآخرين.
- 11- ان يكون ذا اطلاع واسع متنبعاً للتطورات في حقل اختصاصه والحقول ذات الصلة (كالإحصاء والاقتصاد والادارة).⁽¹⁾

اخلاقيات ومبادئ السلوك المهني للمدقق الخارجي

تعمل المنظمات والجهات المعنية بتطوير مهنة التدقيق الخارجي وذلك لأهمية السلوك المهني والاخلاقي لذا تعرف الاخلاقيات بشكل عام على انها مجموعة من المبادئ والقيم تتمثل في التشريعات والقواعد التنظيمية ومواثيق العمل للأفراد المهنيين ويعتبر السلوك الاخلاقي في المجتمع امر مهم لضمان تقدم العمل على نحو منظم ومحافظ، ويمكن النظر الى الاخلاقيات على انها المادة التي تعمل على تماسك المجتمع . وتنبع اهمية وجود الاخلاقيات من ان صياغة التشريعات تتم في اطار القيم الاخلاقية ، وان الشخص المهني يجب ان يعمل وفق مستوى اعلى من الآخرين، وعلى المدقق الخارجي ان يتحمل المسؤولية امام الراي العام بما فيهم الزبائن وزملاء المهنة وللوفاء بهذه المهنة يتحتم عليه التصرف على نحو امين⁽²⁾ وان يتحلى بالاتي:

- 1- المصادقية في المعلومات المحاسبية التي يقدمها.
 - 2- المهنية في العمل والكفاءة المهنية في اتقان العمل التي تزيد وترفع من شأن المهنة وتدفع باتجاه تحقيق اهداف الاطراف ذات العلاقة وبمخرجاتهم.
 - 3- جودة الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي يجب ان تكون بأعلى مستوى من الاداء.
 - 4- الثقة في الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي يجب ان يشعر مستخدمو هذه البيانات بالثقة كونها معدة ضمن اطار سلوكيات والاخلاقيات المهنية التي تحكم شروط العمل⁽³⁾.
- لذا حدد ميثاق السلوك المهني الصادر عن المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، بتقديم معايير عامة للسلوك كما حدد القواعد الضابطة للسلوك، وهناك اربعة اجزاء للميثاق (مبادئ السلوك، قواعد السلوك، تفسيرات لقواعد السلوك، وقواعد اخلاقية) ويتم ترتيب تلك الاجزاء تبعاً لزيادة التخصص، فالمبادئ تقدم معايير مثالية للسلوك المهني⁽⁴⁾. واهمها في ما يأتي:

1- النزاهة : ان مبدا النزاهة يفرض التزاماً على كافة المدققين المهنيين بان يتصفوا بالاستقامة والامانة في علاقاتهم المهنية والتجارية. وتعني النزاهة ضمناً التعامل العادل والصادق ويجب الا يكون المدقق الخارجي له علاقة مع التقارير او البيانات او البلاغات او المعلومات الاخرى حيث يعتقد ان هذه المعلومات

□ تحتوي على عبارات خاطئة او مضللة بشكل كبير.

- (1) ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي، انت تسأل والمراقب العام يجيب (الصفات الشخصية للمدقق الخارجي)، مجلة المراقب العام، العدد الثاني (حزيران)، 2013، ص54.
- (2) اياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، دار المغرب للنشر، ط1، بغداد، العراق، 2011، ص43.
- (3) صدام محمد محمود، وآخرون، اثر المعايير الاخلاقية للمحاسب الاداري في جودة معلومات التقارير المالية ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4، العدد 7، 2011، ص410.
- (4) الفين ا.ارنر، وآخرون، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد مدخل متكامل، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 2013، ص157.

□ تحتوي على عبارات او معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة.

□ تحذف او تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف او الاخفاء مضللاً⁽¹⁾.

2- الموضوعية : ان الموضوعية تفرض التزاما على جميع المدققين الخارجيين بان لا يتهاونوا في احكامهم المهنية او التجارية بسبب تضارب المصالح او الانحياز والتأثير غير المفرط للآخرين ، ويمكن ان يتعرض المدقق الخارجي لحالات قد تضعف من موضوعيته ومن غير الممكن تحديد ووصف جميع تلك الحالات لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل نهائي على الحكم المهني للمدقق الخارجي .

3- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة : تفرض الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية على المدققين الخارجيين .

أ- المحافظة على المعرفة والخبرة المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء او اصحاب العمل على افضل الخدمات المهنية الكفوة .

ب- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير المهنية والمعمول بها عند تقديم الخدمات . وتتطلب الخدمة المهنية الكفوة ممارسة الحكم العادل في تطبيق المعرفة والخبرات المهنية في اداء تلك الخدمة والحصول على الكفاءة المهنية، لذا تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعيا مستمرا وتفهما للتطورات المهنية ذات الصلة ويؤدي التطور المهني المستمر الى تطوير القدرات التي تمكن المدقق الخارجي من اداء مهامه بكفاءة في البيئة المهنية⁽²⁾.

4- السرية : يجب ان يحترم المدقق الخارجي سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية كما يجب الا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول

عليها للمنفعة الشخصية للمدقق الخارجي او الاطراف الاخرى كما يجب ان لا يفصح عن هذه المعلومات لأطراف اخرى دون تفويض صحيح ومحدد الا اذا كان هناك حق او تشريع قانوني او واجب مهني بالإفصاح عنها.

5- السلوك المهني : يجب ان يلتزم المدقق الخارجي بالقوانين والانظمة وان يتجنب أي عمل يسيء الى سمعة المهنة حيث يتطلب الالتزام والامتناع عن أي سلوك يسيء الى المهنة وان يلتزم بمعايير السلوك الاخلاقي ويمتنع عن الاتي:

- عدم المبالغة والاعلان في الخدمات التي يقدمها او في المؤهلات والخبرات بطريقة غير لائقة بالمهنة .
- عدم استخدام اساليب الخداع والتضليل التي تتعلق بالخدمات المهنية او التي تتعلق بالتأهيل الفني التي يقدمها وتحاول ان تضر بالمهنة او بسمعة المدققين المهنيين الآخرين⁽³⁾ .

نظام الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي (315ISA)

(1) Kevin Douglas (2006) The Reality of the CPA S Role, New jersey :CPA Magazine, 2006

,P. 5

(2) اسامة عبد المنعم السيد علي، مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الاخلاقي للمؤسسات المالية الاسلامية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ثلاثون، 2012، ص 317.

(3) احمد جميل محمد عبده، مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة المعلومات المحاسبية (من منظور اسلامي)، اطروحة دكتوراه محاسبة، جامعة ام درمان الاسلامية، السودان، 2018، ص 55، ص 57

يتناول هذا المبحث تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها وفق معيار التدقيق الدولي (ISA 315) الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث قام الاتحاد الدولي بإنشاء مجلس معايير التدقيق وخدمات التأكيد (IAASB) من أجل تطوير معايير التدقيق والتأكد ومدى التزام المدقق الخارجي بتنفيذها وضرورة حصول المدقق على فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة كما أشار المعيار إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية تختلف حسب حجم وتعقيد نشاط المنشأة وبيئتها وأن هناك طرق تصميم وتنفيذ نظام للرقابة لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية كما أشار المعيار أيضاً بوجوب إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة وبمستوى عالي ومناسب من المسؤولية بنواحي الضعف في تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية.

مفهوم المعايير الدولية للتدقيق

أن من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير (Standards) أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين المزاويلين لهذه المهنة، يعملون على أثرها، ويسيرونها على خطاها في مراحل العمل كافة⁽¹⁾. ولهذا تعتبر المعايير هي الأساس لقياس الأداء للأفراد والمنظمات⁽²⁾. لذلك تهدف معايير التدقيق إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة مهنة التدقيق وتعتبر بمثابة مقياس الأداء المهني. إن المعايير تعتبر بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي وتحدد معايير التدقيق المسؤولية التي يتحملها المدقق الخارجي نتيجة قيامه بالتدقيق، فمن الضروري أن تتم عملية التدقيق وفق معايير دولية أو محلية. ويمكن أن نحدد للمعايير وظيفتين أساسيتين هما

- أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الجهات .

- وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق الخارجي بعد القيام بعملية التدقيق⁽³⁾.

لذا يعرف المعيار على أنه "هدف أو نمط مرغوب تحقيقه يتأثر بالعرف أو القبول العام تضعه هيئة علمية أو مهنية أو جهة تشريعية لتكوين أساس أو إطار يسترشد به مجموعة من الأفراد لأداء أعمالهم"⁽⁴⁾. وهناك تعاريف ظهرت من منظمات وهيئات مهنية تعرف "معايير التدقيق" فقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعايير هي : مصطلح عام يطلق على المعايير التي تطبق في تدقيق البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقارير على مصداقية البيانات المالية⁽⁵⁾. وعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المعايير: هي تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي ينبغي أن تتوافر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة التي تمكنه من إبداء الرأي في صحة وعدالة البيانات المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي⁽⁶⁾.

تحليل مجتمع وعينة الدراسة وفق تطبيق برنامج (SPSS) الاحصائي

(1) خالد امين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص55

(2) Whittington , Ray O. & Kurt , Pany k. " Principles of Auditing and other Assurance Services". 14th Edition. 2004,p31

(3) داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية ومراقبة الجودة، مرجع سابق، ص50

(4) محمد زامل فليح، دور جودة التدقيق الداخلي في تخفيض ممارسة التلاعب بالأرباح، أطروحة دكتوراه محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2018، ص21

(5) www.IFAC.org.com

(6) شعبان ابراهيم نسمان، مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 300، رسالة ماجستير محاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، 2014، ص18 .

1- مجتمع الدراسة

انطلاقاً من موضوع دراسة البحث وهو (اهمية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي ISA315) وذلك على عينة من مجتمع الدراسة وكالاتي:

أ- موظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي والقسم المالي في الشركة عينة البحث .

ب- المدققين الخارجيين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي باعتبارهم المدقق الخارجي لشركة أور العامة والمسؤولة عن تدقيق بياناتها المالية.

ج- مجموعة من المدققين الخارجيين وأساتذة الجامعات العاملين في قطاع الرقابة والتدقيق .

لذا قام الباحث بتوزيع (150) استمارة استبيان تم استرجاع 126 استمارة منها وتتضمن مجموعة من الفقرات والاسئلة التي جمعت وصنفت من خلال استخدام البرنامج الاحصائي (SPSS vr. 24) لقد استخدم الباحث نوعين من التحليل الاحصائي هما الاحصاءات الوصفية المتمثلة بإيجاد التكرارات ونسبها والوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والاهمية النسبية إضافة الى مجموعة من الرسوم البيانية التي تكشف طبيعة البيانات وخصائصها. والنوع الثاني هو الاحصاءات التحليلية التي تضمنت علاقات الارتباط وعلاقات الاثر كذلك تم استخدام معامل الفا كرونباخ ومعامل تجزئة كوتمان النصفية لاختبار مصداقية وثبات استمارة الاستبيان المستخدمة.

جدول رقم (13)

توزيع استمارات الاستبانة على مجتمع الدراسة

عدد استمارات الاستبانة الكلية		عدد استمارات الاستبانة المستلمة		عدد استمارات الاستبانة الغير مستلمة	
العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
150	100%	126	84%	24	16%

المصدر/ من اعداد الباحث

- معلومات عامة**أ- الجنس**

يتضمن الجدول التالي التكرارات والنسب المتعلقة بعدد الاستمارات الموزعة على العينة المدروسة حسب الجنس:

جدول رقم (14)

التكرارات ونسبها للجنس

	ذكر	انثى
التكرار	109	17
النسبة	87	13

ويتضح من الجدول أعلاه ان عدد الاستمارات الموزعة على الذكور بلغت 109 استمارة بنسبة 87% بنما الاستمارات الموزعة على الاناث بلغت 17 استمارة بنسبة 13% مما يشير الى ان الاستمارات الموزعة على الذكور كانت اعلى من الاستمارات الموزعة على الاناث.

ب- العمر

يتضمن الجدول التالي التكرارات والنسب المتعلقة بعدد الاستمارات الموزعة على العينة المدروسة حسب فئات العمر:

جدول رقم (15)

التكرارات ونسبها لفئات العمر

العمر	30 سنة فأقل	40-30	50-40	اكثر من 50
التكرار	0	17	64	45

ماجستير او ما يعادلها							بكالوريوس				
ادارة مصارف	ادارة ضرائب	ادارة اعمال	اقتصاد	محاسبة قانونية	محاسبة مالية	محاسبة كلفة	علوم مالية ومصرفية	اقتصاد	ادارة اعمال	محاسبة	
1	2	2	3	19	3	2	7	11	8	33	التكرار
1	2	2	2	15	2	2	6	9	6	26	النسبة
دكتوراه او ما يعادلها										دبلوم عالي	
		ادارة اعمال	اقتصاد	رقابة وتدقيق	محاسبة قانونية	محاسبة ضريبية	محاسبة مالية	محاسبة كلفة	اقتصاد	محاسبة	
		1	3	2	19	1	4	1	1	3	التكرار
		1	2	2	15	1	3	1	1	2	النسبة
				36	51	13	0	النسبة			

يتضح ان عدد الاستثمارات الموزعة على الفئة اقل من 30 سنة كانت صفرا و عدد الاستثمارات الموزعة للفئة العمرية 30-40 سنة كانت 17 استثمارا بنسبة 13% بينما عدد الاستثمارات الموزعة على الفئة العمرية 40-50 كانت 64 استثمارا بنسبة 51% وهي النسبة الاعلى اما عدد الاستثمارات الموزعة على الفئة العمرية 50 فاكثرت فقد كانت 45 استثمارا وبنسبة مئوية 36% .

3- المؤهل العلمي

يتضمن الجدول التالي التكرارات والنسب المتعلقة بعدد الاستثمارات الموزعة على العينة المدروسة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (16)

التكرارات ونسبتها للمؤهل العلمي

بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير او ما يعادلها	دكتوراه او ما يعادلها
59	4	32	31
47	3	25	25
النسبة			

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان عدد الاستثمارات الموزعة على حاملي شهادة البكالوريوس 59 استثمارا بنسبة مئوية 47% وهي اعلى نسبة بينما عدد الاستثمارات الموزعة على حاملي شهادة الدبلوم العالي 4 استثمارات بنسبة مئوية 3% اما الاستثمارات الموزعة على حاملي شهادة الماجستير او ما يعادلها 32 استثمارا بنسبة مئوية 25% وعدد الاستثمارات الموزعة على حاملي شهادة الدكتوراه او ما يعادلها 31 استثمارا بنسبة مئوية 25% .

4- التخصص العلمي

يتضمن الجدول التالي التكرارات والنسب المتعلقة بعدد الاستثمارات الموزعة على العينة المدروسة حسب التخصص العلمي:

جدول رقم (17)

التكرارات ونسبتها للتخصص العلمي

يتضح انه تم توزيع استثمار واحدة فقط وبنسبة 1% على تخصصات ماجستير إدارة مصارف و دبلوم عالي اقتصاد ودكتوراه (محاسبة كلفة و محاسبة ضريبية و إدارة اعمال) ، بينما تم توزيع استمارتين

وبنسبة 2% على تخصصات ماجستير (محاسبة كلفة وإدارة أعمال وإدارة ضرائب) ودكتوراه رقابة وتدقيق، وتم توزيع ثلاث استثمارات وبنسبة 2% على تخصصات ماجستير (محاسبة مالية واقتصاد) ودبلوم عالي محاسبة ودكتوراه اقتصاد، وتم توزيع أربع استثمارات وبنسبة 3% على تخصص دكتوراه محاسبة مالية، وتم توزيع سبع استثمارات وبنسبة مئوية 6% على تخصص بكالوريوس علوم مالية ومصرفية، وتم توزيع ثمان استثمارات وبنسبة مئوية 6% على تخصص بكالوريوس إدارة أعمال، وتم توزيع 11 استثماراً وبنسبة 9% على تخصص بكالوريوس اقتصاد، بينما تم توزيع 19 استثماراً وبنسبة 15% على تخصصات ماجستير محاسبة قانونية ودكتوراه محاسبة قانونية، وأعلى عدد استثمارات وزع على تخصص بكالوريوس محاسبة بعدد 33 استثماراً وبنسبة بلغت 26%.

5-العنوان الوظيفي

يتضمن الجدول التالي التكرارات والنسب المتعلقة بعدد الاستثمارات الموزعة على العينة المدروسة حسب العنوان الوظيفي:

جدول رقم (18)

التكرارات ونسبها للعنوان الوظيفي

التكرار	مدقق اقدام	مدير تدقيق	محاسب اقدام	معاون مدير حسابات	مدير حسابات	رقيب اقدام	معاون رئيس هيئة	رئيس هيئة	رئيس هيئة اقدام	استاذ مساعد	استاذ
6	4	1	3	5	8	10	21	32	26	10	6
النسبة	3	1	2	4	6	8	17	25	21	8	5

المصدر/ من اعداد الباحث

يتضح انه تم توزيع استثمار واحدة فقط وبنسبة 1% على مدراء التدقيق، وتم توزيع ثلاث استثمارات وبنسبة 2% على المحاسب الاقدم، وتم توزيع أربع استثمارات وبنسبة 3% على المدقق الاقدم، وتم توزيع خمس استثمارات وبنسبة مئوية 4% على معاون مدير حسابات، وتم توزيع 6 استثمارات وبنسبة 5% على العنوان الوظيفي أستاذ، وتم توزيع ثمان استثمارات وبنسبة مئوية 6% على مدير الحسابات، وتم توزيع 10 استثماراً وبنسبة 8% على الرقيب الاقدم والأستاذ المساعد، بينما تم توزيع 21 استثماراً وبنسبة 17% على معاون رئيس الهيئة، وتم توزيع 26 استثماراً وبنسبة 21% على رئيس الهيئة الاقدم، وأعلى عدد استثمارات وزع على رئيس الهيئة بعدد 32 استثماراً وبنسبة بلغت 25%.

6-عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

يتضمن الجدول التالي التكرارات والنسب المتعلقة بعدد الاستثمارات الموزعة على العينة المدروسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

جدول رقم (19)

التكرارات ونسبها لسنوات الخبرة في مجال التدقيق

التكرار	اقل من 5	من 5-15	من 15-25	اكثر من 25
6	0	22	56	48
النسبة	0	17	44	38

المصدر/ من اعداد الباحث

يتضح ان عدد الاستثمارات الموزعة على الفئة اقل من 5 سنة كانت صفرا وعدد الاستثمارات الموزعة للفئة 5-15 سنة كانت 22 استثمارا بنسبة 17% بينما عدد الاستثمارات الموزعة على الفئة 15-25 كانت 56 استثمارا بنسبة 44% وهي النسبة الاعلى اما عدد الاستثمارات الموزعة على الفئة 25 فاكثرت فقد كانت 48 استثمارا وبنسبة مئوية 38% .

7- عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق

يتضمن الجدول التالي التكرارات والنسب المتعلقة بعدد الاستثمارات الموزعة على العينة المدروسة حسب عدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق:

جدول رقم (20)

التكرارات ونسبها لعدد الدورات التدريبية في مجال التدقيق

	5-1 دورات	من 5-10	من 10-15	اكثر من 15
التكرار	10	42	40	34
النسبة	8	33	32	27

المصدر/ من اعداد الباحث

يتضح ان عدد الاستثمارات الموزعة على الفئة 5-1 دورة كانت 10 استثمارات وبنسبة مئوية 8% وعدد الاستثمارات الموزعة للفئة 10-5 دورات كانت 42 استثمارا بنسبة 33% وهي النسبة الاعلى بينما عدد الاستثمارات الموزعة على الفئة 15-10 دورة كانت 40 استثمارا بنسبة 32% اما عدد الاستثمارات الموزعة على الفئة 15 فاكثرت فقد كانت 34 استثمارا وبنسبة مئوية 27% .

8- ثبات ومصادقية الاستبيان

لغرض التحقق من ثبات ومصادقية الاستبيان المستخدم فقد استخدم الباحث معيارين هما معامل الفا كرونباخ ومعامل تجزئة كوتمان النصفية وتقع قيم هذان المتغيران بين الصفر والواحد الصحيح بحيث لو كانت قيمة المعيار صفرا فهو مؤشر على عدم ثبات ومصادقية الاستبيان المستخدم وعدم قدرتها على قياس ما تم تصميمها لأجله بينما اذا كانت القيمة تساوي الواحد الصحيح فهو مؤشر على ثبات تام للاستبيان، اما اذا كانت القيمة بين الصفر والواحد فهو مؤشر على ثبات ومصادقية الاستبيان تبعا لتلك القيمة. فاذا كانت قيم المعيار عالية فيمكن اعمام النتائج المتحصلة من العينة الى المجتمع المدروس، بتعبير اخر ان الاستبانة قادرة على قياس ما صممت من اجله.

ان قيم المعيارين تم استخراجها ووضعها في الجدول التالي:

جدول رقم (21)

يمثل قيم معاملات الثبات

المحور	عدد الفقرات	الفا-كرونباخ	تجزئة كوتمان النصفية
المحور الأول	10	0.90	0.90
المحور الثاني	10	0.90	0.88
المحور الثالث	10	0.71	0.81
المجموع	30	0.94	0.91

المصدر/ من اعداد الباحث

من خلال النتائج أعلاه يتضح ان قيمة معامل الفا كرونباخ للمحور الأول بلغت 0.90 وايضا بلغت قيمة معامل تجزئة كوتمان النصفية 0.90 وبعدد 10 فقرات، وفيما يتعلق بالمحور الثاني فقد بلغت قيمة معامل الفا كرونباخ 0.90 ومعامل تجزئة كوتمان النصفية 0.88 وبعدد فقرات 10 ، اما معامل الفا كرونباخ للمحور الثالث كانت قيمته 0.71 ومعامل تجزئة كوتمان النصفية 0.81 وبعدد فقرات 10، ومعامل الفا كرونباخ لفقرات الاستبيان ككل 0.94 ومعامل تجزئة كوتمان النصفية 0.91 وبعدد فقرات 30 فقرة. بالعودة الى الجدول السابق يتضح ان قيم المعاملات المستخدمة كانت جميعها مرتفعة وهذا يشير الى ان الاستبيان المستخدم من قبل الباحث يمتلك المصداقية والثبات في القياس ومنه يحق للباحث اعتماد النتائج المستحصلة من هذا الاستبيان وتعميم نتائجها الى المجتمع.

ا- التكرارات ونسبها

المحور الاول (ان ابلاغات المدقق الخارجي بالنسبة للمكلفين بالحوكمة والادارة ضرورية في تحديد نواحي القصور والاختفاء في نظام الرقابة الداخلية ومعالجتها لتجنب تكرارها في المستقبل)

تم هنا إيجاد التكرارات ونسبها لفقرات المحور الأول لغرض والغاية منها هو تحديد عدد الإجابات لكل مقياس من مقاييس ليكارت الخماسي وبالتالي يمكن معرفة اتجاه العينة واجاباتهم نحو الفقرات التابعة للاستبيان. ان الجدول ادناه يتضمن التكرارات ونسبها لفقرات المحور الاول:

جدول رقم (22) التكرارات ونسبها للمحور الاول

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
Q1	0	0	0	27	99	Frequency
	0	0	0	10.9	39.9	Percent
Q2	0	0	0	24	102	Frequency
	0	0	0	9.7	41.1	Percent
Q3	0	0	16	84	26	Frequency
	0	0	6.5	33.9	10.5	Percent
Q4	0	0	2	77	47	Frequency
	0	0	0.8	31.0	19.0	Percent
Q5	0	0	0	39	87	Frequency
	0	0	0	15.7	35.1	Percent
Q6	0	0	7	50	69	Frequency
	0	0	2.8	20.2	27.8	Percent
Q7	0	0	5	34	87	Frequency
	0	0	2.0	13.7	35.1	Percent
Q8	0	0	14	98	14	Frequency
	0	0	5.6	39.5	5.6	Percent
Q9	0	0	2	36	88	Frequency
	0	0	0.8	14.5	35.5	Percent
Q10	0	0	10	106	10	Frequency
	0	0	4.0	42.7	4.0	Percent
X1	0	0	56	575	629	Frequency
	0	0	4	46	50	Percent

المصدر/ من اعداد الباحث

ان الجدول أعلاه يبين ان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الأولى حيث بلغ عدد التكرارات 99 إجابة بنسبة مئوية 40%، وان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الثانية حيث بلغ عدد التكرارات 102 إجابة بنسبة مئوية 41%، والعينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة الثالثة حيث بلغ عدد التكرارات 84 إجابة بنسبة مئوية 34%، وان العينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة الرابعة حيث بلغ عدد التكرارات 77 إجابة بنسبة مئوية 31%، والعينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الخامسة حيث بلغ عدد التكرارات 87 إجابة بنسبة مئوية 35%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة السادسة حيث بلغ عدد التكرارات 69 إجابة بنسبة مئوية 28%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة السابعة حيث بلغ عدد التكرارات 87 إجابة بنسبة مئوية 35%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة الثامنة حيث بلغ عدد التكرارات 98 إجابة بنسبة مئوية 40%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة التاسعة حيث بلغ عدد التكرارات 88 إجابة بنسبة مئوية 36%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة العاشرة حيث بلغ عدد التكرارات 106 إجابة بنسبة مئوية 43%، وان الاجابات تتجه نحو الموافقة بشدة للمحور ككل بعدد إجابات 629 وبنسبة مئوية مساوية الى 50%. بمعنى اخر ان العينة يتفقون بشدة على انه (ان) ابلاغات المدقق الخارجي بالنسبة للمكلفين بالحوكمة والادارة ضرورية في تحديد نواحي القصور والاختفاء في نظام الرقابة الداخلية ومعالجتها لتجنب تكرارها في المستقبل)

المحور الثاني (ان دور المدقق الخارجي في رفع كفاءة انظمة الرقابة الداخلية يعتمد على تأهيله العلمي والمهني الذي يمتاز به وعلى اساسه يقوم بفحص اجراءات الرقابة الداخلية وفقا لمعايير التدقيق الدولية). تم هنا إيجاد التكرارات ونسبها لفقرات المحور الثاني لغرض والغاية منها هو تحديد عدد الإجابات لكل مقياس من مقاييس ليكارت الخماسي وبالتالي يمكن معرفة اتجاه العينة واجاباتهم نحو الفقرات التابعة للاستبيان. ان الجدول ادناه يتضمن التكرارات ونسبها لفقرات المحور الثاني:

جدول رقم (23) التكرارات ونسبها للمحور الثاني

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
Q1	Frequency	0	0	1	36	89
	Percent	0	0	0.4	14.5	35.9
Q2	Frequency	0	0	5	49	72
	Percent	0	0	2.0	19.8	29.0
Q3	Frequency	0	0	4	78	44
	Percent	0	0	1.6	31.5	17.7
Q4	Frequency	0	0	0	33	93
	Percent	0	0	0	13.3	37.5
Q5	Frequency	0	0	11	76	39
	Percent	0	0	4.4	30.6	15.7
Q6	Frequency	0	0	12	67	47
	Percent	0	0	4.8	27.0	19.0
Q7	Frequency	0	0	0	20	106
	Percent	0	0	0	8.1	42.7
Q8	Frequency	0	0	1	20	105
	Percent	0	0	0.4	8.1	42.3

53	70	3	0	0	Frequency	Q9
21.4	28.2	1.2	0	0	Percent	
35	68	23	0	0	Frequency	Q10
14.1	27.4	9.3	0	0	Percent	
683	517	60	0	0	Frequency	X1
54	41	5	0	0	Percent	

المصدر/من اعداد الباحث

ان الجدول أعلاه يبين ان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الأولى حيث بلغ عدد التكرارات 89 إجابة بنسبة مئوية 36%، وان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الثانية حيث بلغ عدد التكرارات 72 إجابة بنسبة مئوية 29%، والعينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة الثالثة حيث بلغ عدد التكرارات 78 إجابة بنسبة مئوية 32%، وان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الرابعة حيث بلغ عدد التكرارات 93 إجابة بنسبة مئوية 38%، والعينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة الخامسة حيث بلغ عدد التكرارات 76 إجابة بنسبة مئوية 31%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة السادسة حيث بلغ عدد التكرارات 67 إجابة بنسبة مئوية 27%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة السابعة حيث بلغ عدد التكرارات 106 إجابة بنسبة مئوية 43%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الثامنة حيث بلغ عدد التكرارات 105 إجابة بنسبة مئوية 42%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة التاسعة حيث بلغ عدد التكرارات 70 إجابة بنسبة مئوية 28%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة العاشرة حيث بلغ عدد التكرارات 68 إجابة بنسبة مئوية 27%، وان الاجابات تتجه نحو الموافقة بشدة للمحور ككل بعدد إجابات 683 وبنسبة مئوية مساوية الى 54%. بمعنى اخر ان العينة يتفقون بشدة على (ان دور المدقق الخارجي في رفع كفاءة انظمة الرقابة الداخلية يعتمد على تأهيله العلمي والمهني الذي يمتاز به وعلى اساسه يقوم بفحص اجراءات الرقابة وفقا للمعايير التدقيق الدولية)

ان الشكل البياني التالي يعطي صورة أوضح عن اتجاه إجابات العينة نحو المحور الثاني بشكل عام اذ يتضمن رسم النسب المئوية للمحور:

المحور الثالث) تتأثر عملية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بضعف التأهيل العلمي والمهني لبعض موظفي اقسام الرقابة الداخلية وعدم حصولهم على شهادة التأهيل المهني لها دور اساس في تجاوز الادارة العليا للتعليمات او عدم التزامها بالضبط الداخلي والضوابط الرقابية)

تم هنا إيجاد التكرارات ونسبها لفقرات المحور الثالث لغرض والغاية منها هو تحديد عدد الإجابات لكل مقياس من مقاييس ليكارت الخماسي وبالتالي يمكن معرفة اتجاه العينة واجاباتهم نحو الفقرات التابعة للاستبيان. ان الجدول ادناه يتضمن التكرارات ونسبها لفقرات المحور الثالث:

جدول رقم (24) التكرارات ونسبها للمحور الثالث

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
Q1	0	4	25	47	50	Frequency
	0	1.6	10.1	19.0	20.2	Percent
Q2	0	4	17	66	39	Frequency
	0	1.6	6.9	26.6	15.7	Percent
Q3	0	0	14	45	67	Frequency
	0	0	5.6	18.1	27.0	Percent
Q4	0	0	3	23	100	Frequency
	0	0	1.2	9.3	40.3	Percent

83	43	0	0	0	Frequency	Q5
33.5	17.3	0	0	0	Percent	
13	11	77	23	2	Frequency	Q6
5.2	4.4	31.0	9.3	0.8	Percent	
8	102	16	0	0	Frequency	Q7
3.2	41.1	6.5	0	0	Percent	
70	53	3	0	0	Frequency	Q8
28.2	21.4	1.2	0	0	Percent	
6	50	69	1	0	Frequency	Q9
2.4	20.2	27.8	0.4	0	Percent	
0	13	86	27	0	Frequency	Q10
0	5.2	34.7	10.9	0	Percent	
436	453	310	59	2	Frequency	X1
35	36	25	4	0	Percent	

المصدر/من اعداد الباحث

ان الجدول أعلاه يبين ان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الأولى حيث بلغ عدد التكرارات 50 إجابة بنسبة مئوية 20%، وان العينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة الثانية حيث بلغ عدد التكرارات 66 إجابة بنسبة مئوية 27%، والعينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الثالثة حيث بلغ عدد التكرارات 67 إجابة بنسبة مئوية 27%، وان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الرابعة حيث بلغ عدد التكرارات 100 إجابة بنسبة مئوية 40%، والعينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الخامسة حيث بلغ عدد التكرارات 83 إجابة بنسبة مئوية 34%، ان العينة يتجهون نحو الحياد على الفقرة السادسة حيث بلغ عدد التكرارات 77 إجابة بنسبة مئوية 31%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة على الفقرة السابعة حيث بلغ عدد التكرارات 102 إجابة بنسبة مئوية 41%، ان العينة يتجهون نحو الموافقة بشدة على الفقرة الثامنة حيث بلغ عدد التكرارات 70 إجابة بنسبة مئوية 28%، ان العينة يتجهون نحو الحياد على الفقرة التاسعة حيث بلغ عدد التكرارات 69 إجابة بنسبة مئوية 28%، ان العينة يتجهون نحو الحياد على الفقرة العاشرة حيث بلغ عدد التكرارات 86 إجابة بنسبة مئوية 35%، وان الاجابات تتجه نحو الموافقة للمحور ككل بعدد إجابات 453 ونسبة مئوية مساوية الى 36%. بمعنى اخر ان العينة يتفقون على ان (عملية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية تتأثر بضعف التأهيل العلمي والمهني لبعض موظفي اقسام الرقابة الداخلية وعدم حصولهم على شهادة التأهيل المهني لها دور اساس في تجاوز الادارة العليا للتعليمات او عدم التزامها بالضبط الداخلي والضوابط الرقابية)

ان الشكل البياني التالي يعطي صورة أوضح عن اتجاه إجابات العينة نحو المحور الثالث بشكل عام اذ يتضمن رسم النسب المئوية للمحور:

ب- الإحصاءات العامة للمحاور

المحور الاول (ان ابلاغات المدقق الخارجي بالنسبة للمكلفين بالحوكمة والادارة ضرورية في تحديد نواحي القصور والاختلاف في نظام الرقابة الداخلية ومعالجتها لتجنب تكرارها في المستقبل) يتضمن الجدول التالي ادنى واعلى قيمة والاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاهمية النسبية نسبة الى اعلى إجابة في المقياس لكل فقرات المحور الاول:

جدول رقم (25)

الإحصاءات العامة لفقرات المحور الاول

الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اعلى قيمة	ادنى قيمة
-----------------	----------------	-------------------	---------------	-----------	-----------

95.7	9	0.412	4.79	5	4	Q1
96.2	8	0.394	4.81	5	4	Q2
81.6	14	0.574	4.08	5	3	Q3
الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أعلى قيمة	أدنى قيمة	
93.8	10	0.464	4.69	5	4	Q5
89.8	13	0.603	4.49	5	3	Q6
93.0	12	0.556	4.65	5	3	Q7
80.0	12	0.473	4.00	5	3	Q8
93.7	11	0.500	4.68	5	3	Q9
80.0	10	0.400	4.00	5	3	Q10
89.1	8	0.360	4.45			X1

المصدر/ من أعداد الباحث

تبين نتائج الجدول أعلاه أن أدنى إجابة لفقرة الأولى كانت 4 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.79 وانحراف معياري 0.412 ومعامل اختلاف مساوي إلى 9 وأن الأهمية النسبية بلغت 96%، أن أدنى إجابة لفقرة الثانية كانت 4 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.81 وانحراف معياري 0.394 ومعامل اختلاف مساوي إلى 8 وأن الأهمية النسبية بلغت 96%، وأدنى إجابة لفقرة الثالثة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.08 وانحراف معياري 0.574 ومعامل اختلاف مساوي إلى 14 وأن الأهمية النسبية بلغت 82%، وأن أدنى إجابة لفقرة الرابعة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.36 وانحراف معياري 0.513 ومعامل اختلاف مساوي إلى 12 وأن الأهمية النسبية بلغت 87%، وأدنى إجابة لفقرة الخامسة كانت 4 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.69 وانحراف معياري 0.464 ومعامل اختلاف مساوي إلى 10 وأن الأهمية النسبية بلغت 94%، وأن أدنى إجابة لفقرة السادسة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.49 وانحراف معياري 0.603 ومعامل اختلاف مساوي إلى 13 وأن الأهمية النسبية بلغت 90%، أن أدنى إجابة لفقرة السابعة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.65 وانحراف معياري 0.556 ومعامل اختلاف مساوي إلى 12 وأن الأهمية النسبية بلغت 93%، وأدنى إجابة لفقرة الثامنة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.00 وانحراف معياري 0.473 ومعامل اختلاف مساوي إلى 12 وأن الأهمية النسبية بلغت 80%، بينما أدنى إجابة لفقرة التاسعة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.68 وانحراف معياري 0.500 ومعامل اختلاف مساوي إلى 11 وأن الأهمية النسبية بلغت 94%، أن أدنى إجابة لفقرة العاشرة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وأن الوسط الحسابي لها هو 4.00 وانحراف معياري 0.400 ومعامل اختلاف مساوي إلى 10 وأن الأهمية النسبية بلغت 80%، وأن الوسط الحسابي للمحور الأول بشكل عام هو 4.45 وانحراف معياري 0.360 ومعامل اختلاف مساوي إلى 10 وأن الأهمية النسبية بلغت 89%.

المحور الثاني (أن دور المدقق الخارجي في رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية يعتمد على تأهيله العلمي والمهني الذي يمتاز به وعلى أساسه يقوم بفحص إجراءات الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية). يتضمن الجدول التالي أدنى وأعلى قيمة والوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية نسبة إلى أعلى إجابة في المقياس لكل فقرات المحور الثاني:

جدول رقم (26)

الإحصاءات العامة لفقرات المحور الثاني

	أدنى قيمة	أعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
Q1	3	5	4.70	0.478	10	94.0
Q2	3	5	4.53	0.575	13	90.6

86.3	12	0.531	4.32	5	3	Q3
94.8	9	0.441	4.74	5	4	Q4
84.4	14	0.592	4.22	5	3	Q5
85.6	15	0.628	4.28	5	3	Q6
96.8	8	0.367	4.84	5	4	Q7
96.5	8	0.402	4.83	5	3	Q8
87.9	12	0.538	4.40	5	3	Q9
81.9	16	0.674	4.10	5	3	Q10
89.9	9	0.385	4.49			X2

المصدر/ من اعداد الباحث

تبين نتائج الجدول أعلاه ان ادنى إجابة للفقرة الأولى كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.70 وانحراف معياري 0.478 ومعامل اختلاف مساوي الى 10 وان الأهمية النسبية بلغت 94%، ان ادنى إجابة للفقرة الثانية كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.53 وانحراف معياري 0.575 ومعامل اختلاف مساوي الى 13 وان الأهمية النسبية بلغت 91%، وادنى إجابة للفقرة الثالثة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.32 وانحراف معياري 0.531 ومعامل اختلاف مساوي الى 12 وان الأهمية النسبية بلغت 86%، وان ادنى إجابة للفقرة الرابعة كانت 4 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.74 وانحراف معياري 0.441 ومعامل اختلاف مساوي الى 9 وان الأهمية النسبية بلغت 95%، وادنى إجابة للفقرة الخامسة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.22 وانحراف معياري 0.592 ومعامل اختلاف مساوي الى 14 وان الأهمية النسبية بلغت 84%، وان ادنى إجابة للفقرة السادسة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.28 وانحراف معياري 0.628 ومعامل اختلاف مساوي الى 15 وان الأهمية النسبية بلغت 86%، ان ادنى إجابة للفقرة السابعة كانت 4 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.84 وانحراف معياري 0.367 ومعامل اختلاف مساوي الى 8 وان الأهمية النسبية بلغت 97%، وادنى إجابة للفقرة الثامنة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.83 وانحراف معياري 0.402 ومعامل اختلاف مساوي الى 8 وان الأهمية النسبية بلغت 97%، بينما ادنى إجابة للفقرة التاسعة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.40 وانحراف معياري 0.538 ومعامل اختلاف مساوي الى 12 وان الأهمية النسبية بلغت 88%، ان ادنى إجابة للفقرة العاشرة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.10 وانحراف معياري 0.674 ومعامل اختلاف مساوي الى 16 وان الأهمية النسبية بلغت 82%، وان الوسط الحسابي للمحور الثاني بشكل عام هو 4.49 وانحراف معياري 0.385 ومعامل اختلاف مساوي الى 9 وان الأهمية النسبية بلغت 90%.

المحور الثالث

يتضمن الجدول التالي ادنى وأعلى قيمة والاوراط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية نسبة الى أعلى إجابة في المقياس لكل فقرات المحور الثالث:

جدول رقم (27)

الإحصاءات العامة لفقرات المحور الثالث

	ادنى قيمة	أعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
Q1	2	5	4.13	0.842	20	82.7
Q2	2	5	4.11	0.751	18	82.2
Q3	3	5	4.42	0.685	16	88.4
Q4	3	5	4.77	0.476	10	95.4
Q5	4	5	4.66	0.476	10	93.2
Q6	1	5	3.08	0.864	28	61.6



78.7	11	0.434	3.94	5	3	Q7
90.6	12	0.547	4.53	5	3	Q8
69.7	17	0.603	3.48	5	2	Q9
57.8	19	0.555	2.89	4	2	Q10
80.0	8	0.338	4.00			Y

المصدر/ من اعداد الباحث

تبين نتائج الجدول أعلاه ان ادنى إجابة للفقرة الأولى كانت 2 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.13 وانحراف معياري 0.842 ومعامل اختلاف مساوي الى 20 وان الأهمية النسبية بلغت 83%، ان ادنى إجابة للفقرة الثانية كانت 2 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.11 وانحراف معياري 0.751 ومعامل اختلاف مساوي الى 18 وان الأهمية النسبية بلغت 82%، وادنى إجابة للفقرة الثالثة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.42 وانحراف معياري 0.685 ومعامل اختلاف مساوي الى 16 وان الأهمية النسبية بلغت 88%، وان ادنى إجابة للفقرة الرابعة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.77 وانحراف معياري 0.476 ومعامل اختلاف مساوي الى 10 وان الأهمية النسبية بلغت 95%، وادنى إجابة للفقرة الخامسة كانت 4 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.66 وانحراف معياري 0.476 ومعامل اختلاف مساوي الى 10 وان الأهمية النسبية بلغت 93%، وان ادنى إجابة للفقرة السادسة كانت 1 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 3.08 وانحراف معياري 0.864 ومعامل اختلاف مساوي الى 28 وان الأهمية النسبية بلغت 61%، ان ادنى إجابة للفقرة السابعة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 3.94 وانحراف معياري 0.434 ومعامل اختلاف مساوي الى 11 وان الأهمية النسبية بلغت 79%، وادنى إجابة للفقرة الثامنة كانت 3 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 4.53 وانحراف معياري 0.547 ومعامل اختلاف مساوي الى 12 وان الأهمية النسبية بلغت 91%، بينما ادنى إجابة للفقرة التاسعة كانت 2 وأعلى إجابة 5 وان الوسط الحسابي لها هو 3.48 وانحراف معياري 0.603 ومعامل اختلاف مساوي الى 17 وان الأهمية النسبية بلغت 70%، ان ادنى إجابة للفقرة العاشرة كانت 2 وأعلى إجابة 4 وان الوسط الحسابي لها هو 2.89 وانحراف معياري 0.555 ومعامل اختلاف مساوي الى 19 وان الأهمية النسبية بلغت 58%، وان الوسط الحسابي للمحور الثالث بشكل عام هو 4.00 وانحراف معياري 0.338 ومعامل اختلاف مساوي الى 8 وان الأهمية النسبية بلغت 80%.

ج- اختبار معنوية الارتباطات

سيتم هنا إيجاد واختبار علاقة الارتباط من خلال تحديد قوة العلاقة ومعنويتها بين محاور الدراسة ، لقد تم إيجاد النتائج وتضمينها في الجدول التالي باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS vr. 24:

جدول رقم (28) قيم الارتباطات بين محاور الدراسة

Correlations				
Y	X2	X1		
.634**	.849**	1	Pearson Correlation	X1
.000	.000		Sig. (2-tailed)	
126	126	126	N	
.744**	1	.849**	Pearson Correlation	X2
.000		.000	Sig. (2-tailed)	
126	126	126	N	
1	.744**	.634**	Pearson Correlation	Y
	.000	.000	Sig. (2-tailed)	

126	126	126	N
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

المصدر/ من اعداد الباحث

ان الفرضيات الصفرية الإحصائية المراد اختبارها هي:

• الفرضية الاولى (اختبار الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث)

H0 : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية معنوية بين المحور الأول والمحور الثالث مقابل الفرضية البديلة.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية معنوية بين المحور الأول والمحور الثالث.

من خلال الجدول أعلاه يتبين ان قيمة الارتباط بين المحور الأول والمحور الثالث بلغت 0.634 وبسبب ان قيمة sig.=0 وهي اقل من 5%، هذا يعني ان الارتباط هو ارتباط طردي معنوي تحت مستوى دلالة احصائية 5% ومنه نستنتج ان الزيادة في قيمة المحور الأول يؤدي الى الزيادة في قيمة المحور الثالث.

• الفرضية الثانية (اختبار الارتباط بين المحور الثاني والمحور الثالث)

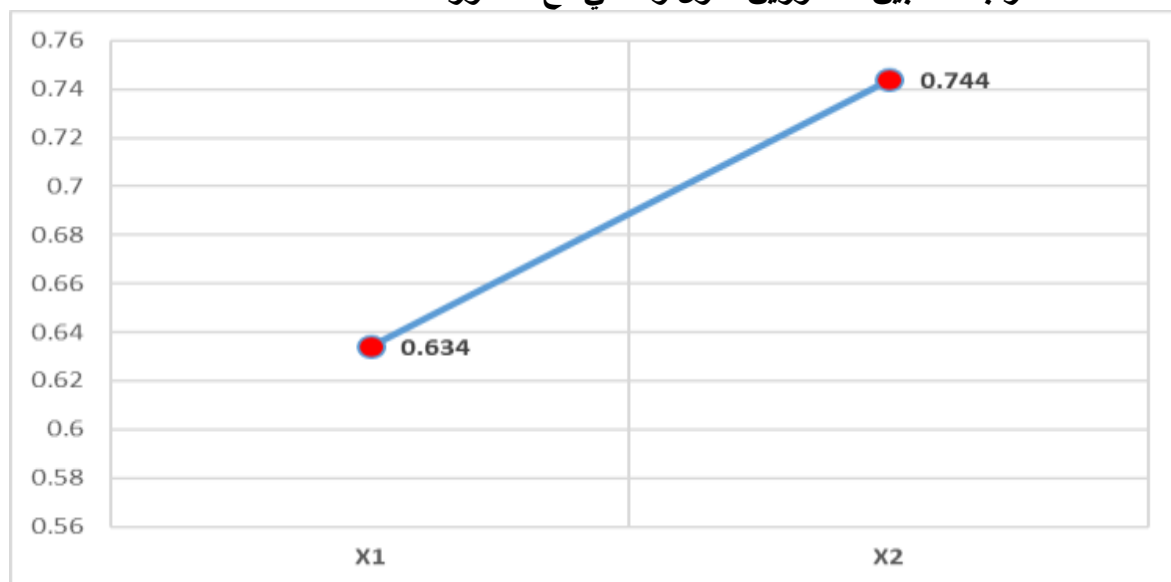
H0 : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية معنوية بين المحور الثاني والمحور الثالث. مقابل الفرضية البديلة

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية معنوية بين المحور الثاني والمحور الثالث.

من خلال الجدول أعلاه يتبين ان قيمة الارتباط بين المحور الثاني والمحور الثالث بلغت 0.744 وبسبب ان قيمة sig.=0 وهي اقل من 5%، هذا يعني ان الارتباط هو ارتباط طردي معنوي تحت مستوى دلالة احصائية 5% ومنه نستنتج ان الزيادة في قيمة المحور الثاني يؤدي الى الزيادة في قيمة المحور الثالث. لقد تم رسم ارتباطات المحورين الأول والثاني من حيث قوة ارتباطهما مع المحور الثالث وكما في الشكل التالي:

شكل رقم (16)

الارتباطات بين المحورين الأول والثاني مع المحور الثالث



المصدر/ من اعداد الباحث

يتضح من خلال الشكل أعلاه ان ارتباط المحور الثاني مع المحور الثالث كان اقوى من ارتباط المحور الأول مع المحور الثالث.

د- تحليل الأثر بين محاور الدراسة

قام الباحث هنا باختبار الفرضيات التي تتعلق بتحليل الأثر للمحورين الأول والثاني اللذان يعدان متغيران مستقلان في المحور الثالث الذي يعد متغيرا معتمدا اذ تم صياغة الفرضيات الصفرية التالية لتحقيق هذا الهدف.

الفرضية الأولى (اختبار اثر المحور الاول في المحور الثالث)

ان الفرضية الصفرية التي يرغب الباحث باختبارها هي الفرضية الصفرية التالية:
الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية معنوية للمحور الاول في المحور الثالث، مقابل الفرضية البديلة:
الفرضية البديلة H_1 : يوجد اثر ذو دلالة إحصائية معنوية للمحور الاول في المحور الثالث.
لقد حصل الباحث على مجموعة جداول تمثل النتائج المتعلقة بتحليل الأثر فالتحليل التالي يمثل قيم الارتباط ومعامل التحديد والتحديد المصحح اضافة الى قيمة الخطأ المعياري

جدول رقم (29) قيم معامل التحديد والتحديد المصحح

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.634 ^a	.402	.397	.26282
a. Predictors: (Constant), X1				
b. Dependent Variable: y				

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان معامل التحديد 0.40 وكذلك معامل التحديد المصحح هذا يعني ان نموذج الانحدار المستخدم الذي يتضمن اثر المحور الأول في المحور الثالث استطاع ان يفسر ما مقداره 40% من الانحرافات الكلية والمتبقي يعود الى متغيرات وعوامل أخرى لم تدرس في هذا البحث. لقد اوجد الباحث أيضا جدول تحليل التباين ANOVA وكما في الجدول التالي:

جدول رقم (30) جدول تحليل التباين لنموذج الانحدار المحور الأول في المحور الثالث

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5.755	1	5.755	83.316	.000 ^b
	Residual	8.565	124	.069		
	Total	14.320	125			
a. Dependent Variable: y						
b. Predictors: (Constant), X1						

المصدر /من اعداد الباحث

من خلال الجدول اعلاه يتضح ان نموذج الانحدار المستخدم هم نموذج ذو دلالة معنوية تحت مستوى 5% هو هذا ما نلاحظه من خلال قيمة اختبار F التي بلغت 83.316 وقيمة معنوية sig مساوية الى الصفر وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة 5%. اما الجدول التالي فيتضمن قيم معاملات الانحدار (الأثر) للمحور الأول في المحور الثالث وقيم اختبار t لها ومعنويتها:

جدول رقم (31)

جدول تحليل التباين لنموذج الانحدار المحور الأول في المحور الثالث

Coefficients ^a					
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	1.347	.292		.000

X1	.596	.065	.63	9.128	.000
----	------	------	-----	-------	------

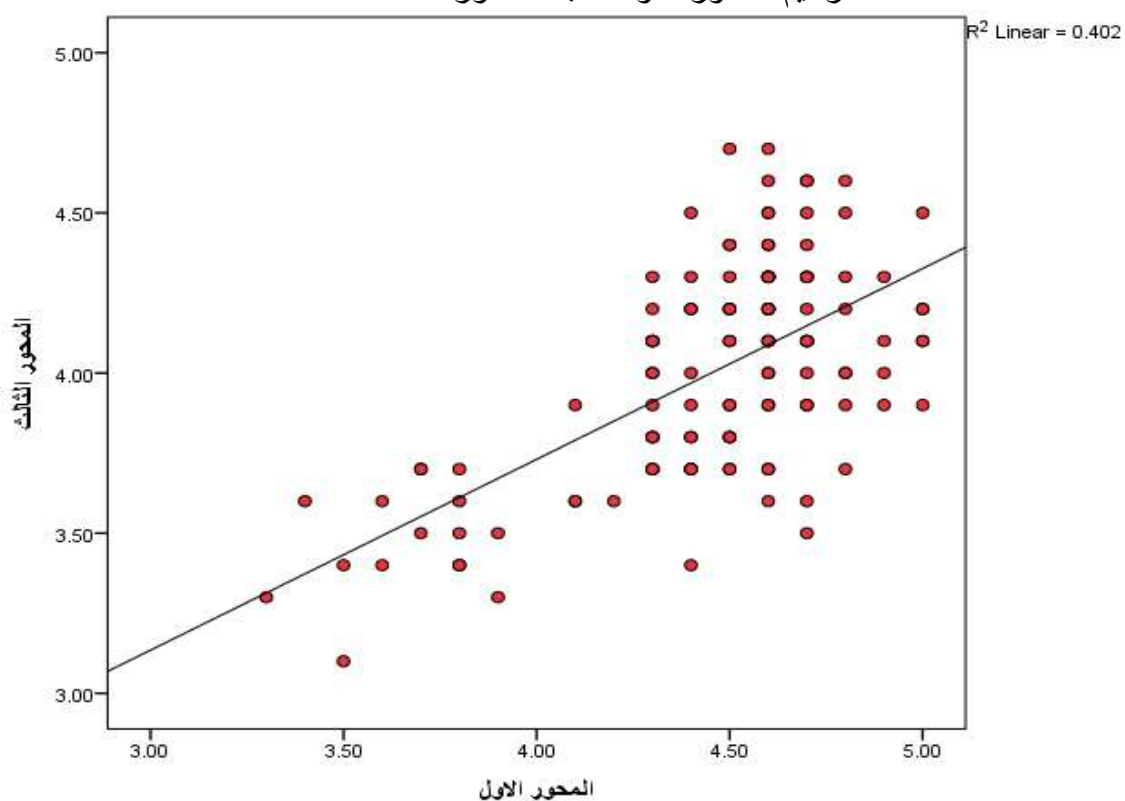
a. Dependent Variable: y

المصدر/من اعداد الباحث

من الجدول اعلاه يتضح قبول الفرضية البديلة الأولى (يوجد اثر ذو دلالة إحصائية معنوية للمحور الاول في المحور الثالث)، هذا يعني ان المحور الأول له اثر طردي ومعنوي في المحور الثالث تحت مستوى دلالة احصائية 5% وذلك لان قيمة t المحسوبة التي بلغت 9.128، وقيمة المعنوية sig. لها مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة المستخدم 5%. وان قيمة معلمة الانحدار مساوية الى 0.63، هذا يعني ان الزيادة في قيمة المحور الأول بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة في المحور الثالث بمقدار 0.63. والشكل البياني التالي يبين انتشار قيم المحور الأول مقابل المحور الثالث:

شكل رقم (17)

انتشار قيم المحور الأول مقابل المحور الثالث



الفرضية الثانية (اختبار اثر المحور الثاني في المحور الثالث)

ان الفرضية الصفرية التي يرغب الباحث باختبارها هي الفرضية الصفرية التالية:
الفرضية الصفرية H0 : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية معنوية للمحور الثاني في المحور الثالث.
مقابل الفرضية البديلة:

الفرضية البديلة H1: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية معنوية للمحور الثاني في المحور الثالث.
لقد حصل الباحث على مجموعة جداول تمثل النتائج المتعلقة بتحليل الأثر فالجدول التالي يمثل قيم الارتباط ومعامل التحديد والتحديد المصحح اضافة الى قيمة الخطأ المعياري

جدول رقم (32) قيم معامل التحديد والتحديد المصحح

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.744 ^a	.553	.550	.22714

a. Predictors: (Constant), X2

b. Dependent Variable: y

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان معامل التحديد 0.55 وكذلك معامل التحديد المصحح هذا يعني ان نموذج الانحدار المستخدم الذي يتضمن اثر المحور الثاني في المحور الثالث استطاع ان يفسر ما مقداره 55% من الانحرافات الكلية والمتبقي يعود الى متغيرات وعوامل أخرى لم تدرس في هذا البحث. لقد اوجد الباحث أيضا جدول تحليل التباين ANOVA وكما في الجدول التالي:

جدول رقم (33)**جدول تحليل التباين لنموذج الانحدار المحور الثاني في المحور الثالث**

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7.922	1	7.922	153.542	.000 ^b
	Residual	6.398	124	.052		
	Total	14.320	125			
a. Dependent Variable: y						
b. Predictors: (Constant), X2						

من خلال الجدول اعلاه يتضح ان نموذج الانحدار المستخدم هم نموذج ذو دلالة معنوية تحت مستوى 5% وهذا ما نلاحظه من خلال قيمة اختبار F التي بلغت 153.542 وقيمة معنوية sig مساوية الى الصفر وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة 5%. اما الجدول التالي فيتضمن قيم معاملات الانحدار (الأثر) للمحور الثاني في المحور الثالث وقيم اختبار t لها ومعنويتها:

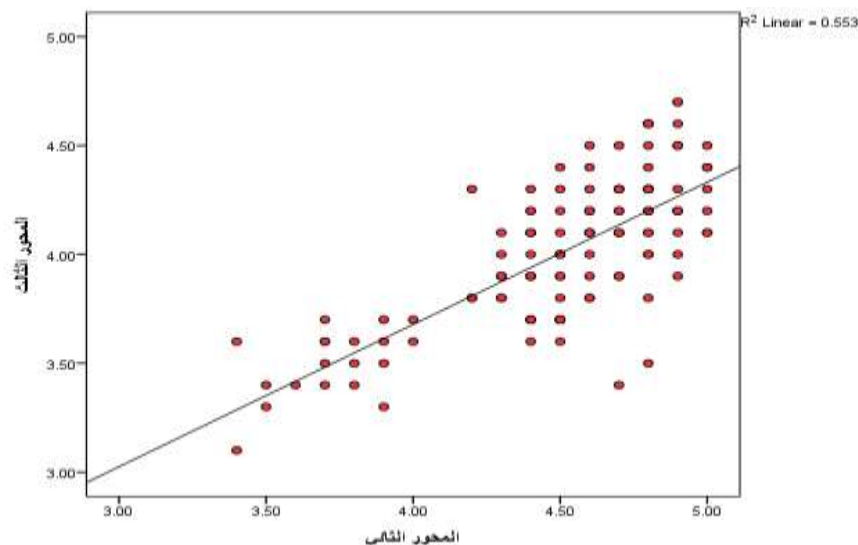
جدول رقم (34)**جدول تحليل التباين لنموذج الانحدار المحور الثاني في المحور الثالث**

Coefficients ^a					
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	1.064	.238		.000
	X2	.654	.053	.744	.000
a. Dependent Variable: y					

المصدر/من اعداد الباحث

من الجدول اعلاه يتضح قبول الفرضية البديلة الثانية (يوجد اثر ذو دلالة إحصائية معنوية للمحور الثاني في المحور الثالث)، هذا يعني ان المحور الثاني له اثر طردي ومعنوي في المحور الثالث تحت مستوى دلالة احصائية 5% وذلك لان قيمة t المحسوبة التي بلغت 12.391، وقيمة المعنوية sig لها مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة المستخدم 5%. وان قيمة معلمة الانحدار مساوية الى 0.74، هذا يعني ان الزيادة في قيمة المحور الثاني بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة في المحور الثالث بمقدار 0.74. والشكل البياني التالي يبين انتشار قيم المحور الثاني مقابل المحور الثالث:

شكل رقم (18)**انتشار قيم المحور الثاني مقابل المحور الثالث**

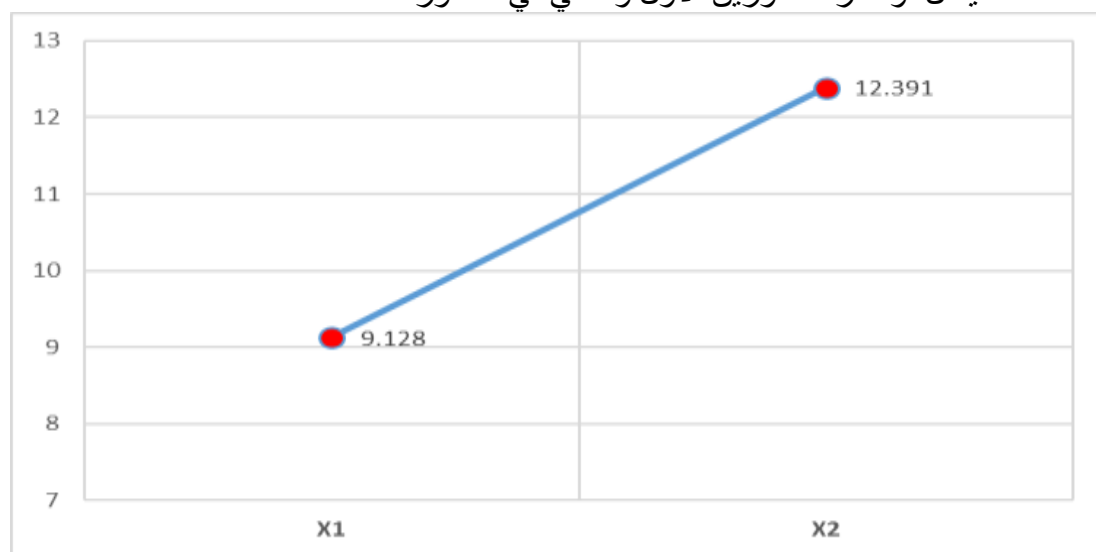


المصدر/ من اعداد الباحث

مما سبق يتضح ان قوة اثر المحور الثاني في المحور الثالث اقوى من اثر المحور الأول في المحور الثالث وهذا ما يتضح جليا في الرسم البياني التالي الذي يبين قيم اختبار t لمعاملات اثر المحورين الأول والثاني:

شكل رقم (20)

يمثل قوة اثر المحورين الأول والثاني في المحور الثالث



المصدر/ من اعداد الباحث

استنتاجات بحث SPSS

- بعد تحليل النتائج وكما تم بيانه سابقا تم الوصول الى مجموعة من الاستنتاجات هي:
- ان الاستبيان المستخدم من قبل الباحث يمتلك المصادقية والثبات في القياس ومنه يحق للباحث اعتماد النتائج المتحصلة من هذا الاستبيان وتعميم نتائجه الى المجتمع.
 - ان الاجابات تتجه نحو الموافقة بشدة للمحور الأول.
 - ان الاجابات تتجه نحو الموافقة بشدة للمحور الثاني.
 - ان الاجابات تتجه نحو الموافقة للمحور الثالث.
 - ان الفقرة الثانية جاءت بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية في المحور الاول تأتي ثانيا الفقرة الأولى ومن ثم على الترتيب الفقرة الخامسة، الفقرة التاسعة، الفقرة السابعة، الفقرة السادسة، الفقرة الرابعة، الفقرة الثالثة، وأخيرا الفقرتين الثامنة والعاشرة على التوالي.

- ان الفقرة السابعة جاءت بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية في المحور الثاني تأتي ثانيا الفقرة الثامنة ومن ثم على الترتيب الفقرة الرابعة، الفقرة الأولى، الفقرة الثانية، الفقرة التاسعة، الفقرة الثالثة، الفقرة السادسة، الفقرة الخامسة وأخيرا الفقرة العاشرة على التوالي.
- ان الفقرة الرابعة جاءت بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية في المحور الثالث تأتي ثانيا الفقرة الخامسة ومن ثم على الترتيب الفقرة الثامنة، الفقرة الثالثة، الفقرة الأولى، الفقرة الثانية، الفقرة السابعة، الفقرة التاسعة، الفقرة السادسة وأخيرا الفقرة العاشرة على التوالي.
- وجود ارتباط طردي معنوي تحت مستوى دلالة احصائية 5% بين المحور الأول والمحور الثالث.
- وجود ارتباط طردي معنوي تحت مستوى دلالة احصائية 5% بين المحور الثاني والمحور الثالث.
- ان ارتباط المحور الثاني مع المحور الثالث كان اقوى من ارتباط المحور الأول مع المحور الثالث.
- ان الزيادة في قيمة المحور الأول بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة في المحور الثالث بمقدار 0.63.
- ان الزيادة في قيمة المحور الثاني بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة في المحور الثالث بمقدار 0.74.
- ان قوة اثر المحور الثاني اقوى من اثر المحور الأول في المحور الثالث.

الخاتمة

الاستنتاجات والتوصيات

تمهيد:

بعد ان اكملنا الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية والميدانية فقد توصل الباحث الى اهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية ، لذا فانه سيتضمن مبحثين هما :-

- الاستنتاجات

- 1- يساهم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال في تخفيض المخاطر و تحقيق اهداف الشركة ، حيث انه يوفر تأكيدا معقولا و ليس تأكيد مطلق عن البيانات المالية و تحقيق أهداف الشركة واستمراريتها كما أنه يزود الإدارة بمعلومات عن مدى امكانيتها وقدرتها من تحقيق أهدافها .
- 2 - يستند نظام الرقابة الداخلية في الشركة على هيكل تنظيمي منظم يوضح العلاقات بين أقسام الشركة ، و تحديد المسؤوليات والصلاحيات ومجموعة دفترية ومستندية متكاملة ، بالإضافة الى مجموعة من الموظفين الأكفاء.
- 3 - ان بيئة الرقابة الداخلية داخل الشركة تمثل ، المكون الأهم في الرقابة الداخلية ، إذ تشير الى نزاهة الشركة واتجاهها نحو تطبيق السلوكيات الأخلاقية ، و تتمثل عوامل بيئة الرقابة في النزاهة والقيم الأخلاقية ، والكفاءة في العمل، والهيكل التنظيمي، وتحديد المسؤوليات، وإدارة الموارد البشرية .
- 4 - من الاساسيات في عمل المدقق الخارجي ، فهم طبيعة نشاط الشركة و تقويم نظام الرقابة الداخلية لها إذ يؤدي هذا التقويم الى الوصول الى حكم شخصي، عن مدى إمكانية الاعتماد على عمل المدققين الداخليين ، و كمية و نوعية أدلة الإثبات و مدى القدرة على التوسع في أعمال و حجم عينة التدقيق.
- 5- يجب تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على جميع الخطوط والمعامل الانتاجية في الشركة لأنه قائم على مجموعة من الاجراءات والبالغ عددها 31 اجراء التي تدعم وتوفر للمدقق الخارجي قاعدة من البيانات الدقيقة والموثوقة التي تمكنه من أداء مهمته بكفاءة، بالإضافة الى وجود مجموعة من السجلات الإلزامية للشركة تساعد على توفير أدلة أثبات ملائمة للمدقق الخارجي وتوثق اجراءات عمل الشركة.
- 6- ضعف التدريب والتطوير لمنتسبي الشركة مما يُضعف إمكانية تحقيق الجودة في الأعمال كافة علما ان عمليات التدريب تستخدم فقط لأغراض الترفيه والعلاوة وليس لأعمال تطوير قدرات المنتسبين.

- التوصيات

- 1- تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على معامل الشركة المتبقية لأنه يساعد في زيادة المبيعات وتحقيق الأرباح وتخفيض تكاليف الإنتاج وكميات الإنتاج التالف.
- 2- الاهتمام بالبحث والتطوير كما هو حاصل في الدول المتقدمة ووضع موازنة خاصة له، وتقديم كل أشكال الدعم لهذه الشعبة وتبني الدراسات والأبحاث العلمية الجديدة للشركات العالمية والاستعانة بخبراء في مجال تقنيات الإنتاج الحديث وإنشاء مجلس استشاري لمناقشة وتقديم جميع أنواع الاقتراحات المرفوعة لتطوير المنتجات وأجراء التحسينات اللازمة التي من شأنها أن ترفع من مستوى النوعية والجودة وخفض كلفة الإنتاج التي تساعد على زيادة المبيعات.
- 3- اهتمام إدارة الشركة بنظام الرقابة الداخلية الذي تتوفر فيه ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف مثل المحافظة على موجودات الشركة وموثوقية التقارير التي تعد من الأقسام إلى الإدارة العليا والامتثال للقوانين واللوائح المعمول فيها وصحة تسجيل العمليات المالية وتغطية كافة أنشطة الشركة.
- 4- الدقة عند العمل في وضع الموازنة التخطيطية، وعدم تجاوز التخصيصات في الموازنة.
- 5- إقامة المحاضرات والدورات التدريبية لموظفي القسم المالي وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي مما يعمل على تنمية مهاراتهم ومعلوماتهم في مجال المحاسبة والتدقيق ونظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال الاطلاع على معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية وما تصدره المنظمات المهنية من توصيات ونشرات ومعايير ذات صلة بالعمل التدقيقي والتعاون مع نقابة المحاسبين والمدققين وديوان الرقابة المالية وجمعية المحاسبين القانونيين في هذا المجال لما يمتلكون من خبرة علمية وعملية.
- 6- يجب على الشركة الاهتمام بمعالجة نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والالتزام الكامل بجميع إجراءات النظام خاصة في عناصر المخزون والحسابات المدينة والدائنة والنقدية والمبيعات والرواتب والأجور والكثير من الاعتبارات العامة التي وجه عليها تقرير ديوان الرقابة المالية إلى الشركة.
- 7- يجب إنشاء (لجنة تدقيق) من أعضاء مجلس إدارة الشركة من غير المكلفين بالأعمال التنفيذية لتفعيل نظام حوكمة الشركات وتكون هذه اللجنة حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين وتمارس نشاطها في مساعدة الإدارة على تطوير نظام الرقابة الداخلية في الشركة وبما يتناسب مع أهداف هذا النظام ومراقبة التزام الجهات التنفيذية به ليبقى نظام فعال ويحقق أهداف الشركة.
- 8- تفعيل القرارات الحكومية بشأن الاعتماد على المنتج الوطني من خلال حث الوزارات على شراء منتجات الشركة والحد من عملية الاستيراد الخارجي علما أن منتجات الشركة حاصلة على شهادة الايزو العالمية ISO-2008.

المصادر والمراجع

- احمد قايد نور الدين ،التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية ،دار الجنان للنشر،ط1، عمان، الاردن، 2015.
- ارجوان محسن سعيد، اثر العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من ظاهرة الفساد الاداري والمالي ،اطروحة دكتوراه محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2011
- رعدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية - غزة، كلية التجارة، 2014.
- فرقد شاكر عبد ،دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الاردنية ،رسالة ماجستير محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية ادارة الاعمال، 2017.
- لخضر أوصيف ،نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2017.

- وليد خالد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي ،رسالة ماجستير محاسبة، جامعة الشرق الاوسط ،الاردن،2012.
- محمد ياسين غادر، محاضرات مادة التدقيق الداخلي ،الجامعة الاسلامية في لبنان- خلد، كلية الاقتصاد وادارة الاعمال،2013.
- رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، ط1، عمان، الاردن، 2015.
- خالد امين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، ط6، عمان، الاردن، 2012.
- محمد كاظم جابر، التدقيق المستند الى المخاطر وتأثيره على رأي مراقب الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية 315-330-700-705-706، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية في لبنان، خلد، كلية الاقتصاد وادارة الاعمال، 2014.
- صلاح هيمت محمد، دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية، اطروحة دكتوراه محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2013.
- حليم رياض شنته، نحو اطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد ، 2010.
- صدام محمد محمود، وآخرون، اثر المعايير الاخلاقية للمحاسب الاداري في جودة معلومات التقارير المالية، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4، العدد 7، 2011.
- اياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً ،دار المغرب للنشر، ط1، بغداد، العراق، 2011.
- اسامة عبد المنعم السيد علي، مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الاخلاقي للمؤسسات المالية الاسلامية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ثلاثون، 2012 .
- الفين.ارنر، ج . راندل وآخرون، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد مدخل متكامل، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 2013
- احمد جميل محمد عبده ،مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني على جودة المعلومات المحاسبية (من منظور اسلامي)، اطروحة دكتوراه محاسبة ،جامعة ام درمان الاسلامية، السودان، 2018.
- شاكر البلداوي، وآخرون ،الحوكمة المؤسسية والية التصرف في المخاطر، جامعة الزرقاء، مدونة الباحث، 2014/12/30 WWW.rahems.info
- محمد زامل فليح، دور جودة التدقيق الداخلي في تخفيض ممارسة التلاعب بالأرباح، اطروحة دكتوراه محاسبة قانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2018.
- شعبان ابراهيم نسمان، مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 300، رسالة ماجستير محاسبة، الجامعة الاسلامية غزة، 2014.
- Kevin Douglas(2006) The Reality of the CPA S Role, New jersey :CPA Magazine,2006.
- Whittington , Ray O. & Kurt , Pany k." Principles of Auditing and other Assurance Services". 14th Edition. 2004