



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

أثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
في الشركات المساهمة السورية
(دراسة ميدانية)

*The Effect Of Studying The Internal Control System On Determining And
Evaluating The Risks Of Material Errors At Syrian Joint-Stock Companies*

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة:

آلاء نبيل حمدان

إشراف:

الدكتور قيس عثمان

المدرس في قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا سُبْحَانَ اللَّهِ مَا عَلَّمْنَا إِلَّا مَا عَلَّمْنَا أَنْتَ الْعَلِيمُ الْعَظِيمُ

صَلَّى اللَّهُ الْعَظِيمِ

(سورة البقرة، الآية ٣٢)

الإهداء

إلى من تسبق فرحتها فرحتي، وتسبق دمعها دمعتي، إلى نبع الحنان والإخلاص والوفاء، إلى من هونت عليّ الصعوبات، حبيبتي وقرّة عيني ... أمي الغالية

إلى من أثار لي قنديل السعادة، إلى من رسم لي طريق النجاح، إلى من قدم لي التضحية والكفاح، إلى أعلى الناس ... أبي الغالي

إلى من رافقني بكل خطوة، إلى من شجعني وبعث في قلبي القوة، إلى رفيق دربي، إلى توأم الروح ... زوجي العزيز

إلى من تملأ ضحكاتها حياتي بهجةً وسروراً ... ابنتي

إلى من بهم أكبر وعليهم اعتمد، إلى من أثاروا ظلمة حياتي، نجوم سمائي ومصدر قوتي ...
أخوتي

إلى ينابيع الصدق الصافي، إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء ... صديقاتي

إلى من ضرجت دماءهم تراكب وطني ... شهدائنا الأبرار

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي منحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع.

ويسعدني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والاحترام إلى أستاذي المشرف الدكتور قيس عثمان على قبوله الإشراف على هذا البحث ومتابعته له خطوة بخطوة، وعلى ما قدمه من نصح وإرشاد في سبيل إتمام هذا البحث، وأسأل الله تعالى أن يجزيه عني خير الجزاء.

كما أتقدم بجزيل الشكر للسادة الدكاترة أعضاء لجنة الحكم:

الأستاذة الدكتورة: رشا حمادة

الأستاذ الدكتور: عصام قريط

الدكتور: قيس عثمان

لتكبدهم عناء تقويم هذا البحث، وعلى ما بذلوه من وقت وجهد في قراءته ومناقشته وإغناءه بملاحظاتهم ومداخلاتهم، فلهم جزيل الشكر وخالص الامتنان.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور رئيس قسم المحاسبة وجميع الأساتذة في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، على ما قدموه من علم وتوجيه ساهم في إغناء هذا البحث، وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور: مأمون حمدان فكان لملاحظاته أثراً عميقاً في إخراج هذا البحث بصورته النهائية.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم في إيداء النصح والمشورة وقدم يد المساعدة في توفير المعلومات وأخص بالذكر القاضي: مصطفى التونسي.

الباحثة: آلاء حمدان

التصريح:

أصرح بأن هذه الرسالة وعنوانها: "أثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الشركات المساهمة السورية - دراسة ميدانية" غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن قبلت للحصول على أية شهادة علمية.

الباحثة: آلاء حمدان

التاريخ: ٢٨ - ٠٨ - ٢٠١٥

أثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الشركات المساهمة

السورية

(دراسة ميدانية)

إعداد الطالبة : آلاء حمدان

موافقة أعضاء لجنة الحكم

	عضواً ورئيساً	الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	د. رشا حمادة
	عضواً	الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	د. عصام قريط
	عضواً مشرفاً	الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	د. قيس عثمان

فهرس المحتويات	
رقم الصفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية
ب	الإهداء
ت	شكر وتقدير
ث	التصريح
ح	فهرس المحتويات
ر	قائمة الجداول
ز	قائمة الأشكال
ط	قائمة الملاحق
ظ	قائمة المصطلحات
١	ملخص الدراسة
٢	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
٢	١-١: المقدمة
٣	١-٢: مشكلة الدراسة
٤	١-٣: أهداف الدراسة
٤	١-٤: أهمية الدراسة
٥	١-٥: الدراسات السابقة
١٨	١-٦: فروض الدراسة
١٩	الفصل الثاني: نظم الرقابة الداخلية ودراساتها من قبل المدقق الخارجي
١٩	المبحث الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
١٩	٢-١-١: مفهوم الرقابة الداخلية
٢٠	٢-١-٢: تعريف الرقابة الداخلية

٢٢	٣-١-٢: أهمية الرقابة الداخلية
٢٤	٤-١-٢: مكونات نظام الرقابة الداخلية
٢٤	١-٤-١-٢: بيئة الرقابة
٢٨	٢-٤-١-٢: تقييم المخاطر
٢٩	٣-٤-١-٢: أنشطة الرقابة
٣١	٤-٤-١-٢: المعلومات والتوصل
٣٣	٥-٤-١-٢: المراقبة (المتابعة)
٣٥	المبحث الثاني: دراسة وتحليل المدقق الخارجي لنظم الرقابة الداخلية وعناصرها وتحديد مخاطرها
٣٥	١-٢-٢: خطوات دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية
٣٦	١-١-٢-٢: فهم الرقابة الداخلية
٣٩	٢-١-٢-٢: توثيق فهم الرقابة الداخلية
٤٣	٣-١-٢-٢: تحديد مخاطر الرقابة الداخلية
٤٥	٤-١-٢-٢: اختبار أنظمة الرقابة الداخلية
٤٩	٥-١-٢-٢: تقييم الرقابة الداخلية
٥١	٦-١-٢-٢: الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية
٥٢	٢-٢-٢: أثر تكنولوجيا المعلومات في دراسة نظام الرقابة الداخلية
٥٨	الفصل الثالث: الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وإجراءات تحديدها وتقييمها من قبل المدقق الخارجي
٥٨	المبحث الأول: مفهوم الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية ومسئولية المدقق الخارجي عن اكتشافها
٥٨	١-١-٣: مفهوم الخطأ وأنواعه
٦٠	٢-١-٣: مفهوم الغش (الاحتيال)
٦٢	٣-١-٣: مثلث الغش
٦٣	٤-١-٣: مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش

٦٥	المبحث الثاني: مفهوم مخاطر الأخطاء الجوهرية إجراءات تحديدها وتقييمها من قبل المدقق الخارجي
٦٥	١-٢-٣: مفهوم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٦٦	٢-٢-٣: تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية
٧٠	٣-٢-٣: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٧٣	٤-٢-٣: إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٧٩	٥-٢-٣: الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية
٨٤	المبحث الثالث: تحليل مقارن بين مكونات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٨٤	١-٣-٣: جدول مقارن لتحديد العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٨٥	٢-٣-٣: تحليل أثر دراسة مكونات نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٨٥	١-٢-٣-٣: أثر دراسة بيئة للرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٨٦	٢-٢-٣-٣: أثر دراسة تقويم المخاطر في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٨٧	٣-٢-٣-٣: أثر دراسة أنشطة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٨٧	٤-٢-٣-٣: أثر دراسة المعلومات والتوصيل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٨٨	٥-٢-٣-٣: أثر دراسة المراقبة والمتابعة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
٩٠	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية واختبار الفروض
٩٠	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المستخدمة في التحليل
٩٠	١-١-٤: منهجية الدراسة
٩٠	٢-١-٤: مجتمع وعينة الدراسة
٩١	٣-١-٤: محددات الدراسة
٩١	٤-١-٤: أدوات الدراسة
٩٢	٥-١-٤: نموذج الدراسة
٩٢	٦-١-٤: أساليب المعالجة الإحصائية

٩٣	٧-١-٤: وصف عينة الدراسة
٩٥	المبحث الثاني: اختبار الفروض وتحليل النتائج
٩٥	١-٢-٤: إجراء معالجة الاستبيان
٩٦	٢-٢-٤: اختبار الفرض الأول
١١٨	٣-٢-٤: اختبار الفرض الثاني
	4-2-4: تحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة
١٣٤	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
١٣٦	قائمة المراجع
١٤٨	ملاحق الدراسة
١٥٤	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
٨٤	تحديد العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.١
٩٠	فئات المجتمع الإحصائي ونسبة الاستبيانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد	.٢
٩٣	توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي	.٣
٩٤	توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة	.٤
٩٥	تثقيف البنود لقائمة الاستقصاء	.٥
٩٧	التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الأول	.٦
٩٨	الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات الفرض الأول	.٧
١١٨	التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثاني	.٨
١١٩	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات الفرض الثاني	.٩
١٣٠	نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.١٠
١٣١	نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة بيئة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.١١
١٣١	نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة تقويم المخاطر في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.١٢
١٣٢	نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة أنشطة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.١٣
١٣٢	نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة المعلومات والتوصيل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.١٤
١٣٣	نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة المتابعة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.١٥

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
٢٤	مكونات الرقابة الداخلية	.١
٣٥	خطوات دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية	.٢
٤٠	أساليب توثيق فهم الرقابة الداخلية	.٣
٦٢	مثلث الغش	.٤
٩٢	نموذج الدراسة	.٥
٩٤	نسب توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي	.٦
٩٤	نسب توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة	.٧
٩٩	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة في الشركة المساهمة	.٨
١٠٠	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى قيام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة تعمل بشكل جيد وتغطي كافة جوانب العمل في الشركة	.٩
١٠١	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية تساعد على انضباط العاملين في الشركة واتخاذ الإجراءات الرادعة في حال ارتكاب الأخطاء	.١٠
١٠٢	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود أنظمة ومعايير تحث الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها والتأكد من مدى التزام الموظفين بتلك المعايير	.١١
١٠٣	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود ما يفيد أن الإدارة قادرة على فرض العقوبات الرادعة عند اكتشافها لمخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة	.١٢
١٠٤	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يتأكد المدقق الخارجي من	.١٣

	وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل يغطي كافة احتياجات الشركة ويحدد سياسات وإجراءات عمل واضحة ومكتوبة لكافة الوظائف والصلاحيات والواجبات خال من تداخل الاختصاصات وتعارض المهام	
١٠٥	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وضوح النظام الداخلي للمنشأة (سياسات التعيين، الترقية، المكافآت، العقوبات، الإجازات،) وما مدى الالتزام به	.١٤
١٠٦	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود معايير أداء سليمة لقياس أداء العاملين ومقارنتها مع ما هو مخطط له وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات	.١٥
١٠٧	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية	.١٦
١٠٨	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بمعرفة فيما إذا كانت الإدارة تقوم بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بشكل مستمر لمنع حدوث الأخطاء أو اكتشافها وتصحيحها	.١٧
١٠٩	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بفحص مدى قدرة الإدارة على القيام بتقدير فعال للمخاطر المحيطة بها والمتعلقة بإعداد القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية وتقدير أهمية تلك المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها	.١٨
١١٠	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قدرة الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المخاطر في الوقت المناسب وتخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة	.١٩
١١١	نسب إجابات أفراد العينة عن أهمية التأكد من إعداد الشركة تقارير	.٢٠

	دورية عن سير العمل في الشركة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات والمعلومات المحاسبية بالنسبة للمدقق الخارجي	
١١٢	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والرقابة على التطبيقات يتم تنفيذها وفقاً لما هو محدد ويتم تحديثها بشكل دوري	.٢١
١١٣	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من توفر أنظمة معلومات تحوي عناصر مادية وبرمجيات وأشخاص مؤهلة وقادرة على تحديد المعلومات اللازمة ومعالجتها من أجل إعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات إضافة إلى وجود ضوابط رقابية تعالج وجود أي خلل وبالسعة المطلوبة	.٢٢
١١٤	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود قنوات اتصال فعالة واضحة ومفتوحة تضمن توفير معلومات تتسم بالدقة والوضوح للأشخاص المناسبين ولجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الشركة وفي الوقت المناسب لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية	.٢٣
١١٥	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قيام الإدارة بالتقييم الدائم والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية في الشركة وإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف	.٢٤
١١٦	نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أنه يتم تزويد الإدارة بالتقارير حول أي خلل يطرأ على نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وما مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة	.٢٥
١١٧	نسب إجابات أفراد العينة عن الفرض الأول	.٢٦
١٢٠	نسب إجابات أفراد العينة هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل بيئة الرقابة داخل المنشأة والتأكد من النزاهة والأخلاقيات	.٢٧

	والكفاءة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية	
١٢١	نسب إجابات أفراد العينة هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة عملية تقدير المخاطر وتحليلها وكيفية إدارتها ومعرفة الثغرات التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.٢٨
١٢٢	نسب إجابات أفراد العينة هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل أنشطة وإجراءات الرقابة وفصل المهام والصلاحيات في المنشأة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.٢٩
١٢٣	نسب إجابات أفراد العينة هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام المعلومات وقنوات الاتصالات بين مختلف مستويات الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية	.٣٠
١٢٤	نسب إجابات أفراد العينة هل يؤثر دراسة المدقق الخارجي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحديد نقاط الضعف في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية	.٣١
١٢٥	نسب إجابات أفراد العينة هل يقوم المدقق الخارجي بتحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.٣٢
١٢٦	نسب إجابات أفراد العينة هل يقوم المدقق الخارجي بتقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات عند تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية	.٣٣
١٢٧	نسب إجابات أفراد العينة هل يقوم المدقق الخارجي بربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي اختبارها عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.٣٤

١٢٨	نسب إجابات أفراد العينة هل يقوم المدقق الخارجي باعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.٣٥
١٢٩	نسب إجابات أفراد العينة عن الفرض الثاني	.٣٦

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	رقم الملحق
١٤٩	استمارة الاستبيان	١
١٥٣	الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان	٢

قائمة المصطلحات

المصطلح باللغة الانكليزية	المصطلح باللغة العربية
Committee Of Sponsoring Organization Of the Treadway Commission (COSO)	لجنة رعاية المنظمات التابعة للجنة تريدواي
The Institute Of Internal Auditors (IIA)	المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين
Committee Of Auditing Procedure	لجنة إجراءات التدقيق
American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA)	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

ملخص الدراسة

هدف البحث بصورة أساسية إلى التعرف على أثر دراسة وتحليل نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الشركات المساهمة السورية.

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي لتكوين الإطار النظري، ولتحقيق أهداف البحث تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة مكونة من /١٠٠/ فرداً من المدققين الداخليين والخارجيين في الشركات المساهمة المرخصة والعاملة في دمشق، وكانت الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل ٦٠ استبيان، أي ما يعادل ٦٠%.

وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج وأهمها:

١. يلتزم مدقق الحسابات في الشركات المساهمة السورية بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتحليل مكوناته الخمسة وفقاً لآراء أفراد العينة.

٢. يؤثر فحص وتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية والتحقق من التطبيق الفعلي له والوقوف على أوجه القصور فيه، في توفير أساس فعال لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وذلك وفقاً لآراء أفراد العينة.

٣. احتل فحص ودراسة المدقق الخارجي لبيئة الرقابة الداخلية المرتبة الأولى كأكثر

مساهمة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ثم المرتبة الثانية لتقويم المخاطر، بينما أنشطة الرقابة كانت في المرتبة الثالثة وذلك وفقاً لآراء أفراد العينة.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

١-١: المقدمة

تعتبر الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل جزءاً أساسياً من الرقابة الشاملة، ونظراً لأهميتها فقد أعطيت الاهتمام الكبير من الإدارات المسؤولة عن الشركات لكونها تمثل خط الدفاع الأول في منع وصد وتحجيم المخاطر والأخطاء التي يمكن أن تتعرض لها الشركات في أعمالها اليومية. وترتكز الرقابة الداخلية على مجموعة من الضوابط الحاكمة لسير أعمال الشركات للتأكد من صحة ما هو مدون في السجلات، وحماية الموجودات، ورفع كفاءة الموظفين وتشجيعهم على التمسك بالسياسات الإدارية والمالية المرسومة.^١

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته من حيث التفصيل أو الإجمال وتحديد نطاق عمله، ويعتمد ذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، ولذلك يعتبر قيام المدقق بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته وضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق.

يهدف المدقق الخارجي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة المراجعة إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية (مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية، مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء).^٢

لذلك يجب على المدقق الخارجي أن يقوم بإجراءات تقييم المخاطر وفق ما ألزمت به معايير التدقيق الدولية (معيار التدقيق ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، معيار التدقيق ٢٤٠ "مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية") وذلك لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات.^٣

^١ هلدني، آلان، الغبان، ثائر: "دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات الالكتروني"، مجلة علوم إنسانية، عدد ٤٥، السليمانية، العراق، ٢٠١٠، ص ٢.

^٢ سرايا، محمد السيد: "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مصر، ٢٠٠٧، ص ٩١.

^٣ لطفي، أمين السيد: "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧، ص ٢٥٤.

ومع ذلك لا توفر إجراءات تقييم المخاطر بحد ذاتها أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأي المدقق، وذلك لأن فهم المنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية هو عملية مستمرة وديناميكية تكون من خلال جمع وتحديث وتحليل المعلومات خلال عملية التدقيق، لكن هذه الإجراءات تشكل إطاراً مرجعياً يخطط المدقق ضمنه لعملية التدقيق حيث يحدد من خلالها أساس تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات، حيث أن فهم المدقق للرقابة الداخلية يساعده في تحديد أنواع الأخطاء المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء في تصميم طبيعة ومدى الحاجة إلى المزيد من إجراءات التدقيق.¹

١-٢: مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في تأثير دراسة المدقق الخارجي في الشركات المساهمة السورية لنظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد تكون موجودة في البيانات المالية للعميل وتأتي هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

١. هل يلتزم المدقق الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية؟
٢. هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ٢٠١٢.

١-٣: أهمية الدراسة

تظهر أهمية الدراسة في توضيح فيما إذا كان المدققين الخارجيين في الشركات المساهمة السورية يلتزمون بدراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركات محل التدقيق وفقاً لما نصت عليه معايير التدقيق الدولية وتوضيح اثر ذلك في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للعميل ، وهذا ما يمكن أن يقدم إضافة بالنسبة للمهتمين بهذا الموضوع من مدققين وباحثين في هذا المجال.

١-٤: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. تحديد مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي بدراسة وتحليل نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.
٢. تحديد أثر دراسة وتحليل نظام الرقابة الداخلية - وفقاً لآراء مدققي الحسابات - في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في الشركات المساهمة السورية.
٣. تحديد أثر دراسة وتحليل نظام الرقابة الداخلية - وفقاً لآراء مدققي الحسابات - في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الشركات المساهمة السورية.

١-٥: الدراسات السابقة

١-٥-١: الدراسات العربية

١. دراسة البواب (٢٠١٥)^١:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي، وتمثلت مشكلة الدراسة في معرفة هل هناك دور لعناصر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المدقق الخارجي.

وقد شمل مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن، وتم اختيار عينة عشوائية وتم توزيع الاستبيان على أفراد العينة وتم تحليل البيانات بواسطة الحزم الإحصائية SPSS.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وأهمها:

أن هناك دوراً لعناصر الرقابة الداخلية في أداء المدقق الخارجي وهذا يعني أن وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة للشركات يساعد المدقق الخارجي على أداء مهمته وكذلك مشاركة من لهم علاقة بالتحكم المؤسسي وكفاءة العاملين في الإدارة ووضوح الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات له دور بارز في أداء المدقق الخارجي .

كما أن الفصل في المهام وتفويض الصلاحيات إلى أشخاص محددين بكل مستوى له دور على أداء المدقق الخارجي.

^١ البواب، عاطف: " دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي ، دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين ، مجلة دراسات للعلوم الإدارية ، المجلد ٤٢ ، العدد ٢ ، الاردن ، ٢٠١٥ .

٢. دراسة غلوس (٢٠١٣)^١:

هدفت الدراسة إلى توضيح أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية والمحافظة عليه، كما أنها المسؤولة عن وجود الأخطاء والغش، إضافة إلى أن المدقق الخارجي غير مسؤول عن منع الخطأ والغش في القوائم المالية، ولكن يجب عليه عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها والإبلاغ عنها أن يأخذ في اعتباره وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الخطأ والتصرفات غير القانونية.

ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الاستقرائي الوصفي من خلال تصميم استبيان تم توزيعه على عينة مكونة من ٦٥ من المدققين الخارجيين في ولاية ورقلة وغرادية. توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. يجب ألا يعتمد المدقق كلياً على أنظمة الرقابة الداخلية، لأن قيامه بدراسة وتقييم هذه الأنظمة لا يمنع وقوع أخطاء جوهرية في القوائم المالية، وإنما يقلل من احتمال حدوثها، فهناك قيود على كفاية أنظمة الرقابة الداخلية يجب الاعتراف بها، أي أن إدارة المنشأة هي التي تتحمل مسؤولية وجود أخطاء بالقوائم المالية.
٢. هناك عوامل مرتبطة بالمنشأة وإدارتها تساعد في اكتشاف الأخطاء في التقارير المالية، والتي ينبغي أخذها بالحسبان عند تنفيذ عملية المراجعة، وأهمها كفاية ضوابط الرقابة الداخلية وأمانة الإدارة ونزاهتها.

٣. دراسة الحلو (٢٠١٢)^٢:

هدفت الدراسة إلى توضيح المسؤولية المهنية للمدققين في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مدققي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية، ومدى التزامهم

^١ غلوس، سميحة: "مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، ٢٠١٣.

^٢ الحلو، شيرين: "المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ٢٠١٢.

بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم على اكتشاف مخاطر الأخطاء وانتهاءً بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء.

ولتحقيق أهداف الدراسة استخدام الباحث المنهج الوصفي التحليلي، كما استخدم أسلوب الحصر الشامل في توزيع الاستبانة، وتكونت عينة الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة والبالغ عددهم ٨٣ مكتب.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. إن التزام مدققي الحسابات المزاولين للمهنة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية يعزز من قدرة المدققين على اكتشاف التحريفات والتلاعبات بالقوائم المالية.
٢. توفر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية في مدققي الحسابات يعزز من قدرتهم على اكتشاف الخطأ والغش.

٤. دراسة هلدني والغبان (٢٠١٠):^١

هدفت الدراسة إلى التعرف على الرقابة الداخلية وأساليبها لبيان مدى مساهمتها في تحقيق السلامة المصرفية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، حيث تم إجراء دراسة ميدانية شملت ١٠ مصارف في إقليم كردستان - العراق بواسطة استمارة استبيان أعدت لهذا الغرض، وتم إدخال البيانات وتشغيلها ومعالجتها آلياً واستخدام نماذج إحصائية لاختبار الفرضيات وإثباتها.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. الحاجة لرقابة داخلية فعالة تواكب التطورات في بيئة تكنولوجيا المعلومات، وبالشكل الذي يسهل من إمكانيات تكاملها مع الأنظمة المعلوماتية الإدارية والمالية.
٢. البحث باستمرار في إمكانية تحديث وتطوير الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها، ضمن معايير الوقت والجهد والكلفة، وتحقيق أقصى ما يمكن من الكفاءة والفاعلية.

^١ هلدني، آلان؛ الغبان، نادر: "دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني"، مجلة علوم إنسانية، عدد ٤٥، السليمانية، العراق،

٥. دراسة عرار (٢٠٠٩)^١:

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى محاولة الكشف عن مدى التزام المدققين بتطبيق إجراءات واختبارات تقييم المخاطر المادية، عند تدقيق البيانات المالية، ومن ثم البحث عن المعوقات الأساسية التي تمنع مدقق الحسابات الخارجي في الأردن من تطبيق إجراءات واختبارات تقييم المخاطر.

ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير أداة لاستطلاع آراء أفراد عينة الدراسة وتكونت الأداة من ٥٠ فقرة تم توزيعها على عينة ممثلة لمجتمع الدراسة وهم المدققين الخارجيين والداخليين وتم إجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. يوجد علاقة بين فهم المدقق لبيئة المنشأة وبين قدرته على تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، ولكي يحقق ذلك يجب أن يكون على معرفة تامة بطبيعة النشاط الاقتصادي للمنشأة وسياساتها المحاسبية وحجم المنافسة السوقية للقطاع الذي تعمل به.

٢. يجب على المدقق الالتزام بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة لاختبار نظام الرقابة الداخلية (الهيكل التنظيمي، السياسات المتبعة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات، موقع إدارة التدقيق، التحقق من الفصل بين المهام، الرقابة الخاصة بحماية الموجودات).

٦. دراسة المومني والبدور (٢٠٠٨)^٢:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى اتباع مدققي الحسابات الأردنيين للإجراءات اللازمة للكشف عن الغش، بما يتوافق مع معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) المتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها للكشف عن الغش، فقد قام الباحثان بتوزيع استبانة على عينة بسيطة من

^١ عرار، شادن: "مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء عند تدقيق البيانات المالية"، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية إدارة الأعمال، الأردن، ٢٠٠٩.

^٢ المومني، منذر؛ البدور، جمال: "مدى التزام مدققي الحسابات في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه"، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.

مدقي الحسابات الأردنيين المرخصين والمزاولين للمهنة في مكاتب تدقيق يعمل فيها أكثر من مدقق حسابات واحد في العاصمة عمان.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. إن مدقي الحسابات الأردنيين ملتزمون بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) من خلال التزامهم بالإجراءات المناسبة التي نص عليها المعيار للكشف عن حالات الغش.
٢. إن مدقي الحسابات الأردنيين ملتزمون بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) من خلال التزامهم بالإجراءات اللازمة عند ظهور دلائل غش أو خطأ.
٣. إن مدقي الحسابات الأردنيين ملتزمون بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) من خلال التزامهم باتباع الإجراءات اللازمة للإبلاغ عن الغش أو الخطأ للإدارة، والجهات المستفيدة، والجهات النظامية والقضائية.

٧. دراسة فضيلة (٢٠٠٧):^١

هدفت الدراسة لمحاولة معرفة أهداف نظام الرقابة الداخلية، وأساليب الرقابة الإدارية والمحاسبية، مع إمكانية توضيح معالم ومحددات الرقابة الداخلية السليمة في البنوك، مع توضيح دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق استقرار المعاملات والمؤسسات المصرفية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي-بنك.

تم استخدام مختلف المناهج المستعملة في البحوث والدراسات الاقتصادية والمالية، حيث تم استخدام المنهج الوصفي عند التعرض لمفاهيم عامة، والمنهج التحليلي عند تحليل المعطيات والأرقام، وكذلك المنهج الإحصائي الاستقرائي من خلال الاستعانة ببعض الجداول والملاحق والقوانين والأنظمة، وقد قام الباحث بدراسة شملت الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي-بنك في الجزائر.

^١ فضيلة، بوطورة: 'دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، (دراسة حالة) الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك"، رسالة ماجستير، جامعة محمد بو ضيايف، المسيلة، الجزائر، ٢٠٠٧.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. يعني نظام الرقابة الداخلية جميع السياسات والإجراءات والقوانين التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أغراضها، لذا يعتبر نظام الرقابة ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية.
٢. إن التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية من شأنه دعم الأهداف المتوخاة منه، لذلك يجب على المؤسسة بناء نظام فعال للرقابة من خلال تحليل التكاليف والمنافع وأساس ذلك وجود مراجعة داخلية سليمة.

٨. دراسة ميلود (٢٠٠٧)^١:

أعدت الدراسة وفق المنهج الاستقرائي الميداني في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية في الجزائر. وهدفت الدراسة لمحاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية، باعتبارها أداة فعالة ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. إن وجود الرقابة الداخلية بكافة جوانبها أمر ضروري جداً في المؤسسات، لأنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار، وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية.
٢. إن تقييم الرقابة الداخلية يعتبر أمر ضروري بالنسبة للمراجعة الداخلية والخارجية.

٩. دراسة دحدوح (٢٠٠٦)^٢:

هدفت الدراسة إلى تحليل مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية، وتحديد العوامل المؤثرة في اكتشافه من قبل مدقق الحسابات، حيث تعد مشكلة التضليل في التقارير المالية وتحديد العوامل المؤثرة في اكتشافه أمراً ذا أهمية خاصة في الوقت الحالي،

^١ ميلود، عزوز: "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية"، رسالة ماجستير، جامعة أوت، الجزائر، ٢٠٠٧.

^٢ دحدوح، حسين: "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد ٢٢، العدد الأول، ٢٠٠٦.

وذلك بعد ظهور مشاكل مالية في عدد من كبرى منشآت الأعمال على المستوى العالمي، الأمر الذي ارتبط بمصداقية مهنة التدقيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الاستقرائي والمنهج العلمي، حيث تم تطوير استبانة وزعت على عينة من مدققي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية مكونة من ١٥٠ مكتب، وعينة أخرى من المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية مكونة من (٥٣) مديراً مالياً، وقد تضمنت الاستبانة العوامل المؤثرة في اكتشاف التضليل في التقارير المالية، وهي عوامل مرتبطة بمدقق الحسابات، وبالمنشأة وإدارتها، وبالإصدارات المهنية وبالعوامل أخرى.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. إن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمدقق (دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، التخطيط الجيد لعملية المراجعة، حجم اختبارات المراجعة)، وكذلك بالمنشأة وإدارتها.

٢. إن اكتشاف التضليل يتأثر بالإصدارات المهنية، وليس هناك تأثير للعوامل الدينية والاجتماعية في عملية اكتشاف التضليل في التقارير المالية.

١٠. دراسة الججاوي (٢٠٠٦):^١

هدفت الدراسة إلى تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات في العراق، وبينت الدراسة إن تطور الرقابة الداخلية في المفاهيم والتطبيقات والعناصر له أهمية بالغة في تخطيط إجراءات التدقيق من قبل مراقبي الحسابات خلال تحليل عناصر الرقابة الداخلية.

واستخدم الباحث المنهج الوصفي وتحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات، كما اعتمد على عينة مكونة من مراقبي الحسابات في العراق.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

^١ الججاوي، طلال: "تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات، دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية مصر، ٢٠٠٦.

١. تطور مفهوم الرقابة الداخلية من النظرة الضيقة التي تحصره في مجرد الوسائل والإجراءات التي تكفل الحفاظ على أصول الوحدة الاقتصادية، إلى مفهوم واسع يتضمن مجموعة من العناصر المترابطة التي تعد مقياساً يمكن على أساسها تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وأن تلك العناصر هي: بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، نظام المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة، المتابعة.
٢. لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المستجيبين من أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بدرجة أهمية كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة موضوع الدراسة عند تخطيط إجراءات التدقيق.

١١. دراسة الكحلوت (٢٠٠٤)^١:

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، من خلال دراسة وتحليل مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومعوقاتها ومراحل تطورها وأقسامها المختلفة، إضافة إلى مدى مسؤولية المدقق عن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

تم استخدام المنهج الاستقرائي عند التعرض للإطار النظري والمفاهيم العامة، وكذلك المنهج الاستنباطي حيث قام الباحث بدراسة ميدانية لجميع البنوك التجارية العاملة في فلسطين.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. هناك مسؤولية ملقاة على عاتق مدقق الحسابات الخارجي تجاه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية.
٢. هناك التزاماً من قبل المدققين تجاه دراسة وتقييم نظام الرقابة المحاسبية بصورة أكبر من درجة التزامه بدراسة وتقييم نظام الضبط الداخلي ونظام الرقابة الإدارية.
٣. هناك علاقة بين المؤهل العلمي ودرجة التزام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تبين أن حملة شهادة CPA يولون نظام الرقابة الداخلية اهتماماً أكثر

^١ الكحلوت، خالد عمر: "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٤.

من غيرهم، ويرجع ذلك إلى ما يمتاز به المدقق المهني المؤهل بالمعرفة الكافية والفهم الشامل لتطبيق المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق.

١-٥-٢: الدراسات الأجنبية

١. دراسة (Benita, Annukka, 2015)^١:

هدفت هذه الدراسة لفحص ما إذا كان المدققين الخارجيين على دراية كافية بوجود مؤشرات احتيال والتي تختلف اختلافاً كبيراً عبر نوعين وهما : التقارير المالية الاحتيالية، واختلاس الأصول.

واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبيان وتوزيعه حيث تم جمع ٤٧١ استبانة باستخدام المسح على شبكة الانترنت.

وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المجموعات المشاركة حيث تم العثور على اختلافات في الوسائل بين اختلاس الاصول والتقارير المالية الاحتيالية بالنسبة للمدققين الخارجيين.
- إن نوع الاحتيال يؤثر على التخطيط المهني والاجراءات والتقنيات فيما يتعلق بمنع الخطأ والغش والكشف عنه والتحقق منه.

٢. دراسة (shun Hsu ، 2013)^٢:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيفية إدراك مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية لمسؤولية المدقق عن اكتشاف الاحتيال في تايوان وهو ما يعرف بفجوة التوقعات.

¹Benita Gullkvist, Annukka Jokipii, " Perceived Importance of Red Flags across Fraud Types, Critical Perspective on Accounting, Volume 24,2015.

²Shun Hsu, chi h, Hua Kung , Fan, and james , Kieran, AnInvestigation of Auditors Responsibility For Responsibility For Fraud Detection in Taiwan" Asian journal of finance &Accounting, Vol 5 ,2013.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم وتوزيع استبيان على عينة مكونة من ٦٦٩ مكونة من مدققي حسابات ومدراء تنفيذيين وماليين ومستخدمي البيانات المالية من محللين وبنوك مقرضة في تايوان.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج وأهمها:

١- وجود فجوة توقعات حول مسؤولية مدققي الحسابات عن اكتشاف الاحتيال، حيث رفضت عينة مدققي الحسابات وبدرجة كبيرة تحملهم مسؤولية اكتشاف الاحتيال الجوهرية خلال عملية التدقيق بالمقارنة مع باقي أفراد العينة التي تجد بدرجة كبيرة أن مدققي الحسابات مسؤولين عن ذلك.

٢- هناك إجماعاً عاماً لعينة الدراسة بأن ينبغي على مدققي الحسابات العمل على اكتشاف الاحتيال الذي يؤدي بشكل جوهري إلى العرض العادل للبيانات المالية.

٣. دراسة (Lin ، ٢٠١٠):^١

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين التدقيق والإفصاح عن التحريفات الجوهرية، كما هو مقرر عنها بحسب قانون sarbances oxly، من خلال تحديد العلاقات بين تلك التحريفات والمقاييس المتعددة لجودة التدقيق.

ولتحقيق ذلك تم اختيار عينة مكونة من ٢١٤ منشأة أجابت على استقصاء دراسة استطلاعية معدة من قبل المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) .

وقد أوضحت الدراسة بأن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن تصميم نظام محكم للرقابة الداخلية على التقارير المالية وعن تقييم فعاليته، وبأن المدققين مسؤولين عن دعم الإدارة ومساعدتها في تحقيق ذلك، كما حددت ممارسات وإجراءات التدقيق المتعلقة بالكشف عن التحريفات الجوهرية ومنع حدوثها.

¹ Lin s.et.al : "The role of audit function in the disclosure of material weaknesses ", Accounting Review، vol. 86, issue. 1, 2010.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وأهمها:

١. وجود فريق مؤهل للتدقيق يساعد الإدارة في تحقيق رقابة داخلية فعالة، مما يقلل من احتمال وجود مشاكل متعلقة بالرقابة.
٢. تساهم جودة التدقيق في منع حدوث التحريفات الجوهرية.
٣. يمكن للمدققين الخارجيين الكشف عن التحريفات الجوهرية بشكل أفضل عند تنسيق جهودهم مع المدققين الداخليين.

٤. دراسة (Stephens، 2009):^١

هدفت هذه الدراسة إلى فحص جودة حوكمة الشركة في تقريرها عن أوجه قصور الرقابة الداخلية قبل صدور sarbances oxly الذي ألزم الإقرار عن وجود ضعف في الرقابة الداخلية في ظل القسم ٤٠٤ للوصول إلى تحديد العوامل التي تؤثر على إفصاح الشركة عن أوجه الضعف الجوهرية بموجب متطلبات القسم ٣٠٢ من قانون sarbances oxly، قبل أن تكون مراجعة الرقابة الداخلية إلزامية واعتمدت الدراسة على استبيان موجه إلى ١١٥ شركة. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها مدير مالي ذو خبرة مالية ومحاسبية هي الأكثر قدرة على تحديد أوجه قصور الرقابة الداخلية وتصنيفها كضعف مادي، والتي تعد أقل درجة من أوجه القصور الجوهرية.

٥. دراسة (Kopp & Bierstaker، 2006):^٢

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الخبرة والقدرة الإدراكية لمراقبي الحسابات عند اتخاذهم أحكام وقرارات متعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ تم الاعتماد على نظرية مستويات المعالجة، وذلك للتحقق من مدى انتباه مراقب الحسابات للمعلومات أثناء إجراءات توثيق نظام الرقابة

¹ Stephens, A.: "Corporate governance quality and internal control under the sarbances oxley regime section302", unpublished Doctoral Dissertation, the University of Arizona, 2009.

² Kopp, Lori S. & Bierstaker, James L.: "Auditors' memory of internal control information: The effect of documentation preparation versus review", Advances in Accounting Behavioral Research, 2006, vol. 9, No. 3, P. 27-50.

الداخلية، وتأثير هذا الانتباه على تقديرهم لخطر الرقابة واكتساب معلومات عن نظام الرقابة الداخلية، واعتمدت هذه الدراسة على الاستبيان الموجه لـ ٧٦ مراقب حسابات (متوسط خبرتهم ٢.٥ سنة)، وقياس الاستجابات وفق مقياس ليكرت.

وبعد تحليل بيانات العينة خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

١. إن كبار مراقبي الحسابات الذين يقومون باستكمال استقصاء المعلومات عن نظام الرقابة الداخلي بنفسهم، كانوا قد احتفظوا بمعلومات أكثر أهمية عن نظام الرقابة الداخلية من كبار مراقبي الحسابات الذين فحصوا الاستقصاء المستكمل بواسطة شخص آخر، وهذه النتيجة استخلصت عندما تم إجراء فحص منفصل لقوة وضعف نظام الرقابة الداخلي.

إن كبار مراقبي الحسابات الذين استكملوا الاستقصاء بأنفسهم كان تقديرهم لمخاطر الرقابة متوافق مع تقديرات خطر الرقابة بواسطة مديري المراجعة لنفس المنشأة.

٦. دراسة (Owhoso; Messier; and Lynch, 2002):^١

هدفت هذه الدراسة إلى تناول تحليل أثر التخصص المهني في قدرات المراجعين في اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية، وقام الباحثون في هذه الدراسة بإعداد حالتين مراجعة افتراضيتين، شتملتين على مجموعة من الأخطاء المحاسبية، بعضها يمكن أن يصنف على أنها أخطاء محاسبية متخصصة ذات ارتباط بطبيعة نشاط قطاع معين، في حين يمكن تصنيف بعضها الآخر على أنها أخطاء محاسبية عامة ليس لها ارتباط بطبيعة نشاط قطاع دون آخر.

وخلصت الدراسة إلى أن المراجعين المتخصصين يقومون باكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة، وذلك بالمقارنة عندما يقوم المراجعون المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم، فإنهم يفتقدون كثيراً من قدرتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء بنوعها.

¹ Owhoso, Vincent E.; Messier, William F.; Lynch, John G.: "Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review", Journal of Accounting Research, New York, 2002, April, vol. 40, P. 883-900.

٧. دراسة (Jane Mancino, 1997):^١

هدفت الدراسة الى توضيح وبيان الإجراءات الجديدة التي يتبعها المدقق الخارجي في كشف الاحتيال والغش، وإلى بيان مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الاحتيال والغش والإبلاغ عنه ولتحقيق ذلك تم اختيار عينة مكونة من ٣٠٠ من مدققي الحسابات الخارجيين في نيويورك. وتوصلت الدراسة الى ما يلي:

يجب أن يكون ضمن خطة التدقيق أسلوب فحص لقوة السيطرة لدى دائرة الرقابة الداخلية في المنشأة، بالإضافة الى أن من أهم الإجراءات في عملية التدقيق هو التحقق مع الإدارة حول خطر الاحتيال في المنشأة، وما إذا كان هناك حالات قد حدثت في الماضي، وهل لدى الإدارة برامج لمنع حدوث الاحتيال، وفاعلية هذه البرامج في أداء عملها.

كما أن المدقق مسؤول عن التخطيط لعملية التدقيق، وذلك للحصول على تأكيد معقول حول البيانات المالية، سواء كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء والاحتيال أو لم تكن خالية، حيث أن المدقق يجب أن يكون قادراً على اكتشاف الغش والتقرير عنه في حالة وجوده، ويجب أن يكون مدركاً لعوامل الخطر في كافة مراحل التدقيق.

وإذا وجد المدقق تشويهاً أو تحريفاً في العمليات المالية ولم يكن له أثر مادي على البيانات المالية، يجب على المدقق أن يحيل ذلك الى مستوى ملائم من الإدارة، أما إذا كان له أثر مادي على البيانات المالية، يجب على المدقق أن يناقش المسألة لإجراء التحقيقات مع الإدارة، ويقرر التأثير على البيانات المالية ويورده في التقرير.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها ركزت على ضرورة دراسة المدقق الخارجي لكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة في سوريا واثرت ذلك في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

كما أنها من الدراسات القليلة التي تناولت موضوع التزام المدقق الخارجي بتطبيق اختبارات واجراءات تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية .

¹ Mancino, Jane: "The Auditor and Fraud", Journal of Accountancy, New York, 1997, April, vol.183, No. 4, P. 32-37.

حيث أن الدراسات السابقة في معظمها تناولت أثر دراسة نظام الرقابة الداخلية على عمل المدقق الخارجي بشكل عام دون التطرق إلى انعكاسها على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية المصدر الأساسي للمعلومات التي تعتمد عليها الأطراف ذات الصلة في عملية اتخاذ القرارات.

وقد استفادت الباحثة من الدراسات السابقة على اختلافها في اختيار منهجية البحث والاستفادة من العديد من الأفكار والنتائج والتوصيات المعروضة في كل دراسة والابتعاد عن المجالات التي قام الباحثون بالتطرق إليها.

١-٦: فروض الدراسة

في إطار مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافه، اعتمدت الدراسة على الفرضيتين التاليتين:

١. يلتزم المدقق الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.
٢. يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

الفصل الثاني: نظم الرقابة الداخلية ودراستها من قبل المدقق الخارجي

المبحث الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

٢-١-١ مفهوم الرقابة الداخلية

إن تطور البيئة الإنتاجية والتسويقية ونظم الاقتصاد العالمي، شجع على تطوير نظم الرقابة الداخلية لتحقيق الطمأنينة للجهات المختلفة، وذلك من خلال إطار منظم للرقابة الداخلية، بما يحتويه من أساليب رقابية محاسبية وأساليب رقابة إدارية من أجل تحقيق رقابة داخلية فعالة.^١

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة، والأطراف الأخرى بصفة عامة، ويمكن القول إن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي سيتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.^٢

لذلك يجب على المدقق الخارجي عند القيام بأعمال التدقيق الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل التخطيط المناسب لعملية التدقيق.^٣

حيث تتطرق إجراءات التدقيق من تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل تحديد مدى ونطاق وتوقيت إجراءات التدقيق، فإذا اتضح للمدقق الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال، فإنه يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار جزء كبير من برامج التدقيق، وعلى العكس من ذلك فإذا تبين له عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية، فإنه سيكون مضطراً لتوسيع نطاق الفحص المستندي حتى يستطيع إبداء رأيه في القوائم المالية.^٤

^١ إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف: "اختبار تجريبي لقياس مدى فاعلية الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير في ظل بيئة قانون ساربنز - أوكسلي"، بحث منشور، أكاديمية الشروق، ٢٠٠٩، ص ١٧.

^٢ نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد: "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦، ص ٤٥.

^٣ Coopers, Lybrand: "Manual of Auditing", fourth edition, Gee& co(publishers) Limited, July, 1992, P.127.

^٤ نور، أحمد: "مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية"، مطبعة الاقتصاد، الاسكندرية، مصر، ١٩٩٢، ص ١٦٧.

٢-١-٢: تعريف الرقابة الداخلية

تؤكد الأدبيات العلمية وآراء العديد من الباحثين على أن مفهوم الرقابة الداخلية يتم تحديده انطلاقاً من نظرية الوكالة، حيث أن انفصال الملكية عن الإدارة، وتفويض المالكين للغير (الوكلاء) بإدارة المنشأة، دعا إلى الحاجة لوجود رقابة على الأنشطة المختلفة في المنشأة، بحيث تساهم في مساعدة الإدارة على القيام بمسؤولياتها وإنجاز الأعمال وفق الخطط الموضوعة والأهداف المحددة.^١

حيث يساعد نظام الرقابة الداخلية على تقديم معلومات مؤكدة بشكل معقول وليست حتمية أو قاطعة، ويرى البعض على أنه لا يقوم بمنع كل المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة، وذلك لعدة أسباب منها أنه يعتمد على الموظفين الذين من الممكن أن يرتكبوا أخطاء في التنفيذ، أو قد تحدث تجاوزات من قبل الإدارة العليا، ومن الممكن أن يحدث تواطؤ بين الموظفين للقيام بأعمال الغش والاحتيال.^٢

ويرى كثير من الباحثين أن وجود نظام كفاء وفعال للرقابة الداخلية في أي مشروع هو حماية لأصحاب هذا المشروع، حيث يعد نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح أصحاب المشروع والمساهمين به وكافة الأشخاص الذين تربطهم صلة بهذا المشروع.^٣

ومن خلال مراجعة أدبيات التدقيق يتضح وجود العديد من التعاريف للرقابة الداخلية وأهمها: تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث عرف الرقابة الداخلية على أنها كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة، وذلك من خلال إدارة العمل بشكل منظم وكفاء، الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع واكتشاف الاحتيال والخطأ، ضمان دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.^٤

^١ المدلل، يوسف سعيد: " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية) "، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٧، ص ٩٧.

^٢ Knechel, W, Robert; Salterio, Steve; Ballou, Brain: Auditing assurance and Risk, 3th edition, Canada, Thomson south-western, 2007, P. 103.

^٣ نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد: مرجع سابق، ص ٤٧.

^٤ البيروتي، روان: " مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز موثوقية التقارير المالية "، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، ٢٠١٤، ص ٣٢.

كما عرّف المعيار (٣١٥) من معايير التدقيق الدولية الرقابة الداخلية على أنها العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة.^١

وقامت لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين بتقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية وهو أن الرقابة الداخلية تتضمن الخطة التنظيمية وكافة الطرق والمقاييس التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً.^٢

تستنتج الباحثة من التعاريف السابقة التعريف التالي للرقابة الداخلية:

هي مجموعة الإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة، وهي عملية يمارسها العاملون في كافة المستويات داخل المنشأة، الهدف الرئيسي منها هو المساعدة الفعالة في تحقيق الأهداف المتعلقة بالثقة في التقارير والقوائم المالية، والالتزام بالقوانين واللوائح، وكفاءة وفعالية العمليات، وهي لا تقتصر على الأمور المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية، بل تشمل مسؤوليتها الوقاية من الوقوع في الأخطاء واكتشاف الغش والتلاعب وضبط العمليات والحرص على تطبيق القوانين والتعليمات.

^١ International auditing and assurance standards Board, IAAS 315, 2010.

^٢ جمعة، أحمد حلمي: " المدخل في التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، ٢٠٠٥، ص ٨٢.

٢-١-٣: أهمية الرقابة الداخلية

يرى البعض أن الرقابة الداخلية هي وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاءة وفي الوقت المحدد لها، وهي بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين ويوفر الحماية لإنتاج المعلومات، ويساعد في التعرف على الأخطاء والانحرافات في الأداء، إذ تسعى هذه الرقابة إلى منع ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الأموال والموارد وحمايتها من الضياع والاختلاس.^١

ويرى آخرون أن الرقابة الداخلية هي أداة تمكن الإدارة من تنفيذ السياسات الموضوعة وتحقيق الأهداف المتعلقة بمصدقية وعدالة القوائم المالية ودقة التقارير المقدمة إليها لحماية أصول الشركة من التلاعب وسوء الاستخدام، إذ يتطلب من الإدارة تقييم هذا النظام لمعرفة نقاط الضعف والعمل على تصحيحها وعلاجها.^٢

وتكمن أهمية الرقابة الداخلية والحاجة إليها بوصفها إحدى الوظائف الإدارية الرئيسية، فالمنظمة باعتبارها الوحدة الاجتماعية الهادفة التي تمارس مهمات وأدوار مختلفة لتحقيق الأداء المطلوب، وغالباً ما تواجهها عند قيامها بذلك مجموعة من الانحرافات قياساً بالخطط التي تقرها المنظمة لتحقيق أهدافها.^٣ فالرقابة الداخلية من وجهة نظر الإدارة هي القدرة على القيام بالتزاماتها والحفاظ على مصالح المنشأة وتحقيق أهدافها.^٤

يمكن تلخيص أهمية الرقابة الداخلية لمستخدمي البيانات المالية وفقاً لما يلي:^٥

أ- أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة لإدارة المنشأة: تعد إدارة المنشأة هي المسؤولة عن الحفاظ على أصول المنشأة التي تديرها، وهنا يقوم نظام الرقابة الداخلية بإخلاء مسؤولية الإدارة تجاه الحفاظ على أصول الشركة، وكذلك يعمل على رفع الكفاءة التشغيلية فيها من خلال تبني الإجراءات الرقابية التي تضمن تحقيق ذلك.

^١ الصحن، عبد الفتاح محمد؛ سرايا، محمد السيد؛ نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد: " المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٧.

^٢ بسيوني، عبد الغني: " أصول علم الإدارة العامة"، الدار الجامعية، بيروت، ٢٠٠٩، ص ٤٤.

^٣ الشماع، خليل محمد حسن؛ خضير، كاظم حمود: " نظرية المنظمة"، دار السيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧، ص ٣١٥.

^٤ Messier. William F: " Auditing & Assurance Services, 2rd Edition, Boston, 2000, P. 215.

^٥ القبح، نائل: " أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين"، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، نابلس، ٢٠٠٢، ص ٢٩-٣٠.

ب- **أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للملاك:** تعتبر الرقابة الداخلية بما تتضمنه من ضوابط وإجراءات ووسائل من أهم الضمانات بالنسبة للملاك الذين يهتمون بالاطمئنان على أموالهم التي استثمروها لتعود عليهم بنفع أو مردود.

ج- **أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للجهات الحكومية ذات العلاقة:** يساعد وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في توفير الثقة لدى العديد من الجهات الحكومية التي تهتم بالبيانات الصادرة عن الشركة ورأي مدقق الحسابات بها ولاسيما إدارة الضرائب، حيث تهتم إدارة الضرائب بصافي نتيجة أعمال المشروع لاستيفاء الضريبة المستحقة، لكون الضرائب المصدر الرئيسي لرفد خزانة الدولة بالأموال.

د- **أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمستثمرين الحاليين والمستقبليين:** يزيد نظام الرقابة الداخلية الفعال من درجة الدقة في التقارير المالية عن طريق كشف الأخطاء المقصودة أو غير المقصودة التي تحدث في العمليات المالية أو الإدارية أو التشغيلية ومن ثم متابعة الانحرافات إن وجدت وتصويبها، وهذا الأمر يعتبر مهماً للمستثمرين لاسيما بعد فصل الإدارة عن الملاك، لذلك يستثمر المستثمرون أموالهم في الشركات التي تحقق أرباحاً عالية، وتحرص على حفظ حقوقهم واستثماراتهم من التلف والضياع، ولا يتم ذلك دون وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.

هـ- **أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الخارجي:** تعتبر الرقابة الداخلية عاملاً هاماً لتحديد نطاق العمل الذي يتوجب على المدقق الخارجي القيام به، وأشارت الدراسات إلى أن الرقابة الداخلية هي العامل الأهم عند تحديد نطاق مهمة التدقيق التي ينفذها المدقق الخارجي ولا شك أن المدقق الخارجي يستفيد فائدة كبيرة من وجود الرقابة الداخلية، إذ إن الحسابات تدقق عادة باستخدام العينات الإحصائية، وتلك العينة يتوقف حجمها على متانة نظام الرقابة الداخلية.

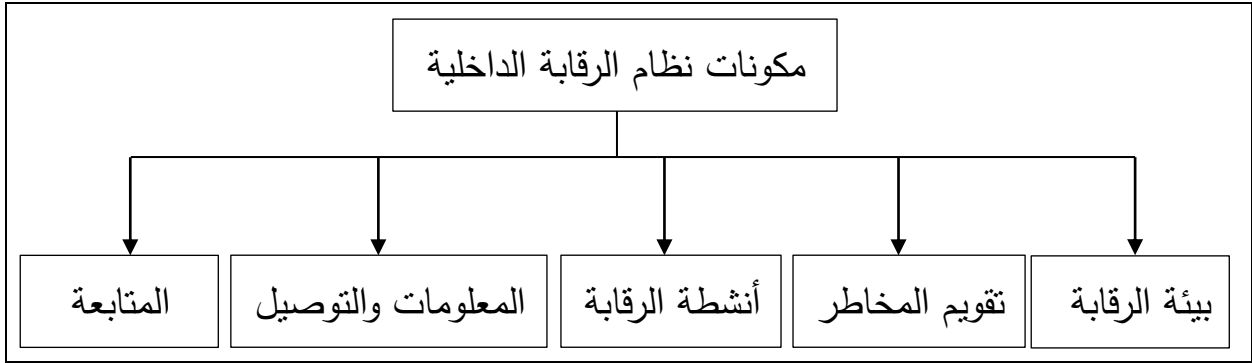
ويؤكد الكثير من الباحثين على أن وجود نظام رقابة داخلية قوي في الشركات يحقق فوائد عديدة منها، تخفيض مخاطر التدقيق من أجل تخفيض كلفة التدقيق الخارجي، تمكين الشركة من السيطرة بشكل فعال على أصولها، وزيادة الملاءمة والموثوقية للمعلومات المستخدمة لاتخاذ القرارات. بينما يؤدي وجود نظام رقابة داخلية ضعيف في الشركات إلى تعرضها لمخاطر عديدة منها، إتاحة الفرصة لسرقة الأصول من قبل الموظفين، احتمال فقدان المعلومات

المتعلقة بالعمليات، وغير ذلك من المخاطر والتهديدات التي قد تؤدي إلى فشل منظمات الأعمال في تحقيق أهدافها.^١

٢-١-٤ : مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية ووفقاً لتقرير لجنة COSO (Committee of Sponsoring Organization) من مكونات رئيسة متكاملة مترابطة ومتداخلة، يتم تصميمها وتنفيذها من قبل الإدارة لتوفير تأكيد ملائم على تحقيق أهداف الرقابة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية.^٢

ويوضح الشكل التالي مكونات نظام الرقابة الداخلية:



الشكل رقم (١): مكونات نظام الرقابة الداخلية^٣

٢-١-٤-١ : بيئة الرقابة

عرفت معايير التدقيق الدولية بيئة الرقابة على أنها الموقف العمومي للمديرين والإدارة وأدواتهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة، ولبينة الرقابة تأثير في فعالية إجراءات الرقابة، حيث أنها تمثل المظلة للمكونات الأخرى، وبدون وجود بيئة رقابة فعالة لن

^١ عبد الجابر، يوسف خليل يوسف: "مدى فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية في توفير أمن المعلومات الإلكترونية في الشركات الصناعية الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، ٢٠١٣، ص ١٧.

^٢ نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد: مرجع سابق، ٢٠٠٦، ص ٧٧.

^٣ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: "أصول المراجعة (١)"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٨، ص ٣٦٧.

ينتج من العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها، ومع ذلك فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية.^١

وتعد بيئة الرقابة مؤشراً قوياً على نظام رقابة فعال، وذلك من خلال وجود أقسام التدقيق الداخلي وأنظمة المحاسبة الجيدة وما يرافقها من اهتمام كافٍ من قبل الإدارة بتقارير هذه الأقسام عن التجاوزات والاختلاسات، واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة الخلل والتجاوزات، وقد أعطى تقرير لجنة COSO (Committee of Sponsoring Organization)، أهمية كبيرة لبيئة الرقابة الداخلية باعتبارها الأساس الذي تبنى عليه بقية مكونات الرقابة الداخلية.^٢

حيث أن موقف الإدارة العليا هو الذي يحدد جوهر الرقابة الفعالة، فإذا كانت الإدارة العليا تعتقد أن الرقابة هامة، سيشعر العاملون في الشركة بهذا وسيستجيبون لذلك من خلال مراعاتهم للضوابط الموضوعية، ومن جهة أخرى، إذا أدرك العاملون أن الرقابة غير هامة من وجهة نظر الإدارة وأنها مجرد كلام شفوي غير مجدي، فمن المؤكد أن أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة لن تتحقق بشكل فعال. ولكي يفهم المدقق بيئة الرقابة ينبغي عليه أن يفهم المكونات الفرعية لها والتي تساهم في تكوين بيئة الرقابة الناجحة، والتي يمكن أن تستخدم كمؤشرات لجودة بيئة الرقابة للمنظمات.^٣

وتتكون بيئة الرقابة من العناصر التالية:

١. **النزاهة والقيم الأخلاقية:** إن القيم الأخلاقية والاستقامة هي نتاج أخلاقيات النظام ومعايير السلوكية والكيفية التي يتعامل بها الأفراد فيما بينهم.^٤

تعتبر الأمانة والنزاهة والإخلاص في العمل، والحرص على الإنجاز من العناصر الأساسية لبيئة الرقابة التي تؤثر على سلوك الأفراد العاملين بالمؤسسة، فالنزاهة والقيم الأخلاقية تساعدان على تقليل المخالفات والملاحظات داخل المؤسسة، لذلك يجب على الإدارة إيجاد قيم أخلاقية تدفع الآخرين للالتزام بسياساتها، ومنع التصرفات غير القانونية وغير الأخلاقية.^٥ وذلك من

^١ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٦٧.

^٢ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٦٧.

^٣ Whittington, Ray: "Principles of Auditing", Irwin, Vol. 65, No.3, 2009, P. 194.

^٤ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٦٨.

^٥ العازمي، فايز مرزوق: " دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية دراسة ميدانية"، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، ٢٠١٢، ص ٢١.

خلال لائحة للسلوك تركز على النزاهة والقيم الأخلاقية مع التأكد من تنفيذ هذه اللائحة سواء كانت مكتوبة أم بصورة خطاب ترسله الإدارة بصورة دورية.^١

٢. **الالتزام بالكفاءة:** تتمثل الكفاءة بالمعرفة والمهارات الضرورية لإنجاز الأعمال التي تحدد عمل الفرد، ويتحقق ذلك من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة مع ضمان الالتزام بها، وهذا يتطلب رسم سياسات واستراتيجيات، وعقد دورات تدريبية لتهيئة موارد بشرية ذات كفاءة عالية ورفدها بالمهارات والمعرفة اللازمة لإنجاز الأعمال التي تحددها مهمات الوظيفة.^٢

٣. **المسؤولين عن حوكمة المنشأة (مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة):** إن مجلس الإدارة الجيد هو المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة، حيث يقوم أفراده بمتابعة أنشطة الإدارة وفحصها، ويقوم بتفويض الإدارة بمسؤولية الرقابة الداخلية، ويكون مسؤولاً عن تقديم تقييمات مستقبلية منتظمة عن نظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل الإدارة.^٣

كما أن مجلس الإدارة الفعال غالباً ما يستطيع تقليل احتمال أن تقوم الإدارة بتجاهل الضوابط الموجودة، وذلك بهدف مساعدة المجلس على عملية الإشراف ووضع التقارير المالية في الشركة، ويقوم مجلس الإدارة بالاتصال باستمرار بكل من المدققين الداخليين والخارجيين، وهذا يسمح للمدققين وللمديرين بأن يناقشوا المسائل التي ترتبط بأشياء مثل أمانة الإدارة وتصرفاتها.^٤

٤. **فلسفة الإدارة ونمط التشغيل:** إن فلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي تمثل مؤشراً هاماً على مدى الاهتمام بإيجاد بيئة رقابية فعالة، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال نظرتها إلى ضرورة الدقة والعدالة في القوائم المالية، وكذلك اعتمادها على تطبيق الإجراءات والقرارات والتعاميم الصادرة من الجهة الرقابية.^٥

تمهد الإدارة إلى تزويد موظفيها بإشارات واضحة حول أهمية الإدارة، وذلك ليتسنى لها جعل أسلوب وفلسفة إدارتها مؤثراً دائماً لتحقيق رقابة داخلية فعالة.^٦

^١ نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد: مرجع سابق، ٢٠٠٦، ص ٧٨.

^٢ زيدان، زياد أمين عبد الغني: "تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، ٢٠٠١، ص ٢٨.

^٣ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٦٩.

^٤ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٦٩.

^٥ الصحن، عبد الفتاح محمد؛ سرايا، محمد السيد؛ نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد: مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص ٢٦.

^٦ أرينز، ألفين؛ لوبك، جيمس: "المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٢، ص ٣٨٤.

٥. **الهيكل التنظيمي:** إن الهيكل التنظيمي يوفر للجهة الرقابية الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطتها لتحقيق الأهداف المرجوة، ولتحقيق هذا الهدف يجب وضع هيكل تنظيمي واضح ومفهوم ومرن وشامل، يغطي كافة احتياجات المنظمة وقادر على مواكبة التطورات المستقلة، ويتضمن الخطوط الرئيسية للصلاحيات والمسئوليات والواجبات، بما يسمح بإمكانية المراجعة للأعمال واكتشاف الأخطاء حال وقوعها.^١

٦. **تخصيص السلطة والمسؤولية:** وذلك بتحديد مدى تفويض الصلاحيات والمسئوليات للأنشطة، والكيفية التي يتم بموجبها تجميع البيانات المناسبة لكل مستوى، من أجل إعداد التقارير الدقيقة الواضحة، وكذلك السياسات الخاصة بتنفيذ بنود الموازنة كما هو معتمد لها، دون الحاجة إلى طلب نقل مبالغ من بنود أخرى بسبب التجاوز في الصرف، فالتفويض يقتضي توجيه السياسات والاتصالات المناسبة لضمان فهم جميع الموظفين لأهداف الجهة الرقابية، والعمل على إيجاد علاقة متبادلة بين إجراءاتها الفردية ومساهمتها في هذه الأهداف، كما أن المركزية واللامركزية تؤثران في نظام الرقابة، إذ يرى تايلور أن المركزية الشديدة تساعد على ارتكاب الغش والأخطاء.^٢

٧. **سياسات وممارسات الموارد البشرية:** مثل سياسات التعيين والتوجيه والتقييم وتقديم المشورة والترقية والتعريف والإجراءات التصحيحية، إذ إن كل منها يخضع لمعايير^٣، فالوظائف الشاغرة يجب أن تظهر الالتزام بوضع الشخص المناسب في المكان المناسب، ويكون أهلاً للثقة، ويجب أن تعكس الترقيات نتيجة تقييم الأفراد السنوي، كما يتضمن الالتزام بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات أعلى، وإن الالتزام بهذه السياسات يضمن الحصول على أفضل الكفاءات.^٤

^١ أرينز، ألفين؛ لوبك، جيمس: مرجع سابق، ص ٣٨٤.

^٢ Taylor, Donald H.: "Auditing: Integrate concepts and Procedures", John. Wiley, 2008, P. 346.

^٣ Ricchiute, D.N: " Auditing, Cincinnati ohio ; south western , Publishing Co, 2008, P. 228.

^٤ العازمي، فايز مرزوق: مرجع سابق، ص ٢٣.

٢-١-٤-٢: تقويم المخاطر

هي عملية يتم بموجبها تحديد مخاطر العمل وكيفية استجابة الإدارة لتلك المخاطر، وخاصة فيما يتعلق منها بإعداد القوائم المالية والأحداث والظروف الخارجية والداخلية التي قد تؤثر بشكل سلبي في قدرة الشركة على إعداد التقارير حول المعلومات المالية.^١

ويمثل تقدير المخاطر عملية تقييمية لفعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها.^٢

ويرى الكثير من الباحثين أن تحديد المخاطر وتحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة، لذلك يجب على الإدارة أن تسلط الضوء على المخاطر على كافة مستويات المنشأة، وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها، وأول خطوة مهمة بالنسبة للإدارة تكمن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر، وعندما يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير أهمية هذه المخاطر، وتقدير احتمالات وقوعها، واتخاذ الإجراءات الواجب اتباعها للتقليل من تأثيرات هذه المخاطر إلى حد مقبول.^٣

إن تقييم المنشأة للمخاطر يختلف عما يقوم به المدقق من تقييم للمخاطر، إذ يهدف تقييم الإدارة للمخاطر من تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف المنشأة، بينما يقوم المدقق بتقييم المخاطر لتقييم مدى احتمالية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للمنشأة من أجل تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل ملائم.^٤

وتظهر أهمية تقدير المخاطر في تحديد نطاق التدقيق الضروري، فإذا قامت إدارة المنشأة بتقدير فعال (صحيح) للأخطار المحيطة بها، يعمل المدقق على (تضييق) نطاق المراجعة ومنه تخفيض تكاليف المراجعة، والعكس صحيح، إذا قامت إدارة المنشأة بتقدير خاطئ للمخاطر، يعمل المدقق على توسيع نطاق المراجعة وبالتالي تزداد تكاليف المراجعة، وهذا سيؤثر على صورتها أمام المتعاملين.^٥

^١ Frazier: " The CPA Journal, The New SAS NO.78, Vol. 66, Issue 6, New York, 20١٠, P٤٣.

^٢ السبوع، سليمان سند: " أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على أهداف الرقابة، دراسة حالة الشركات الصناعية الأردنية "، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، جامعة الحسين بن طلال، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، المجلد ٣٨، العدد ١، ٢٠١١، ص ١٠٩.

^٣ لطفي، أمين السيد: مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص ٣.

^٤ لطفي، أمين السيد: مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص ٣.

^٥ ميلود، عزوز: مرجع سابق، ص ٦٦.

وتنشأ مخاطر المنشأة من عوامل داخلية أو خارجية، وهناك العديد من الظروف والأحداث التي يمكن أن تنشأ بها المخاطر وتزيد احتمالية حدوثها، تتمثل فيما يلي:^١

- الموظفون الجدد: قد يكون للموظفين الجدد تركيز أو فهم مختلف للرقابة مما يزيد احتمالية المخاطر.

- نظم المعلومات المحاسبية الجديدة أو المتجددة: يمكن أن تؤدي التغييرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات إلى حدوث مخاطر عند استخدامها في الرقابة.

- النمو السريع: يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.

- تغيير الهيكل التنظيمي: قد يصاحب إعادة الهيكلة، الزيادة في المستويات الوظيفية وتغييرات في الإشراف وفصل للمهام، مما قد يؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بالرقابة.

٢-١-٤-٣: أنشطة الرقابة

هي السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة^٢، والتي تساعد في ضمان تنفيذ قراراتها وخططها بالطريقة الصحيحة والأسلوب الأمثل^٣، إضافةً إلى المساعدة في ضمان اتخاذ الإجراءات المناسبة عند حدوث أية أمور طارئة تستدعي مواجهة المخاطر.^٤

وبالتالي يجب أن يحصل المدقق على فهم كاف لأنشطة الرقابة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة.^٥

^١ زيدان، زياد أمين عبد الغني: مرجع سابق، ص ٣١.

^٢ Konorth, Larry F.: " Auditing: risk Analysis Approach, 5th edition, copyrith by south western, 2004, P. 211.

^٣ العازمي، فايز مرزوق: مرجع سابق، ص ٢٥.

^٤ حماد، طارق عبد العال: " موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، الرقابة الداخلية - أدلة الإثبات"، الدار الجامعية، ٢٠٠٤، ص ٦٥.

^٥ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٢٠، ص ٢٧١.

ويتم تنفيذ أنشطة الرقابة من خلال جميع المستويات الوظيفية في المنشأة.^١ ومن أهم تلك الأنشطة:^٢

١. الفصل الملائم بين الواجبات: وذلك بهدف منع الخطأ والتلاعب ويتضمن:

أ- الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها.

ب- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول.

ج- الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر المحاسبية.

د- الفصل بين الواجبات في إطار تكنولوجيا المعلومات.

٢. وجود الوثائق والسجلات الكافية: تمثل الوثائق والسجلات أشياء ملموسة يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها وهي متنوعة ومتعددة مثل فواتير البيع والشراء والدفاتر المحاسبية وبطاقات العاملين، ويتم الاحتفاظ بالعديد منها على شكل ملفات حاسوبية إلى أن تتم طباعتها لأغراض محددة وإن عدم توفر الوثائق والسجلات يتسبب بمشاكل كبيرة في مجال الرقابة وتقوم الوثائق والسجلات بوظيفة نقل المعلومات داخل الشركة وبين الشركات المختلفة.

وينبغي أن تكون الوثائق والسجلات ملائمة وكافية لتقديم ضمان معقول عن وجود الرقابة الكافية على الأصول من جهة، وعلى التسجيل الصحيح لكافة العمليات المالية من جهة أخرى. ولكي تؤدي الوثائق والسجلات وظيفتها يجب مراعاة مبادئ عدة عند تصميمها وهي أن تكون:

- مرقمة مسبقاً على التوالي.

- معدة في وقت حدوث العملية.

- بسيطة ومفهومة.

٣. الرقابة المادية على الأصول والسجلات: فمن الضروري وجود ضوابط رقابة كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات من السرقة والفقْد والضياع، وفي حال استخدام

^١ Soltani, B f: " Auditing: An International Approach, Prentice Hall, Harlow ,England, 2007, P. 211.

^٢ القاضي، حسين؛ دحوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٧٢-٣٧٦.

الحاسوب ينبغي وضع ضوابط كافية لحماية البرامج وملفات البيانات والاجهزة مثل التامين على هذه الاصول وحفظ السجلات في خزائن حديدية.

٤. **التحقق الداخلي المستقل على الأداء:** وهو المراقبة الدقيقة والمستمرة للعناصر الأربعة الأخرى، وتأتي الحاجة إلى التحقق الداخلي من كون الرقابة الداخلية تميل إلى التبدل مع مرور الوقت مالم تكن هناك آلية للمراجعة المتكررة. فمن المرجح أن ينسى الموظفون أو يصبحون غير مباليين مالم يكن هناك من يراقبهم ويقوم أدايمهم، إضافة إلى أن هناك احتمالاً للتحريف الاحتيالي أو للتحريف غير المتعمد.

ويجب أن يتمتع الشخص الذي ينفذ إجراءات التحقق بالاستقلال بحيث يكون محايداً عن الافراد المسؤولين أساساً عن إعداد القوائم المالية والطريقة الأفضل للتحقق الداخلي والأقل كلفة هي طريق فصل المهام.

٥. **الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة (التفويض):** وتعني منح بعض الصلاحيات للمستويات الدنيا بشكل يساعد في تحديد على من تقع مسؤولية الأخطاء أو الإهمال، ويمنع التهرب من المسؤولية. هذا الإجراء يقلل من احتمال اتخاذ القرارات الخاطئة.^١

٢-١-٤-٤: المعلومات والتوصيل

يعد نظام المعلومات المحاسبي من أهم عناصر نظام الرقابة، كونه يقوم على إنتاج البيانات المالية وتوصيلها في الوقت المناسب، ويتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (عناصر مادية وأجهزة حاسب آلي)، وبرامج حاسب آلي، وأشخاص وإجراءات وبيانات لإعداد التقارير المالية، والسجلات المحاسبية حول معاملات المنشأة من أجل المحافظة على الموجودات والمطلوبات وحقوق المساهمين المتعلقة بذلك.^٢

ويوفر نظام المعلومات الفعال المدخل الملائم لتحديد الطرق التي تسجل كافة العمليات المالية على أساس زمني مناسب، وبما يسمح بالتبويب الصحيح للتقرير المالي، وقياس وعرض العمليات المالية بشكل صحيح والإفصاح عنها في القوائم المالية.^٣

^١ العازمي، فايز مرزوق: مرجع سابق، ص ٢٧.

^٢ الصحن، عبد الفتاح محمد؛ سرايا، محمد السيد؛ نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد: مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص ٢٩.

^٣ لطفي، أمين السيد: " المراجعة بين النظرية والتطبيق "، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦، ص ٤٠١.

وبالتالي فإن جودة المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال نظام المعلومات المحاسبي تزيد من قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بالرقابة على أنشطة المنظمة وإعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها.¹

وفيما يتعلق بنظام التوصيل فهو أمر أساسي في نظم المعلومات المحاسبية، يجب أن يتضمن توفير قنوات توصيل واضحة ومفتوحة ومفهومة، تسمح بتدفق المعلومات المحاسبية من الأعلى إلى الأسفل أو العكس وبشكل أفقي إلى جميع أنحاء المنشأة وكافة المستويات، بما فيهم الأفراد المسؤولين عن تنفيذ الرقابة وخاصة تقديم التقارير المالية، كما تساعد قنوات الاتصال المفتوحة على تقديم التقارير حول الاستثناءات وكيفية التصرف بشأنها.²

ويجب أن تتصف المعلومات بالوضوح والدقة حتى تتمكن المنشأة من الاستفادة منها في وظيفتها الرقابية واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.³

لذلك ينبغي على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية ولكي يتوصل المدقق إلى فهم وتقييم نظام المعلومات المحاسبي يجب عليه أن يقوم بتحديد:⁴

- الأصناف الرئيسية لعمليات الشركة.
- كيف بدأت تلك العمليات.
- السجلات المحاسبية الموجودة وطبيعتها.
- كيف تتم معالجة العمليات من بدايتها وحتى إتمامها بما فيها مدى استخدام الحاسوب وطبيعته.
- طبيعة العملية المتبعة في وضع التقارير المالية وتفاصيلها.

¹ Hayes, Rick; Dassen, Roger; Schilder, Arnold; Wallage, Philip: "Principles of auditing: An Introduction to international standards on auditing", 2nd edition, England, 2008, P. 100.

² Dan Guy, M: "Harcourt, Brace & company", New York, 2008, P. 208.

³ فضيلة، بوطورة: مرجع سابق، ص ٢٢.

⁴ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٧٨.

٢-١-٤-٥: المراقبة (المتابعة)

وتعني التقييم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مطلوب، وعمل إجراءات تصحيحية وتعديل على النظام، وتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف ، إذ أن إجراءات الرقابة عرضة للتقادم، فقد تصبح مع مرور الزمن غير مناسبة ويصعب الالتزام بها.^١

وأهم ما يحتاج المدقق معرفته حول المراقبة هي الأنواع الرئيسة لأنشطة المراقبة التي تستخدمها الشركة، وكيفية استخدام تلك الأنشطة لتعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة، والحوار والنقاش مع الإدارة هو أفضل وسيلة ليحصل المدقق على هذه المعلومات، إلى جانب ذلك يفضل أن يكون في الشركة هيئة داخلية للمراجعة تتمثل وظيفتها في تحقيق متابعة فعالة لما يدور في الشركة، ولكي تمارس هذه الهيئة وظيفتها بكفاءة ينبغي أن تكون مستقلة عن إدارات الشركة، وأن ترفع تقريرها إلى أعلى مستوى من السلطة داخل الشركة مباشرة سواء كان ذلك إلى الإدارة العليا أم إلى لجنة المراجعة.^٢

ويمكن تحقيق ذلك عن طريق:^٣

١. تقييم النظام بواسطة الإدارة بمساعدة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إذ يتم توفير معلومات منتظمة ونواحي القوة والضعف وتوصيات لتحسين الرقابة.
٢. تقييم النظام عن طريق الملاحظات المستمرة أثناء الأنشطة والعمليات العادية من الأفراد أو الزبائن أو العملاء، إذ تمارس الإدارة بانتظام الأنشطة الإشرافية.
٣. مراجعة الإدارة للمطابقات المصرفية لكي يتم إعدادها في الوقت المناسب، فعدم دقتها ومتابعتها في الوقت المناسب من المحتمل أن يؤدي إلى توقف الموظفين عن إعدادها.
٤. تقييم المدققين الداخليين لموظفي المبيعات للتأكد من امتثالهم لسياسات الشركة، فيما يتعلق بشروط عقود المبيعات وإشراف الدائرة القانونية على الامتثال لسياسات الشركة الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل.

^١ القاضي، حسين؛ دحوح، حسين؛ قريط، عصام؛ مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٧٨.

^٢ القاضي، حسين؛ دحوح، حسين؛ قريط، عصام؛ مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٧٩.

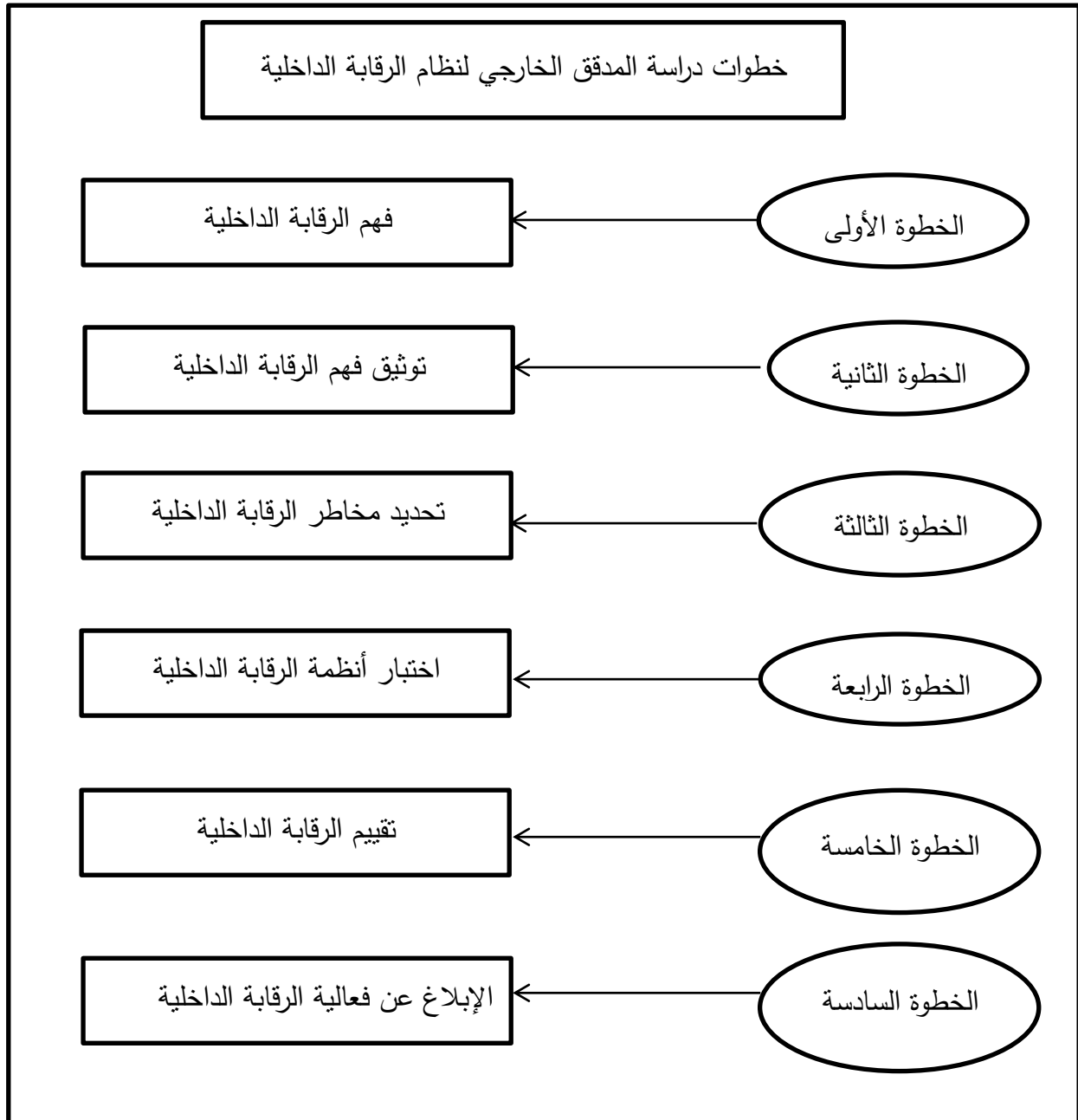
^٣ زيدان، زياد أمين عبد الغني؛ مرجع سابق، ص ٣٧.

٥. الاتصال من أطراف خارجية التي قد تدل على مشاكل أو تلقي الضوء على النواحي التي هي بحاجة للتحسين، فيؤيد العملاء ضمناً بيانات الفواتير والتأكد من دفعها.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل المدقق الخارجي لنظم الرقابة الداخلية وعناصرها وتحديد مخاطرها

٢-٢-١: خطوات دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

ألزم قانون الشركات السوري قانون ٣٣ ومعايير التدقيق الدولية المدقق الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق وقد قامت الباحثة بإعداد الشكل الآتي لتوضيح خطوات دراسة نظام الرقابة الداخلية



الشكل رقم (٢): خطوات دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية^١

^١ إعداد الباحثة.

٢-٢-١-١: فهم الرقابة الداخلية

ألزم قانون الشركات السوري قانون ٣٣ و معايير المراجعة الدولية المدقق الخارجي أن يحصل على فهم كاف للرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة يتم تنفيذها، ويجب أن يكون هذا الفهم كافياً لتخطيط المراجعة كحد أدنى.^١

ويقصد بعملية الفهم تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المنشأة، وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة، وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة، وفهم لكل مكون من مكونات الرقابة الخمسة بالدرجة الكافية لتخطيط التدقيق، وذلك عن طريق القيام بإجراءات لفهم تصميم الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية التدقيق، وما إذا كانت قد تم تطبيقها، وذلك لتحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو أخطاء مهمة، ودراسة العوامل التي تؤثر في مخاطر وجود تلك الأخطاء، وتصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات التدقيق.^٢

ويتوجب على المدقق فهم الهيكل التنظيمي والطرق المستخدمة في:^٣

- إرساء علاقات السلطة والمسؤولية.

- الإشراف على نظام الرقابة الداخلية، وفهم تدفق العمليات وأنواع العمليات التي تنجز في المنشأة، وطرق تنفيذ وتشغيل تلك العمليات.

وتتمثل مهمة المدقق في فهم الرقابة الداخلية في اكتشاف مدى تنفيذ مكونات الرقابة الداخلية مع توثيق المعلومات التي تم الحصول عليها بطريقة مفيدة. وبالتالي يجب أن يحصل المدقق على فهم لعناصر الرقابة الداخلية وفقاً لما يلي:^٤

^١ محسن، محمود عبد السلام: "مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة وتطبيق"، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ٢٠١١، ص ٦٠.

^٢ محسن، محمود عبد السلام: مرجع سابق، ص ٦٠.

^٣ ميلود، عزوز: مرجع سابق، ص ٧٨.

^٤ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، ص ٢٧٠-

١. يجب أن يحصل على فهم لبيئة الرقابة وكجزء من الحصول على هذا الفهم يجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت:

- قامت الإدارة بإحداث والمحافظة على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي.

- جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة.

٢. أن يحصل على فهم لتقييم المخاطر فيما إذا كانت المنشأة تمتلك عملية لما يلي:

- تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف التقارير المالية.

- تقدير أهمية المخاطر.

- تقييم احتمال حدوثها.

- اتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر.

ويعد ذلك يجب أن يحصل على فهم لتلك العملية والنتائج المتعلقة بها، ويحدد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها.

٣. يجب أن يحصل المدقق على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيفية قيام المنشأة بالإجراءات التصميمية لعناصر رقابتها من أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة.

٤. يجب أن يحصل المدقق على فهم لمصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة، والأساس الذي بموجبه تعبر المنشأة أن المعلومات موثوقة بشكل كاف لهذا الهدف.

٥. أن يحصل على فهم لمدى فاعلية عناصر الرقابة في الوقت المناسب ومدى اتخاذ الإجراءات التقييمية اللازمة، والتحقق من متابعة الإدارة لعناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينها.

ويمكن للمدقق الحصول على تلك المعلومات من خلال خبرته السابقة، أو عن طريق الاستفسار من المستويات الإدارية والإشرافية المناسبة، والعاملين على مختلف المستويات التنظيمية بالمنشأة، مع الرجوع إلى الكتيبات والمستندات مثل دليل الإجراءات وتصنيف الوظائف، وخرائط التدفق، وفحص المستندات والسجلات الناتجة عن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وتقارير المراجعة الخاصة بالمراجعة الداخلية وأوراقها وبرامجها.^١

ويعتبر أيضاً تنفيذ المقابلات والاستفسارات مع موظفي التدقيق الداخلي من أهم إجراءات الحصول على فهم الرقابة الداخلية، لأنهم يتبعون نفس الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي في الحصول على فهم الرقابة الداخلية، ولما لهم من خبرة في المنشأة محل التدقيق أكثر من المدقق الخارجي، فبدء المدقق الخارجي من حيث انتهى المدققون الداخليون يساعد بشكل كبير على فهم الرقابة الداخلية بأقل وقت وجهد وتحديد العمليات الرئيسية والجوهرية وأهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات، والانحرافات التي قد تحدث وإجراءات الرقابة التي تمنع وتكتشف الأخطاء والتجاوزات التي قد تحدث.^٢

وعند فحص المدقق لأنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة يجب أن يهتم بدراسة واختبار أساليب الرقابة التي قد يؤدي عدم وجودها إلى حدوث أخطاء جوهرية في الأرصدة، ويوجه انتباهه إلى مواطن الضعف الجوهرية. ويساعد فهم المدقق للرقابة الداخلية في تحديد أنواع الأخطاء المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية، وبالتالي تقييم طبيعة وتوقيت ومدى الحاجة إلى المزيد من إجراءات التدقيق. ومن خلال معرفة وفهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية فإنه يستطيع إبداء رأيه حول صدق وعدالة أرصدة القوائم المالية إلى جانب إبلاغ إدارة المنشأة بمواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية.^٣

^١ الناغي، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٢٤٦.

^٢ الناغي، محمد السيد: " المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق "، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠٠٠، ص ٢٤٦.

^٣ توماس، وليم؛ هنكي، أمرسون: " المراجعة بين النظرية والتطبيق "، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الجزء الثاني، السعودية، ٢٠٠٧، ص ١٩٨.

عندما يستطيع المدقق أن يحقق المعرفة الكافية والفهم للنظام المحاسبي والمنشأة وأساليب الرقابة الداخلية فإن ذلك يساعده في:^١

١. التأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية لدرجة يمكن الاعتماد عليها، وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الاختبارات التحليلية.
٢. تصميم الاختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة لدرجة يمكن الاعتماد عليها.

٢-٢-١-٢: توثيق فهم الرقابة الداخلية

ينبغي على المدقق توثيق الفهم الذي حصل عليه للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة، ويعتمد شكل ونطاق هذا التوثيق على حجم وتعقيد عمليات المنشأة وطبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية فيهما، وبشكل عام فإنه كلما كان النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية معقداً، كلما كانت إجراءات المدقق أكثر شمولية وازدادت الحاجة ليكون التوثيق أشمل، كما يحتاج المدقق إلى توثيق الرقابة الداخلية وهيكلها في جميع الفقرات التي سيتم تدقيقها، ويدون هذا الفهم والتقييم في أوراق عمل المدقق.^٢

وفقاً لما جاء في المعيار الدولي (٦١٠) فإنه يجب على المدقق توثيق جميع العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية للمنشأة وبيئتها بما في ذلك كل عنصر من العناصر المكونة للرقابة الداخلية التي تم تحديدها وذلك لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات، وتهدف عملية التوثيق إلى المساعدة الفعالة في تيسير العمل وإعادة النظر بشكل مستقل وإثبات أن المدقق أدى عمله على الوجه الصحيح.^٣

يستخدم المدققون أساليب متعددة لتوثيق الرقابة الداخلية وتقويمها بغرض التأكد من مدى فعاليتها والتزام العاملين بتنفيذها ومدى قدرتها على إنتاج معلومات محاسبية طبقاً للمعايير المهنية^٤.

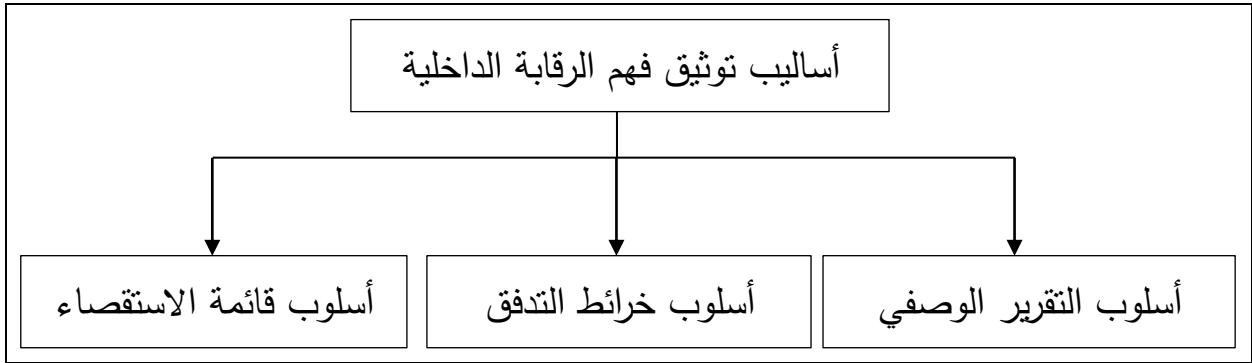
^١ ميلود، عزوز: مرجع سابق، ص ٧٨.

^٢ محسن، محمود عبد السلام: مرجع سابق، ص ٦٢.

^٣ محسن، محمود عبد السلام: مرجع سابق، ص ٨١.

^٤ القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين: "تدقيق الحسابات والإجراءات"، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٠، ص ٣٩.

وقد قامت الباحثة بإعداد الشكل التالي لأهم الأساليب المستخدمة في توثيق فهم الرقابة الداخلية:



الشكل رقم (٣): أساليب توثيق فهم الرقابة الداخلية^١

١. أسلوب التقرير الوصفي:

بموجب هذا الأسلوب يحصل المدقق على وصف تفصيلي مكتوب بالإجراءات الرقابية التي تتخذ بالنسبة لكل نوع رئيسي من العمليات، وعادة تتم متابعة تدفق كل نوع من العمليات مع تمييز الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة، وتقسيم الواجبات والسجلات التي يتم الاحتفاظ بها والمستندات التي يتم إعدادها.^٢

ومن خلال إعداد التقرير الوصفي يصل المدقق إلى خلاصة حول كل جزء من أجزاء النظام، وتحديد ما إذا كان قوي أو ضعيف، وما هي نقاط ضعفه. وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكثر من نظام الاستقصاء.^٣

٢. أسلوب خرائط التدفق:

يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق معبراً عنها برسم بياني بالرموز لنشاط معين أو دورة عمليات معينة، تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها).^٤

^١ إعداد الباحثة.

^٢ القاضي، حسين يوسف؛ دحود، حسين؛ قريط، عصام؛ مرجع سابق، ص ٣٨٩-٣٩٠.

^٣ المطارنة، غسان فلاح؛ مرجع سابق، ص ٢٢٠.

^٤ جربوع، يوسف محمود؛ "مجالات مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية في غزة - دراسة تحليلية"، الجامعة الإسلامية، فلسطين، غزة، ٢٠٠٥، ص ١٦٢.

وتساعد خريطة التدفق المدقق في تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييزها فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديداً عن النظام المستخدم.^١

ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية.^٢

٣. الاستبيان (قائمة الاستقصاء):

هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى الموظفين للإجابة عليها وإعادتها للمدقق للتأكد منها عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام.^٣

ويقوم هذا الأسلوب على إعداد قائمة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، عن طريق طرح مجموعة من الأسئلة عن أنواع الرقابة في كل جانب من جوانب المراجعة، وتصاغ هذه الأسئلة بحيث تكون الإجابة عليها بكلمة (نعم) أو (لا)، حيث تشير الإجابة بـ (لا) إلى أوجه القصور ونقاط الضعف في النظام، أما الإجابة بـ (نعم) فتدل على وجود الإجراء الرقابي، كما يجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفاصيل العمل وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط.^٤

ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المدقق من مراعاة الاعتبارات التالية:^٥

١. إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.

٢. التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية.

^١ القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ص ٣٩١.

^٢ محسن، محمود عبد السلام: مرجع سابق، ص ٦٣.

^٣ Khanna, Vijay Kumar: "Survey on Weaknesses Of bank internal control system ", Journal of International Finance& Economics, Vol.9, Issue 6 , November, 200٨, P. ٣٨-٣٧.

^٤ القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٩٤.

^٥ القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٩٤.

٣. احتواؤها على وصف تفصيلي ونواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

وعند تصميم الأسئلة في هذه القائمة يجب على المدقق مراعاة النواحي التالية:^١

١. يجب أن تكون الأسئلة شاملة لجميع عناصر النشاط والعمليات التي تمارسها الجهة المطلوب مراجعتها وتدقيقها.

٢. يجب أن تكون الأسئلة مصاغة بلغة سهلة وبسيطة ومفهومة ومختصرة بحيث لا تبعث على الملل.

٣. يجب أن تكون الأسئلة مباشرة لكل عملية أو نشاط من الأنشطة، وتوضع في مجموعات متجانسة.

٤. إمكانية إعادة صياغة بعض الأسئلة في موضع آخر من مجموعة الأسئلة، لاختبار مدى دقة وصدق الإجابة على السؤال الأصلي المعاد صياغته مع ترك الفرصة لكل من يجيب على القائمة لإبداء رأيه بحرية في كل ما ورد من أسئلة في شكل ملاحظات يكتبها بنفسه.

ومن مزايا استخدام هذه القائمة أنها تغطي كل جانب من جوانب التدقيق على نحو سريع ومناسب في بداية التدقيق، ويتمثل العيب الرئيسي في أنه يتم فحص الجوانب الفردية في نظام العمل دون أن يتم توفير رؤية عامة.^٢

ويمكن للمدقق استخدام كلاً من قائمة الاستقصاء وخريطة التدفق، فذلك أمر مرغوب بشدة في الواقع العملي حيث توفر خرائط التدفق رؤية عامة عن النظام، بينما تعتبر قائمة الاستقصاء قائمة اختبارية مفيدة لتذكير المدقق بالعديد من أنواع الرقابة المختلفة التي يجب أن تكون موجودة، وعندما يتم استخدام الأسلوبين معاً سيتوفر للمدقق وصف ممتاز للنظام.^٣

وترى الباحثة أن أسلوب خرائط التدفق هو الأفضل لأنه يعتمد على تصوير نظام الرقابة الداخلية وتفصيله برسوم بيانية لكل نشاط أو دورة عمليات مما يساعد المدقق على تصور جميع العلاقات الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتدفق البيانات خلال النظام مما يعطي صورة أوضح وأكثر تحديداً عن نظام الرقابة الداخلية وتحديد نواحي الضعف والقصور فيه.

^١ سرايا، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٢٤٨.

^٢ القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين: مرجع سابق، ٢٠٠٠، ص ٤٠.

^٣ القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٩٦.

٢-٢-١-٣: تحديد مخاطر الرقابة الداخلية

أ. مفهوم مخاطر الرقابة الداخلية

مخاطر الرقابة الداخلية هي المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع واكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية في بند معين أو مجموعة من البنود.^١

ويرتبط هذا النوع من المخاطر بفهم المدقق لبيئة العمل وفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فاعلية، كلما كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل.^٢

وعرفت معايير التدقيق الدولية خطر الرقابة على أنه خطر وجود تحريف في رصيد حساب ما أو في نوع معين من العمليات، وقد يكون هذا التحريف جوهرياً مع تحريفات في أرصدة أو عمليات أخرى، ولا يمكن منع هذا الانحراف أو اكتشافه أو تصحيحه في الوقت المناسب من خلال نظم الرقابة الداخلية في المنشأة.^٣

كما عرفها الكثير من الباحثين على أنها توقع المدقق لمدى قدرة الرقابة الداخلية على منع التحريفات الجوهرية من الحدوث أصلاً أو قدرتها على اكتشاف تلك التحريفات وتصويبها في حال حدوثها.^٤

وبعد حصول المدقق على فهم لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة من حيث تصميمه وكيفية تطبيقه، يقوم بعملية تقدير أولية لمخاطر الرقابة كجزء من عملية التقدير الكلية لخطر التحريفات الجوهرية بهدف التخطيط لعملية التدقيق، حيث يتم تقدير خطر الرقابة لكل عملية من العمليات الرئيسية عن طريق تحديد مواطن الضعف وتسجيلها وتوثيقها، ومن ثم إجراء اختبارات الرقابة، ويتم تحديد حجمها وفق مستوى الخطر المقدر.^٥

^١ الذنبيات، علي عبد القادر: "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرة وتطبيق"، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠٠٦.

^٢ الذنبيات، علي عبد القادر: مرجع سابق، ص ١٤٨.

^٣ الاتحاد الدولي للمحاسبين: "تطورات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، إصدار ٢٠١٠.

^٤ Arens, Alvin A.; Elder, Randal J.; Beasley, Mark S.: "Auditing and assurance services: An Integrated Approach", 14th edition, New jersey, Prentice Hall, 2012, P. 320.

^٥ Arens, Alvin A.; Elder, Randal J.; Beasley, Mark S.: ,Op.Cit, P. 317.

وتساعد عملية جمع الأدلة حول تقييم فعالية عناصر الرقابة في تحقق أهداف التدقيق خلال فترة التدقيق، حيث يطلق على إجراءات جمع الأدلة عند تصميم وتنفيذ الرقابة خلال مرحلة الفهم (إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية)، وهذا يزود المدقق بالمعلومات الضرورية لتخطيط التدفق، أما الإجراءات التي يتم استخدامها لاختبار مدى فعالية عناصر الرقابة في تدعيم تخفيض مخاطر الرقابة المقدر فيطلق عليها (اختبارات الرقابة)، وهي تزود المدقق بأدلة إثبات لاستخدامها في تقدير المخاطر.¹

ب. خطوات تحديد وتقدير مخاطر الرقابة:

لتقدير مخاطر الرقابة حدد أثر الخطوات التالية:²

1. تحديد أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات لكل نوع من الأنواع الرئيسية للعمليات المالية.
2. تحديد أساليب وأنواع محددة للرقابة ذات الصلة بأهداف التدقيق المحددة.
3. تحديد أوجه الضعف والقصور والأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تحدث نتيجة نقص الرقابة.

4. تقدير مخاطر الرقابة.

ويقوم المدقق بتقدير المخاطر على أنها بالحد الأقصى إذا توصل إلى أنه:³

1. ليس من المحتمل وجود أنشطة رقابية تتعلق بأحد التأكيدات.
2. ليس من المحتمل أن تكون الأنشطة الرقابية فعالة.
3. تقويم فاعلية الأنشطة غير مجد، لأنه يتطلب من المدقق جهداً أكبر من الاعتماد على إجراءات التحقق للأرصدة والعمليات واختبارات التدقيق التحليلية.

¹ Arens & Loebbecke: "Auditing and Integrated Approach", Prentice Hall, inc, New jersey, 2002, P. 396.

² Arens & Loebbecke: ,Op.Cit, P. 402.

³ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA): " مشروع معايير المراجعة الداخلية السعودية وقواعد السلوك المهني"، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، ٢٠٠٤، ص. ٩١٥.

وقد يقوم المدقق بتقدير المخاطر بأقل من الحد الأقصى، ويجب على المدقق في هذه الحالة:^١

١. تحديد أنشطة رقابية محددة وتتعلق بتأكيدات معينة من المحتمل أن تمنع أو تكشف أي بيانات تحوي على غش أو أخطاء مهمة.

٢. القيام باختبارات رقابية لتقويم فاعلية هذه الأنشطة الرقابية.

يتوقف مدى تطبيق اختبارات الرقابة على خطر الرقابة المقدر، فمثلاً في حال كان تقدير المخاطر متوسط أو ضعيف فلا بد من توفر اختبارات كافية للعناصر الرقابية توضح مدى فاعلية تحقيق أهداف التدقيق للعمليات.^٢

ويمكن للمدقق عند تقييم مخاطر الرقابة الاستعانة بأوراق عمل التدقيق الداخلي المتعلقة بتقييم مخاطر الرقابة التي تحتوي على وصف وتوثيق الرقابة الداخلية لكل عمليات المنشأة، وتحديد أهداف تدقيق كل عملية، وتصميم أنظمة الرقابة، وتحديد الأخطار التي قد تحدث واحتمال حدوثه، والإجراءات التي تمثلها وفعاليتها تلك الإجراءات في منع أو اكتشاف الأخطاء والتجاوزات التي قد تحدث.^٣

٢-٢-١-٤: اختبار أنظمة الرقابة الداخلية

بعد انتهاء المدقق من توثيق فهمه للرقابة الداخلية، وإعداد خرائط التدفق أو التقارير الوصفية، عليه أن يتحقق من أن الإجراءات الموصوفة هي التي تنفذ فعلاً بالمنشأة، وهنا يظهر دور اختبارات الرقابة.^٤ فاختبارات الرقابة تركز على مدى تنفيذ الإجراءات الرقابية والالتزام بها، وينبغي أن يتم القيام بها على مدار الفترة المحاسبية، وتتعلق هذه الاختبارات بالأسئلة الثلاث التالية:^٥

^١ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA): مرجع سابق، ص. ٩١٥.

^٢ القباني، ثناء: "المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧، ص ٢٦٠.

^٣ محسن، محمود عبد السلام: مرجع سابق، ص ٦٨.

^٤ Chadeaux, Martial: "Audit fiscal", Edition Litec, Paris, 1987, P. 190.

^٥ القاضي، حسين يوسف؛ دحوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٩٦.

١. هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية.

٢. كيف تم تنفيذ الإجراءات الرقابية

٣. من نفذ هذه الإجراءات الرقابية.

وبالتالي يقوم المدقق بتصميم الاختبارات التي تحدد مواطن ضعف وقوة النظام، من الأمثلة على هذه الاختبارات مراجعة المستندات، والتحقق من أرصدة الحسابات، وتحديد فترة الاختبار حتى يتم حصر كل الأنظمة خلال تلك الفترة، وحتى يكون المدقق على علم بعدم وجود تغيرات أو تعديلات على القوائم والسجلات.^١

وتهدف اختبارات الرقابة إلى التحقق من أن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المنشأة أن تحت الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل شخص لكي يكون على علم تام بمسئوليته وما هو المطلوب منه.^٢

كما أن الهدف الرئيسي من اختبارات الرقابة يكمن في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل كل من:^٣

١. تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وذلك لبيان فيما إذا كانت هذه الأنظمة مصممة بشكل ملائم لمنع المعلومات الخاطئة أو اكتشافها أو تصحيحها.

٢. كيفية عمل الضوابط خلال الفترة.

إضافة إلى ذلك ينبغي على المدقق الأخذ في الاعتبار أنواع الأخطاء أو الغش المحتمل حدوثها في غياب الرقابة اللازمة، وتحديد مجالات رقابة التقارير المالية اللازمة لمنع أو اكتشاف الأخطاء والغش، وتحديد ما إذا كانت الرقابة الضرورية قد صممت بشكل ملائم وتم تنفيذها، وتحديد نقاط الضعف وتصميم برامج أساسية للتدقيق تعكس نقاط الضعف المحددة.^٤

^١ البطاح، حسام عمر: " المراقبة الداخلية وأثرها في إنجاح المشروع "، رسالة ماجستير، جامعة حلب، حلب، سوريا، ٢٠٠٢، ص ٢٥.

^٢ المطارنة، غسان فلاح: مرجع سابق، ص ٢١٥.

^٣ القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٩٦.

^٤ حماد، طارق عبد العال: مرجع سابق، ٢٠٠٤، ص ٩٦.

ويستخدم المدقق مجموعة من الإجراءات لتنفيذ اختبارات الرقابة وأهمها:

١. الاستفسار من الأفراد المناسبين عن كيفية أداء الأعمال: على الرغم من أن الاستفسار لا يعد

مصدراً قوياً للأدلة عن فعالية الرقابة الداخلية، إلا أنه يعد شكلاً ملائماً للتوصل للأدلة.^١

ويكون الاستفسار شفويًا أو كتابيًا، وعلى المدقق في الحالتين أن يحرص في البحث عن تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، ويعتبر هذا الأسلوب أسلوباً ذاتياً يعتمد على تفسير المدقق وحكمه الشخصي.^٢

ويعتبر الاستفسار صالحاً للتطبيق في الحالات التالية:^٣

- في حال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية إذا ما تم ملاحظة انحراف في تطبيق القواعد المرسومة أو تعديل فيها.

- عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر للتأكد من أن ذلك يتماشى مع المبادئ السليمة.

- عند استقصاء الالتزامات المثبتة في الدفاتر نهاية العام سواء كانت الحالية أو المستقبلية أو العرضية.

- في الاستفسار عن نتائج بعض العمليات المعلقة.

وتتوقف قوة الأدلة التي يحصل عليها المدقق من خلال الاستفسار على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها.^٤

٢. فحص المستندات والسجلات والتقارير: ينتج عن العديد من أساليب الرقابة مجموعة من الأدلة

المستندية، فيقوم المدقق بفحص المستندات للتأكد من توافقها واكتمالها وأن التوثيق الواجب

^١ أرينز، ألفين؛ لوبك، جيمس: مرجع سابق، ص ٤٠٦.

^٢ عبد الله، خالد أمين: " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، ٢٠٠٧، ص ١٣٧.

^٣ عبد الله، خالد أمين: مرجع سابق، ص ١٣٧.

^٤ عبد الله، خالد أمين: مرجع سابق، ص ١٣٧.

تواجدها قد تم تنفيذها فعلاً.^١ وبذلك يحصل المدقق على أدلة توفر له قناعة بأن الضوابط الرقابية تعمل كما هو مرسوم.^٢

وفي حال وجود توثيق مكثف، يقوم باختبار الرقابة من خلال المستندات المؤيدة لصفقات معينة مختارة تحدث خلال فترة التدقيق، وهدف فحص واختبار تلك المستندات هو تحديد أن المستندات تحوي دليلاً على وجود تصريح سليم بالصفقة وعمل مراجعات وتحديد الحسابات والتأكد بأنها لا تحوي أخطاء جوهرية.^٣

٣. ملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية: يوجد العديد من أنشطة الرقابة الداخلية لا ينتج عنها مستندات، على سبيل المثال يعتمد التأكد من وجود الفصل بين الواجبات على تنفيذ مهام محددة بواسطة أفراد محددين، وعادة لا يتم توثيق هذا الأداء المفصل، لذلك في هذه الأساليب لا يوجد بشأنها أدلة مستندية وعلى المدقق أن يلاحظها بنفسه.

٤. إعادة تأدية الضوابط الرقابية: يوجد أيضاً العديد من أنشطة الرقابة الداخلية ينتج عنها مستندات وسجلات، ولكن لا يكون محتواها كافياً للمدقق لتقدير مدى فعالية تنفيذها.^٤

في هذه الحالة لكي يحدد المدقق ما إذا كانت الصفقات قد نفذت وسجلات بشكل صحيح، عليه أن يقوم بإدخال صفقات افتراضية في النظام وعن طريق مجموعة من الإجراءات، وتكون الصفقات مصممة من جانب المدقق لاختبار قدرة النظام على اكتشاف وتصحيح الأخطاء في الحصول على البيانات ومعالجتها.^٥

^١ أحمد، وجدان علي: " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة "، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، ٢٠١٠، ص ١٥٢.

^٢ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٣٩٨.

^٣ حماد، طارق عبد العال: مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص ١٠٨.

^٤ أحمد، وجدان علي: مرجع سابق، ص ١٥٢.

^٥ حماد، طارق عبد العال: مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص ١٠٨.

٢-٢-١-٥: تقييم الرقابة الداخلية

استناداً إلى نتائج اختبارات الرقابة، فإنه على المدقق تقويم ما إذا كانت الضوابط الداخلية قد صممت وتعمل كما هو متوقع عند التقدير الأولي لمخاطر الرقابة.^١

وفي هذه الحالة يمكن أن يصل المدقق إلى أحد الاستنتاجين التاليين:^٢

أولاً: عدم الاعتماد على نظم الرقابة: يصل المدقق إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.

- أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام ستكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو تلك الدراسة.

وبالتالي يتوقف المدقق عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المدقق بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية للمراجعة بدون الاعتماد على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة، حيث يتم استبعاد اختبارات الرقابة والتركيز على القيام بالاختبارات التي تهدف إلى التحقق من عناصر القوائم المالية.

وفي هذه الحالة يعرض المدقق الأسباب الرئيسة لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: الاعتماد على نظم الرقابة: يصل المدقق إلى هذا الاستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

^١ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٤٠١.

^٢ سرايا، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٩٠.

وعند اكتشاف المدقق لأي أخطاء فإنه يأخذ بالاعتبار أسباب الخطأ وطبيعته، عدد مرات وقوع الخطأ، والمسؤول عن وقوع الخطأ، والآثار المترتبة على الخطأ، وخاصة على التقارير المالية، مع ضرورة إبلاغ المستوى الإداري المناسب بهذا الخطأ وأسبابه، مع معرفة مدى تأثير هذا الخطأ على رأي المدقق وتقرير المراجعة.^١

أما في حالة عدم وقوع أو اكتشاف أي أخطاء، فعلى المدقق أن يحدد أي نقاط ضعف أو ثغرات في نظام الرقابة الداخلية ومناقشة الإدارة في إمكانية معالجتها بهدف تطوير النظام وزيادة فاعليته.^٢

وفي مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية يفضل أن يحصل المدقق على إقرار من الإدارة بالأمر التالية:^٣

- مسؤولية الإدارة عن تصميم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من كفاءته وفاعليته.
- إن الإدارة قدمت للمدقق كافة المعلومات المتوفرة لديها عن تصميم أو تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.
- إن الإدارة قدمت للمدقق كافة المعلومات المتوفرة لديها عن أي تغييرات أو تعديلات هامة حدثت في نظام الرقابة الداخلية خلال العام.
- وعلى المدقق تقييم محتويات هذا الإقرار وتحديد أي تحفظات واردة فيه. ولا شك أن هذه المعلومات تفيد المدقق في تحديد:^٤
- نطاق الفحوص اللازمة للمراجعة.
- طبيعة إجراءات المراجعة اللازمة.
- توقيت هذه الفحوص والإجراءات اللازمة للمراجعة.
- حجم الفحوصات والإجراءات المطلوبة للمراجعة.

^١ سرايا، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٢٦٦.

^٢ سرايا، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٢٦٦.

^٣ سرايا، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٢٦٦.

^٤ سرايا، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٢٦٦.

^٥ سرايا، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٢٦٦.

وبالتالي فإن فاعلية الرقابة الداخلية تؤثر في كمية الاختبارات التي يقوم بها المدقق، فإذا كانت الرقابة فعالة فيحتاج المدقق إلى اختبارات أقل والعكس بالعكس، علاوة على ذلك فإن وجود رقابة داخلية فعالة، تساعد المدقق في إبداء تأكيد باكتشاف الأخطاء والغش بسرعة، وبالتالي تساعد على تحديد إجراءات المراجعة المناسبة التي تمكنه من إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية.^١

٢-٢-١-٦: الإبلاغ عن فعالية الرقابة الداخلية

يطلب من المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وعند إجراء تقييم لهذه المخاطر، يجب على المدقق النظر في الرقابة الداخلية بهدف تصميم إجراءات التدقيق المناسبة، وليس بهدف تكوين رأي حول فعالية الرقابة.^٢

لذلك نصت معايير الرقابة والمراجعة وقانون Serbans Oxley على ضرورة قيام الإدارة بإعداد تقرير لتقييم الرقابة الداخلية، ثم قيام المدقق بتقييم هذا التقرير وإبداء رأيه بمدى صدقه ودقته.^٣

فقد يدرك المدقق وجود مواطن ضعف في الرقابة الداخلية أثناء مرحلة فهم الرقابة الداخلية، وفي هذه الحالة يجب على المدقق إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأسرع ما يمكن عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية، والتي حددها أثناء التدقيق، والتي في الرأي المهني للمدقق أنها ذات أهمية كافية لتستحق عنايتهم، ويكون تبليغ الإدارة بنقاط الضعف المهمة عادةً كتابياً أو شفويًا، وعندها يجب توثيق هذا التبليغ في أوراق العمل.^٤

وينبغي مناقشة نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية مع المسؤولين بالمنشأة، وعادة ما يقوم المدقق بإرسال خطاب إلى إدارة المنشأة يوضح فيه وجهة نظره لتلك الأمور واقتراحاته لعلاجها، ويعتبر هذا الخطاب جزءاً هاماً من أجزاء عملية التدقيق، نظراً لأنه سنترتب عليه تحسين أساليب الرقابة الداخلية في المنشأة، ومن ناحية المدقق يعتبر هذا الخطاب بمثابة دليل

^١ سرايا، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٢٦٧.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين : ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٦٥، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٢، ص ٢٣٨.

^٣ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٤٠١-٤٠٢.

^٤ دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار /٢٦٥، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٧-١٠، ص ٢٤٠.

على قيام المدقق بمسؤوليته نحو توجيه إدارة المنشأة إلى المشاكل الخاصة بنظام الرقابة الداخلية، كما أنه يساعد المكلفين بالحوكمة على الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية، وفي حالة الأخذ بما جاء بهذا الخطاب قد يترتب على ذلك تخفيض مدى الاختبارات.^١

وعند إعداد المدقق لهذا الخطاب عليه أن يأخذ في الاعتبار العوامل والعناصر التالية:^٢

١. الإشارة في الخطاب إلى التعاقد الذي تم بين المدقق والجهة التي تم تدقيقها ومراجعتها.
٢. تذكير الإدارة بمسؤوليتها حول نظام الرقابة الداخلية وتطويره.
٣. وصف نواحي القصور المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.
٤. وجهة نظر المدقق في نظام الرقابة الداخلية ومدى ملاءمته أو عدم ملاءمته في تحقيق الأهداف المرجوة.
٥. اقتراحات المدقق وتوصياته بشأن معالجة أي سلبيات أو نقاط ضعف في النظام.
٦. تحديد درجة اعتماد المدقق على نظام الرقابة الداخلية في تنفيذ برنامج مراجعته.
٧. كتابة الخطاب على الأوراق الرسمية لمكتب المدقق مع بيان التاريخ والتوقيع ورقم سجله وشهادته لممارسة المهنة.

٢-٢-٢: أثر تكنولوجيا المعلومات في دراسة نظام الرقابة الداخلية

نتيجة للتطور المتسارع في الحياة الاقتصادية والصناعية، ومع التطور الهائل في مجال تكنولوجيا المعلومات ووسائل الاتصال، اتجهت كافة العلوم لمواكبة هذا التطور وخاصة المحاسبة التي كانت من أكثر العلوم إفادة من هذا التطور.^٣

حيث أصبحت تكنولوجيا المعلومات ضرورة من ضروريات العصر، وبات العالم يسعى إلى تبنيها بشكل كبير لما أحدثته من تحولات كبيرة في مختلف مجالات الحياة، وأصبح ضرورياً

^١ محسن، محمود عبد السلام: مرجع سابق، ص ٧١.

^٢ سرايا، محمد السيد: مرجع سابق، ص ٢٦٦.

^٣ القشي، ظاهر؛ العبادي، هيثم: " أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركة الخدمات المالية في الأردن"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٩، ص ١٤.

الأخذ بها لمواكبة التطور الهائل في هذه التكنولوجيا، وعليه فقد أصبحت جزءاً مهماً من عالم الأعمال.^١

مع زيادة التطور التكنولوجي وتنامي استخدام تكنولوجيا المعلومات، عملت المؤسسات على الاستفادة من المعالجة الالكترونية، مما أحدث تغييرات جوهرية على مهنة المحاسبة والمراجعة وخاصة آلية عمل المدقق على النحو التالي:^٢

- التغيير في ثقافة ومعرفة المدقق وتأهيله العلمي، إذ أوجبت عليه الإلمام التام بسياسات تكنولوجيا المعلومات والتشغيل الالكتروني ولغات وبرامج الحاسوب.

- إعادة النظر في خطة وبرنامج التدقيق، ولاسيما أن جزءاً كبيراً من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الحاسوب مثل الدفاتر والمستندات والقوائم والتقارير.

- إعادة النظر في أدلة الإثبات والاستفادة من الحاسوب وأساليب بحوث العمليات في الحصول على مزيد من الأدلة.

- تعديلات في آلية نظم الضبط الداخلي، والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي.

- إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير المراقبة بما يتلاءم مع التطورات الحديثة.

وبالتالي فإن استخدام تكنولوجيا المعلومات يساعد على تحسين الرقابة الداخلية عن طريق التحول نحو الرقابات اليومية من خلال الحاسوب، والتي تتجلى في الرقابات المبرمجة، والتي تساعد على اختبار التحقق من توازن كل عملية مالية يتم تشغيلها، وبالتالي سيصبح احتمال تحريفات أقل، واحتمالات اكتشافها ستكون أكبر، وبالتالي ستساعد المدقق على تقدير خطر الرقابة على أنه منخفض مقارنة بالمعالجة التقليدية.^٣

^١ الرفاعي، خليل؛ الرمحي، نضال؛ جلال، محمود: "أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ٢٠٠٩، ص ١٨.

^٢ الشائبي، محمد علي نصر سالم: "تكيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثره على موثوقية القوائم المالية، دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، ٢٠١١، ص ١٨.

^٣ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٤٠٦.

وعلى الرغم من ذلك فإن استخدام تكنولوجيا المعلومات يمكن أن يتسبب في مخاطر جديدة مثل مخاطر الغش التكنولوجي، وعدم كفاءة الأفراد القائمين على تطبيقها، الأمر الذي يتطلب من المدقق عدم تجاهلها، وأخذها بالحسبان عند تقدير خطر الرقابة الداخلية.^١

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات جعل عملية الرقابة أصعب لأسباب عديدة، أهمها:

١. غياب مستندات الإدخال.^٢

٢. فيروسات الحاسوب والتي قد تؤثر على عمل نظام المعلومات المحاسبي وتسبب عطب النظام أو إفساده مما يسبب تكاليف باهظة.^٣

٣. نقص المخرجات المرئية.^٤

٤. التعامل غير المصرح به، فقد يحدث اختراق خارجي حيث يتم الدخول من خارج الوحدة أو اختراق داخلي يقوم به أفراد من داخل الوحدة نفسها.^٥

ويتطلب استخدام تكنولوجيا المعلومات في مهنة المراجعة تعديل إجراءات المراجعة، وتعديل أساليب دراسة نظم الرقابة الداخلية بما يتفق مع ذلك التغيير. وكذلك تعديل إجراءات الرقابة وطرق مراجعتها الداخلية. أما أهداف الرقابة الداخلية لا تتغير بتغير أشكال النظم المستخدمة في المنشأة، وتصبح الرقابة الداخلية في المنشآت التي تعتمد برامج تشغيل الكترونية، تمكن المدقق من تقرير مدى ملاءمة هذه البرامج وإمكانية الاعتماد عليها، وتساعد في تحديد طبيعة ووقت المراجعة.^٦

بالنسبة للرقابة الإدارية لا تختلف أساليبها سواء اتبعت المنشأة النظام الإلكتروني أو اليدوي لمعالجة البيانات، حيث يتم تنفيذ أساليب الرقابة الإدارية، من خلال الهيكل التنظيمي للاختصاصات ولوائح الإجراءات وتوصيف الوظائف والسياسات التنظيمية، وهي تمثل إطار العمل الذي تتبعه المنشأة في إدارة أعمالها.^٧

^١ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٤٠٦.

^٢ هلدني، آلان عجيب؛ الغبان، ثائر صبري: مرجع سابق، ص ١٣-١٤.

^٣ هلدني، آلان عجيب؛ الغبان، ثائر صبري: مرجع سابق، ص ١٣-١٤.

^٤ قاسم، عبد الرزاق محمد: "نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية"، دار الثقافة للنشر، دمشق، ٢٠٠٣، ص ٣٥٦.

^٥ السامرائي، إيمان فاضل؛ الزعبي، هيثم محمد: "نظم المعلومات الإدارية"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٤، ص ٢٤٤.

^٦ القبيج، نائل: مرجع سابق، ص ٧٧-٧٨.

^٧ القباني، ثناء علي: "الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص ١٤.

على خلاف ذلك فإن أساليب الرقابة المحاسبية تختلف في ظل اتباع النظام الإلكتروني، كإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية، حيث أدت تكنولوجيا المعلومات إلى معالجة البيانات بسرعة كبيرة.^١

تفرق معايير المراجعة بين مجموعتين من الرقابة في ظل تكنولوجيا المعلومات، وهي الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات:

أولاً: الرقابة العامة:

هي تلك الرقابة المتعلقة بالهيكل التنظيمي لوظيفة نظام المعلومات،^٢ ويتضمن التنظيم الجيد لقسم نظام المعلومات الفصل ما بين إدارة المعلومات وتحليل النظم وبرمجة التطبيقات وإدارة قواعد البيانات وعملية إدخال البيانات وتشغيل الحاسوب ومكتبة البرامج والبيانات والرقابة على البيانات، وتتضمن برمجة وتطوير النظم، واقتناء البرامج وصيانتها، والحفظ المادي للبرامج والتجهيزات والبيانات وهي مصممة لحماية الرقابة على التطبيقات وضمان فعاليتها.^٣

كما تشمل الرقابة على أجهزة الحاسوب وملحقاته، فقد تستخدم تلك الأجهزة بطرق غير مصرح بها للحصول على البيانات والمعلومات السرية والهامة، لذلك لابد من اتخاذ الإجراءات لسلامة الأجهزة والرقابة على دخول غرفة الحاسوب.^٤

كما تشمل الرقابة العامة توفير ملفات ونسخ احتياطية للبيانات وجميع الملفات والبرمجيات المختلفة وخطط بديلة للتشغيل.^٥

ثانياً: الرقابة على التطبيقات:

هي تلك الرقابة المطبقة لكل عملية على حده،^٦ وهي عبارة عن أساليب مختصة يقوم بأدائها قسم معالجة البيانات إلكترونياً، وتهدف إلى توفير درجة تأكيد معقولة من سلامة عمليات تسجيل ومعالجة البيانات وإعداد التقارير.^١

^١ القباني، ثناء علي: مرجع سابق، ٢٠٠٥، ص ١٤.

^٢ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٤٠٦.

^٣ الجوفيل، أحمد: " دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية الأردنية "، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، ٢٠١١، ص ٣٥.

^٤ الحميد، محمد عباس؛ نينو، ماركو إبراهيم: " حماية أنظمة المعلومات "، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٧، ص ٥٢.

^٥ الشائبي، محمد علي نصر سالم: مرجع سابق، ص ٣٠.

^٦ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين: مرجع سابق، ٢٠٠٠، ص ٢٠٧.

وتشمل ثلاثة أنواع وهي:

١. الرقابة على المدخلات: تعتبر هذه الرقابة ذات أهمية عالية، لأنها تمثل المرحلة التي غالباً ما يحدث فيها أخطاء، كأخطاء الإثبات في السجلات، وتصمم بهدف التأكد بدرجة مقبولة من أن البيانات التي تسلمها قسم معالجة البيانات قد تم اعتمادها، وقد تم تحويلها بشكل سليم إلى لغة الآلة، والتحقق من صحة عددها فور إدخالها بأجهزة الحاسوب لمعالجتها، كما تشمل إجراءات رفض وتصحيح وإعادة إدخال بيانات سبق إدخالها،^١ والتحقق من صلاحية البيانات وشموليتها وعدم وجود أي نقص فيها،^٢ والتأكد من عدم فقدانها أو الإضافة إليها أو حذف جزء منها أو طبع أي صورة عنها أو عمل أي تعديلات غير مشروعة عليها.^٣

٢. الرقابة على المعالجة: تهدف للتحقق من صحة عمليات معالجة البيانات بعد أن يتم إدخالها إلى وحدة المعالجة المركزية،^٤ وتشمل على كيفية تحويل المدخلات إلى المخرجات المطلوبة، كما تهدف إلى المحافظة على البيانات في الفترة الزمنية التي تبدأ بعد إدخال البيانات إلى الحاسوب الإلكتروني والقيام بعملية التدقيق والمراجعة لحين استخراج النتائج.^٥

لكن بعد إتمام خطوة إدخال البيانات إلى الحاسوب والتأكد من صحتها، تبدأ عمليات التشغيل داخل الحاسوب حيث لا يمكن رؤية ما يحدث داخله، وهنا تقتصر قدرة المدقق الرقابية على تدقيق الناتج بعد عملية التشغيل، ولذلك فإن معظم الوسائل الرقابية التي يمكن استخدامها في هذه المرحلة عادة تكون مجهزة داخل البرنامج. وهذا يقع على عاتق المبرمج الذي يحاول تصميم البرنامج بطريقة تمنع وتصحيح الأخطاء تلقائياً وبصورة ذاتية، ونتيجة لذلك يتوجب على المبرمج أن يكون على علم بالأمور المالية والمحاسبية، ليتمكن من وضع نظام أو برمجة نظام لا يسهل اختراقه من الناحية الفنية.^٦

^١ موسكوف، ستيفن أ.؛ سيمكن، مارك ج.: "نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات"، ترجمة كمال الدين سعيد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٢، ص ٣٥٤.

^٢ هلدني، آلان عجيب؛ الغبان، ثائر صبري: مرجع سابق، ص ١٥-١٦.

^٣ نور، عبد الناصر؛ نائل، عدس: "مقاييس الرقابة والأمان للبيانات المحاسبية في ظل نظم المعلومات المحوسبة، دراسة ميدانية على البنوك التجارية في الأردن"، مجلة بحوث مستقبلية، العدد ١٨، ٢٠٠٧، ص ١٣٦.

^٤ لطفي، أمين السيد: "دراسات تطبيقية في المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٩، ص ٩٣.

^٥ دربي، هوشيار عبد الله حويز: "مشاكل وصعوبات استخدام الحاسوب في عملية التدقيق، دراسة تطبيقية في عدد من المنشآت الخاضعة لتدقيق ديوان الرقابة المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، ١٩٩٦، ص ٢٠.

^٦ السيد، اسماعيل: "نظم المعلومات"، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، مصر، دون سنة النشر، ص ٨.

^٧ نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد؛ نجيب، عادل: "دراسات في المراجعة المتقدمة"، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٣، ص ١٢٤.

٣. الرقابة على المخرجات: تركز أساليب الرقابة على المخرجات على اكتشاف أي خطأ بعد إتمام عملية التشغيل، وليس على منع الخطأ كما هو الحال في الرقابة على المدخلات وعمليات التشغيل. لذلك تتمثل أهم طرق الرقابة على المخرجات في تدقيق بيانات الناتج النهائي، وتحديد مدى معقوليته بواسطة أعضاء فريق العمل ذوي الخبرة والدراية والمعرفة الكافية بالمعلومات التي يتضمنها ناتج عمليات التشغيل، وذلك عن طريق مجموعة من الاختبارات يتم إجراؤها على المخرجات، وأهمها اختبارات الدقة الحسابية، اختبارات المعقولية، اختبارات الشمولية والاكتمال.^١

وبالتالي تهدف تلك الرقابة إلى التأكد من دقة النتائج، وتوزيع المخرجات فقط على المختصين والمصرح لهم بالحصول على صورة منها.^٢

^١ الشائبي، محمد علي نصر سالم: مرجع سابق، ص ٢٦.

^٢ توماس، وليم؛ هنكي، امرسون: مرجع سابق، ص ٤٥١.

الفصل الثالث: الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وإجراءات تحديدها

وتقييمها من قبل المدقق الخارجي

المبحث الأول: مفهوم الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية ومسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشافها

يمكن أن تنشأ الأخطاء في البيانات إما بسبب الخطأ أو الاحتيال (الغش)، والعامل الذي يميز بين الاحتيال والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناجم عن الخطأ في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود.^١

٣-١-١: مفهوم الخطأ وأنواعه

١. مفهوم الخطأ

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) الخطأ على أنه (تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع بيانات، أو في معالجتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو، أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح).^٢

كما عرفه كثير من الباحثين على أنه تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية والسجلات والدفاتر، مثل أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والبيانات المالية، أو أخطاء فنية ناتجة عن الجهل بقواعد وأصول المحاسبة، كالخلط بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، وكذلك إغفال أو سوء تفسير الحقائق أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية.^٣

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٤٠/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٢، ص ١٥٨.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٤٠/، مرجع سابق، ص ١٦٠.

^٣ جريوع، يوسف محمود: 'مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين'، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، قسم محاسبة، فلسطين، ٢٠٠٤، ص ١٥١-١٥٢.

وعرفه آخرون أنه تلك الأخطاء الحسابية والكتابية في السجلات والتقارير المحاسبية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية، والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية، والأخطاء التي تنشأ نتيجة النسيان أو التفسير المغلوط عند إعداد التقارير المالية.^١

٢. أنواع الأخطاء

تقسم الأخطاء المحاسبية التي تواجه المدقق الخارجي عند فحصه للدفاتر والسجلات إلى الأنواع التالية:

١. **أخطاء الحذف أو السهو:** هي الأخطاء التي تنشأ عن قصد أو غير قصد، وهي تنتج عن عدم

قيد عملية بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عدم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ كلياً أو جزئياً، أو حذف العملية بالكامل، وفي هذه الحالة فإن هذا الحذف لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ بسبب حذف الطرفين المدين والدائن.^٢

٢. **الأخطاء الارتكابية:** تنتج عن الخطأ في العمليات الحسابية (جمع، طرح، ...)، أو في الترحيل

والترصيد، وقد يكون كلياً أي في طرفي العملية، أو جزئياً أي في طرف واحد، ويكتشف الخطأ الكلي عن طريق المراجعة المستندية والمقارنات والمصادقات.^٣

٣. **الأخطاء الكتابية:** تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر،

مثل ترحيل مشتريات آجلة من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر، في هذه الحالة فإن هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة، وفي حالة أخرى ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب لكن بالجانب المدين مثلاً بدلاً من الجانب الدائن، وفي هذه الحالة يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ لأنه يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة.^٤

٤. **الأخطاء المتكافئة أو المعوضة:** يقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ

أثر خطأ آخر بالدفاتر، وتكافؤ الأخطاء يمنع من تأثيرها على توازن ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة اكتشافها، ولن يتسنى للمدقق الخارجي اكتشاف مثل هذه الأخطاء إلا إذا دقق في مراجعته المستندية والحسابية. وقد يكون التكافؤ بين خطئين في حساب واحد، ولن يكون لذلك

^١ شداد، إبراهيم: "مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناخبين القانونية والمهنية"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العدد ٤١-٤٢، ٢٠٠٠، ص ٨٥.

^٢ عبد الله، خالد أمين: مرجع سابق، ص ٩٥.

^٣ الحدر، زهير: "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠١٠، ص ٣٤.

^٤ المطارنة، غسان فلاح: مرجع سابق، ص ١٥٠.

الخطأ أثر خطير على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي، لكن قد يكون التكافؤ بين الأخطاء في حسابين مختلفين، فينتج عن ذلك تأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي.^١

٥. **الأخطاء الفنية:** تتمثل في قياس العمليات المالية وتسجيلها في الدفاتر والسجلات بشكل لا يتفق مع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو عدم الأخذ بهذه الأصول والمبادئ، وتؤثر على قوائم نتيجة الأعمال المتعلقة بأرباح أو خسائر المشروع ومركزه المالي.^٢

وتعتبر الأخطاء الفنية من أخطر أنواع الأخطاء نظراً لما لها من تأثير على المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله، ولذلك يجب على المدقق أن يوليها اهتمامه البالغ ويطمئن إلى أقصى حد من انتفاءها وعدم وجودها.^٣

وبالتالي تعتبر كافة الأخطاء السابقة أخطاء جوهرية (هامة) في حال كانت أخطاء كبيرة وذات أهمية نسبية، وذلك حسب حكم المدقق، وبالتالي تتطلب اعتبارات تدقيق خاصة.^٤

٣-١-٣: مفهوم الغش (الاحتيال)

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) إلى أن الغش يعني فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة والموظفين، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية.^٥

وعرفه كثير من الباحثين على أنه ارتكاب أخطاء عن عمد وسبق إصرار، ويعني ذلك أن الغش مرادف للخطأ العمد، ويحدث الغش عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبية، بهدف إخفاء معالم معينة، لتحقيق منفعة شخصية على حساب الوحدة الاقتصادية، وتتنوع محاولات ارتكاب

^١ عبد الله، خالد أمين: مرجع سابق، ص ٩٦.

^٢ الرماحي، نواف محمد عباس: مرجع سابق، ص ١٣٢-١٣٣.

^٣ شعباني، وليد: مرجع سابق، ص ٢١.

^٤ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٤هـ، ص ٢٦٧.

^٥ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٤٠/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة أ، ص ١٦٠.

التلاعب، وتتمثل في الاختلاس والابتزاز والرشوة والتلاعب في عمليات الإفصاح والتعارض في المصالح وإساءة استخدام السلطة.^١

ويرى البعض أن الغش هو فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة ينتج عنها عرض غير صحيح للقوائم المالية^٢، وقد ينطوي الغش على ما يلي:^٣

- التلاعب بالسجلات أو المستندات و تزويرها أو تغييرها وتزييفها.
- اختلاس الأصول وسوء توزيعها.
- حذف أو إلغاء تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات.
- تسجيل عمليات وهمية.
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

وعلى الرغم من أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، إلا أن المدقق مهتم بالأفعال والتصرفات الاحتيالية التي تسبب تحريفات جوهرية في البيانات المالية، وقد ميز معيار التدقيق الدولي (٢٤٠) بين نوعين من التحريفات المقصودة:^٤

١. التحريفات الناتجة عن تقرير مالي احتيالي لخداع مستخدم القوائم المالية.
٢. تحريفات ناتجة عن سوء التخصيص للأصول، أو سرقة بعض أصول الشركة، حيث لا تتماشى القوائم المالية بكافة نواحيها الهامة مع المبادئ المحاسبية.

^١ الوقاد، سامي محمد؛ وديان، لؤي محمد: "تدقيق الحسابات (١)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، ٢٠١٠، ص ٩٣.

^٢ جريوع، يوسف محمود: "محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول للاستثمار والتمويل في فلسطين، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ٢٠٠٥، ص ١١.

^٣ Robson, D.: "The expectation Gap fraud and Error", Accounting SA, November 1988, P. 356-360.

^٤ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٤٠/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٣، ص

٣-١-٣: مثلث الغش

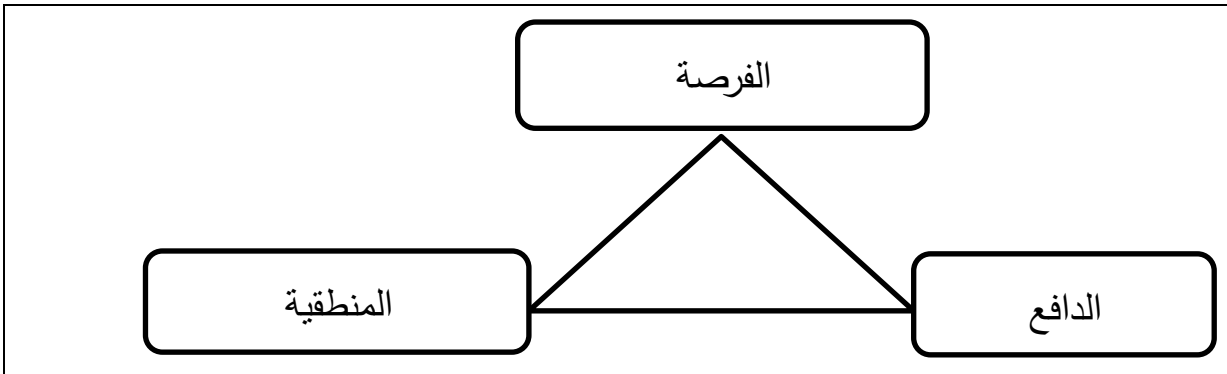
إن عملية التنبؤ بالغش تكمن في أن الأفراد الذين يستوفون البنود الثلاثة لمثلث الغش، من المرجح أن يقوموا به وهذه الشروط تتمثل في:^١

١. **الفرصة:** إن ضعف ثقافة المنشأة وعدم وجود ما يكفي من إجراءات الرقابة الداخلية يمكن أن يؤدي في كثير من الأحيان إلى الاعتقاد بأن الغش لا يمكن كشفه.

٢. **الدافع:** غالباً ما ينشأ نتيجة احتياجات فورية مثلاً وجود ديون كثيرة على الموظف أو رغبة الإدارة في تحقيق أرباح.

٣. **المنطقية:** وهو الاعتقاد بأن العمل الذي يرتكب لا يعتبر غش أو غير مهم، كأن يقول الموظف على سبيل المثال: ليست مشكلة كبيرة وأخذت ما أستحقه فقط.

ويوضح الشكل التالي مثلث الغش:



الشكل رقم (٤): مثلث الغش^٢

¹ Leonard W. Vona: " fraud Risk Assessment Building A fraud Audit Program ", USA, 2008, P. 7-8.

² Leonard W. Vona " fraud Risk Assessment Building A fraud Audit Program ", USA, 2008, P:7-8

وهناك ستة أولويات يجب أن تفهم لتطبيق مفاهيم مثلث الغش:¹

١. العناصر الثلاثة لمثلث الغش تتواجد على مختلف مستويات الأفراد.
٢. تتفاوت نسب عناصر الغش حسب الظروف الشخصية للأفراد.
٣. توفر عنصر واحد بنسبة عالية يمكن أن يتسبب في ارتكاب الفرد لأعمال الغش.
٤. يمكن لعنصر واحد إذا توفر بنسبة عالية أن يؤدي للانطباع والاعتقاد بعدم كشف الغش.
٥. تحديد العناصر الثلاثة هو أهم من قياسها.
٦. عوامل مخاطر الغش تنشأ من مصادر داخلية أو خارجية.

٣-١-٤: مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد.^٢

لذلك ينبغي على المدقق أن يخطط عملية التدقيق ويؤديها باتباعه أسلوب الشك المهني مدركاً احتمال وجود ظروف تسبب تحريفات جوهريّة في التقارير المالية وإذا وجد المدقق ظروفاً تشير إلى احتمال وجود تضليل في التقارير المالية فإنه يجب عليه القيام بدراسة الأثر المتوقع لهذا الاحتمال في التقارير المالية وإذا توصل المدقق إلى قناعة أنه من الممكن أن يكون لهذا التضليل أثر جوهري في التقارير المالية فيجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية أو يعدل إجراءاته الحالية بما يتناسب مع الوضع الجديد.

¹ العيد، خيراني: "مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، ٢٠١٣، ص ٧٣.

^٢ القاضي، حسين؛ دحوح، حسين؛ قريط، عصام: "أصول المراجعة (١)"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٨، ص ٢٤٨.

ونص المعيار (٢٤٠) على أن نطاق الاجراءات المعدلة أو الإضافية يعتمد على حكم المدقق بالنسبة إلى:

- نوع الغش أو الخطأ المؤثر.
- احتمال حدوث الخطأ أو الغش.
- احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الخطأ أو الغش على التقارير المالية.^١

كما نص المعيار على أن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الخطأ والاحتيايل تقع على عاتق كل الأشخاص المكلفين بالحوكمة في المنشأة وإدارتها، وتحتاج الإدارة وبإشراف الأشخاص المكلفين بالرقابة إلى وضع الأسلوب الصحيح، وإنشاء الأنظمة المناسبة لمنع واكتشاف الخطأ والاحتيايل داخل المنشأة.^٢

بالتالي فإن المدقق غير مسؤول عن منع الخطأ والغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة، والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوثيقها، وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في الدفاتر.^٣

لذلك يجب على المدقق أن يقوم بأداء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية المدققة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الاحتيايل أو الخطأ.^٤

إن المدقق لا يمكن أن يكون مسؤولاً عن منع الأخطاء أو الغش، وعند تخطيطه لعمله يجب عليه أن يقوم بتقدير المخاطر الخاصة باحتمال حدوث خطأ أو غش يؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية، كما يتعين عليه أن يستفسر من الإدارة عن وجود أي غش أو خطأ جوهري تم اكتشافه.^٥

^١ القاضي، حسين؛ دحوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ص ٢٨١-٢٨٢.

^٢ كرسوع، أرزاق أيوب: "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة"، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ١٢٠.

^٣ جريوع، يوسف محمود: "مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٢، ص ١٤.

^٤ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار /٢٤٠/، ٢٠١٢، ص ١٦١.

^٥ علي، صباح سيف عبد الله: "مدى إمكانية تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات القانونيين اليمنيين"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، كلية العلوم الإداري الإنسانية، اليمن، ٢٠٠٨، ص ٦٤.

المبحث الثاني: مفهوم مخاطر الأخطاء الجوهرية وإجراءات تحديدها وتقييمها من قبل المدقق الخارجي

٣-٢-١: مفهوم مخاطر الأخطاء الجوهرية

المخاطر الجوهرية (الهامة) هي مخاطر محددة ومقيمة ذات أخطاء جوهرية تتطلب حسب حكم المدقق اعتبارات تدقيق خاصة. لذلك ينبغي على المدقق أن يحدد أي من المخاطر التي تم تحديدها وحسب حكمه هي مخاطر هامة.^١

وعند ممارسة هذا الحكم عليه اعتبار ما يلي:^٢

- فيما إذا كانت المخاطرة مخاطرة احتيالي.
 - فيما إذا كانت المخاطرة تتعلق بتطورات اقتصادية أو محاسبية هامة تمت مؤخراً، أو تطورات أخرى وذلك يتطلب اهتماماً خاصاً.
 - مدى تعقيد المعاملات.
 - فيما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - فيما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة هي خارج سير العمل العادي للمنشأة.
- وعندما يقرر المدقق وجود مخاطرة هامة عليه أن يحصل على فهم لعناصر رقابة المنشأة بما في ذلك أنشطة الرقابة المتعلقة بتلك المخاطرة.^٣ ويعد هذا الفهم ضرورياً لأداء عملية التدقيق بموجب المعايير الدولية للمراجعة، حيث يساعد ذلك في تحديد إطار مرجعي يخطط المدقق في إطاره لعملية التدقيق وفقاً لما يلي:^٤

١. ممارسة الحكم المهني بشأن تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
٢. الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.
٣. تقييم وتنفيذ استجابات مناسبة لهذه المخاطر أثناء عملية التدقيق.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٢٤ هـ، ص 267.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/، مرجع سابق، فقرة ٢٨، ص ٢٧٣.

^٣ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/، مرجع سابق، فقرة ٢٩، ص ٢٧٣.

^٤ حماد، طارق عبد العال: مرجع سابق، ٢٠٠٤، ص ٩٤.

٣-٢-٢: تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية

تتعلق المخاطر الهامة الجوهرية بمعاملات هامة غير روتينية وأمور حكمية، والمعاملات غير الروتينية هي المعاملات غير العادية إما بسبب حجمها أو طبيعتها وتعتبر المعاملات الروتينية غير المعقدة والتي تخضع لمعالجة منهجية هي اقل احتمالاً في أن تتسبب في نشوء مخاطر هامة، أما الأمور الحكمية فتشمل تطوير التقديرات المحاسبية التي هناك عدم تيقن كبير في قياسها.^١

قد تكون مخاطرة الأخطاء الجوهرية أكبر بالنسبة للمخاطر الخاصة بمعاملات هامة غير روتينية ناجمة عن امور مثل ما يلي:^٢

-تدخل أكبر للإدارة لتحديد المعاملة المحاسبية.

-تدخل يدوي أكبر لجمع ومعالجة البيانات.

-حسابات او مبادئ محاسبية معقدة.

-طبيعة المعاملات غير الروتينية، مما قد يجعل من الصعب على المنشأة تنفيذ رقابة فعالة على المخاطر.

وقد تكون مخاطر الأخطاء الجوهرية أكبر بالنسبة للمخاطر المتعلقة بأمر حكمية هامة تتطلب تطوير تقديرات محاسبية ناجمة عن أمور مثل ما يلي:

-قد تكون المبادئ المحاسبية للتقديرات المحاسبية أو الاعتراف بالإيراد خاضعة لتفسيرات تختلف فيما بينها.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١١٩-١٢١، ص ٣٠٣-٣٠٤.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١١٩-١٢١، ص ٣٠٣-٣٠٤.

- قد يكون الحكم المطلوب شخصياً معقداً أو يتطلب افتراضات بشأن آثار الأحداث المستقبلية مثل الحكم بشأن القيمة العادلة.

وقد تتعلق مخاطر الأخطاء الجوهرية مباشرة بتسجيل فئات المعاملات الروتينية أو أرصدة الحسابات وإعداد البيانات المالية الموثوقة فقد تشمل مخاطر المعالجة غير الدقيقة أو غير المكتملة لفئات المعاملات الروتينية أو الهامة مثل الإيرادات والمشتريات والمقبوضات النقدية أو المدفوعات النقدية للمنشأة.^١

وعند التخطيط لعملية التدقيق فإنه ينبغي على المدقق أن يقوم بتحديد المخاطر الخاصة باحتمال حدوث خطأ أو غش قد يؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية، كما يتعين على المدقق أن يستفسر من الإدارة عن أي وجود لغش أو خطأ جوهري يتم اكتشافه.^٢ كما يتوجب على المدقق الاستفسار من الإدارة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش أو أية تصرفات غير قانونية في الحسابات.^٣

حيث يستخدم المدقق المعلومات التي جمعت من خلال إجراءات تقييم المخاطر بما في ذلك أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها عند تقييم تصميم عناصر الرقابة، وتحديد ما إذا تم تنفيذها كأدلة تدقيق لدعم تقييم المخاطر، ويحدد ويقيم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها.^٤

كما يجب على المدقق تحديد المخاطر بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها في تدقيق البيانات المالية للسنة السابقة مع قراءة المعلومات السنوية والمرحلية المقارنة للفترة السابقة، وتحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق بإطار إعداد التقارير المرحلية،^٥

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١١٩-١٢١، ص ٣٠٣-٣٠٤.

^٢ غالي، جورج دانيال: " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة "، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، مصر، ٢٠٠٣، ص ٢٦.

^٣ غلوس، سميحة: مرجع سابق، ص ٧.

^٤ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١١٤، ص ٣٠٣.

^٥ عواد، سعد؛ خضير، محمد حسن: مرجع سابق، ص ٤٦.

إضافة إلى تحديد طبيعة الأخطاء الجوهرية والأخطاء غير الجوهرية في البيانات المالية للسنة السابقة، وتحديد نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقييم نتائج الإدارة حول احتمال وجود مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، والمتغيرات في نظام الرقابة الداخلية والأسلوب الذي تم بموجبه إعداد المعلومات المالية وموثوقية السجلات المحاسبية.^١

وقد نص معيار التدقيق الدولي ٣١٥ على مجموعة ظروف وأحداث قد تدل على وجود مخاطر أخطاء جوهرية وأهمها:^٢

- عمليات في مناطق غير مستقرة اقتصادياً، على سبيل المثال بلدان بها تخفيض كبير للعملة أو اقتصاديات تضخمية بشكل مرتفع.
- عمليات معرضة لأسواق متقلبة، مثل تجارة العقود المستقبلية
- تغيرات في القطاع الذي تعمل به المنشأة.
- عمليات خاضعة لدرجة عالية من التعقيد في الانظمة.
- مواضيع خاصة بالمنشأة المستمرة والسيولة، بما في ذلك خسارة العملاء المهمين.
- قيود على توفر رأس المال والائتمان.
- تغيرات في سلسلة الإمداد.
- التوسع إلى مواقع جديدة.
- تطوير أو عرض منتجات أو خدمات جديدة أو الانتقال إلى ضوابط عمل جديدة.
- قطاعات منشآت أو أعمال من المحتمل أن يتم بيعها.
- تحالفات معقدة ومشاريع مشتركة.
- تغيرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك مغادرة المدراء التنفيذيين الرئيسيين.
- نقص في الموظفين الذين لهم مهارات إعداد تقارير محاسبية ومالية مناسبة.

^١ العبيدي، جوان جاسم خضير: " إطار مفتوح لإعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها "، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٠٠٧، ص ٧٥.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، ملحق، ص ٣١٣-٣١٤.

- نواحي ضعف في الرقابة الداخلية، خاصة تلك التي لا تتناولها الإدارة.
- تطبيق إصدارات محاسبية جديدة.
- أخطاء سابقة في البيانات ومقدار كبير من التسويات في نهاية الفترة.
- استخدام تمويل خارج الميزانية والمنشآت ذات الهدف الخاص وترتيبات تمويل أخرى معقدة.
- معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.
- تغيرات في بيئة تقنية المعلومات.
- قياسات محاسبية تتضمن عمليات معقدة.
- تركيب أنظمة معلومات جديدة هامة خاصة بإعداد التقارير المالية.
- أحداث ومعاملات تتضمن عدم تيقن كبير بالنسبة للقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية.
- مقاضاة معلقة والتزامات محتملة مثل ضمانات المبيعات والكفالات المالية وإعادة إصلاح البيئة.

٣-٢-٣: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

ألزم معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ المدقق عند تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية بما يلي:^١

١. تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية: تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية إلى المخاطر التي تتعلق بشكل كبير بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات، إن مخاطر هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر قابلة للتحديد في إثباتات معينة عند مستوى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح، وبدلاً من ذلك فإنها تمثل الظروف التي قد تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وعلى سبيل المثال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية، وقد تكون المخاطر عند مستوى البيانات المالية على وجه الخصوص مناسبة لاعتبار المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال.

وقد تنتج تلك المخاطر عند مستوى البيانات المالية بشكل خاص من بيئة رقابية ضعيفة على الرغم من أن هذه المخاطر قد تتعلق بعوامل أخرى مثل الظروف الاقتصادية المتدهورة، على سبيل المثال إن وجود نواحي ضعف مثل نقص الكفاءة في الإدارة يؤثر بشكل كبير على البيانات المالية، وقد يتطلب استجابة شاملة من قبل المدقق.

وقد يثير فهم المدقق للرقابة الداخلية شكوكاً حول قابلية تدقيق البيانات المالية للمنشأة، فعلى سبيل المثال:

- قد تكون الاهتمامات بشأن نزاهة إدارة المنشأة جادة إلى الحد الذي يجعل المدقق يستنتج أن مخاطرة إعطاء معلومات غير صحيحة في البيانات المالية هو بالشكل الذي لا يمكن معه إجراء تدقيق.

- قد تسبب الاهتمامات بشأن ظروف وموثوقية سجلات المنشأة إلى أن يستنتج المدقق أنه من غير المحتمل أن تتوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأي غير متحفظ حول البيانات المالية.^٢

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١٠٥-١١١، ص ٣٠٠-٣٠١.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١٠٧، ص ٣٠١.

٢. تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات: تحتاج مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات إلى ضرورة أخذها بعين الاعتبار، لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات اللازم للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية.

وعند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، قد يستنتج المدقق أن المخاطر المحددة تتعلق بشكل أكبر بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات.

تتخذ الإثباتات التي يستخدمها المدقق لمعرفة الأنواع المختلفة للأخطاء المحتملة الأشكال التالية:

- أ- إثبات حول فئات المعاملات والأحداث للفترة التي أجريت فيها عملية التدقيق.
- الحدوث - المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها على أنها حدثت وتخص المنشأة.
 - الاكتمال- لقد تم تسجيل جميع المعاملات والأحداث التي كان ينبغي تسجيلها.
 - الدقة- تم تسجيل المبالغ والبيانات الأخرى التي تتعلق بالمعاملات والأحداث المسجلة بالشكل المناسب.
 - القطع- تم تسجيل المعاملات والأحداث في الفترة الصحيحة.
 - التصنيف- تم تسجيل المعاملات والأحداث في الحسابات المناسبة.

ب- إثباتات حول أرصدة الحسابات.

- الوجود- وجود فوائد للأصول والالتزامات وحقوق المساهمين.
- الحقوق والالتزامات- تحتفظ المنشأة أو تراقب حقوق الأصول ، وتعتبر الالتزامات واجبات على المنشأة.
- الاكتمال- تم تسجيل جميع الالتزامات وحقوق المساهمين.
- التقدير والتخصيص- تشمل البيانات المالية فوائد الالتزامات والأصول وحقوق المساهمين بمبالغ مناسبة ويتم تسجيل أية تسويات تقدير أو تخصيص ناتجة بالشكل المناسب.

ج- إثباتات حول العرض والإفصاح.

- الحدوث والحقوق والالتزامات- الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى المفصّح عنها والتي حدثت وتخص المنشأة.
- الاكتمال- تم إدخال جميع الإفصاحات التي كان ينبغي إدخالها في البيانات المالية.
- التصنيف وقابلية الفهم- تم عرض ووصف المعلومات المالية بالشكل المناسب وتم بيان الإفصاحات بوضوح .
- الدقة والتقدير- يتم الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل عادل وبمبالغ صحيحة.¹

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١١١، ص ٣٠١-٣٠٢.

٣-٢-٤: إجراءات تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

إن الهدف الرئيسي للمدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات، وذلك من خلال فهم المنشأة وبيئتها. بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تقييم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.^١

ولتحقيق هذا الهدف ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق بما يلي:^٢

١. تحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية.

٢. تقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات.

٣. ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق اختبارها.

٤. اعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري.

وبالتالي يجب على المدقق أن يحدد ويقيم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند:^٣

- مستوى البيانات المالية.

- مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

وذلك لتوفير أساس لتقييم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق.

^١ عرار، شادن هاني: مرجع سابق، ص ٤٦.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥ المنقح/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة، ٢٦ ص ٨٨٤-٨٨٥.

^٣ الحداد، سامح عبد الرزاق: " تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، غزة، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ٨١-٨٥.

١. إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

هي إجراءات التدقيق التي تم أداؤها للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات ومع ذلك لا توفر إجراءات تقييم المخاطر بحد ذاتها أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأي المدقق.^١

وعند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر ألزم معيار التدقيق الدولي (٢٤٠) المدقق بتنفيذ الإجراءات التالية والمنصوص عليها للحصول على المعلومات المناسبة بقصد استخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية:^٢

أولاً: الاستفسار من الإدارة، والأفراد المناسبين ضمن قسم التدقيق الداخلي، والمكلفين بالحوكمة، وآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات حسب حكم المدقق تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، عن ما يلي:

١. تقييم الإدارة لمخاطر احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الاحتيال، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها.

٢. أسلوب الإدارة في التحديد والاستجابة لمخاطر الاحتيال، وأية مخاطر معينة للاحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها.

٣. اتصال الإدارة مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطر الاحتيال في المنشأة والاستجابة لها.

٤. اتصال الإدارة مع الموظفين فيما يتعلق بأدائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

ثانياً: فهم كيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة الإشراف على عمليات الإدارة، لتحديد الاستجابة للمخاطر في المنشأة والرقابة الداخلية التي أنشأتها الإدارة لتخفيض هذه المخاطر. كما يجب

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥ منقح/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٤ د، ص ٨٧٩.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٤٠/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١٧-٢٤، ص ١٦٢-١٦١.

عمل استفسارات لأولئك المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي احتيال فعلي أو مشكوك فيه، وتجري هذه الاستفسارات جزئياً لدعم الإجابات على تساؤلات الإدارة.

ثالثاً: الإجراءات التحليلية قد تحدد الإجراءات التحليلية التي تم تأديتها كإجراءات لتقييم المخاطر جوانب المنشأة التي لم يكن المدقق على علم بها وتساعد في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لوضع أساس لتصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة وقد تتضمن معلومات مالية وغير مالية.

وتساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها دلالات بالنسبة للمدقق.

وقد تساعد العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي قام المدقق بتحديدتها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وخاصة مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال.

رابعاً: الملاحظة والتفتيش وتوفر معلومات حول المنشأة وتساعد في دعم الاستفسارات من الإدارة والآخرين وتتضمن الأمثلة على مثل هذه الإجراءات :

-عمليات المنشأة.

-المستندات والسجلات وأدلة الرقابة الداخلية.

- التقارير التي تعدها الإدارة.

خامساً: استخدام معلومات تم الحصول عليها من خبرة المدقق السابقة مع المنشأة، والمتعلقة بإجراءات التدقيق التي تم أدائها في فترات سابقة والتي قد تزود بمعلومات حول الأمور التالية:¹

- الأخطاء السابقة وفيما إذا كانت قد صححت في الوقت المناسب أم لا.

- طبيعة المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية فيها بما في ذلك نواحي القصور في الرقابة الداخلية.

- التغييرات الهامة التي مرت بها المنشأة أو عملياتها منذ الفترة المالية الأخيرة والتي قد تساعد المدقق في الحصول على فهم كاف للمنشأة وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي / ٣١٥ /، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١٢،

وهنا يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كانت قد حصلت تغيرات على التدقيق السابق قد تؤثر على كون هذه المعلومات مناسبة للتدقيق الجاري.

سادساً: المناقشة بين فريق العملية توفر المناقشة فرصة لإعطاء فريق العملية الأكثر خبرة بما في ذلك شريك العملية للمشاركة في إدراكهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة، كما تسمح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المنشأة وكيف وأين يمكن أن تكون البيانات المالية حساسة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال والخطأ، كما تساعد في اكتساب أعضاء فريق العملية فهماً أفضل لإمكانية حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات التدقيق التي يؤديونها على النواحي الأخرى لعملية التدقيق بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية إضافة إلى ذلك توفر الأساس الذي بموجبه يتبادل ويتشارك أعضاء فريق العملية معلومات جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية أو إجراءات التدقيق التي تم أداؤها لتناول هذه المخاطر.¹

على الرغم من أنه لا يطلب من المدقق أداء كافة لإجراءات تقييم المخاطر أثناء الحصول على الفهم المطلوب للمنشأة إلا أنه يطلب من المدقق أداء جميع إجراءات تقييم المخاطر لكل ناحية من الفهم وقد يقوم المدقق بإجراءات أخرى تساعده في الحصول على معلومات تفيد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وفيما يلي بعض هذه الإجراءات :

- مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل المجالات التجارية والاقتصادية أو تقارير من قبل المحللين أو البنوك.
- إجراء استفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو من خبراء التقييم الذي استخدمتهم المنشأة.

ويستخدم المدقق المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة كأدلة تدقيق لدعم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، إضافة إلى ذلك قد

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي / ٣١٥ /، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٢، ص

يحصل المدقق على أدلة تدقيق فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك وفيما يتعلق بفاعلية عمل أساليب الرقابة.^١

٢. مراجعة تقييم المخاطر:

قد يتغير تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية خلال سير التدقيق عندما يتم الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وفي الأحوال التي يحصل فيها المدقق على أدلة تدقيق من أداء إجراءات تدقيق إضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة تميل أي منها لأن تتعارض مع أدلة التدقيق التي بنى عليها المدقق تقييمه السابق، فإنه يجب على المدقق إعادة النظر في التقييم السابق، وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك.^٢

٣. التوثيق:

إن شكل ونطاق توثيق التدقيق هي مسألة حكم مهني وتتأثر بطبيعة وحجم وتعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية وتوفر المعلومات من المنشأة ومنهجية التدقيق والتقنية المستخدمة في التدقيق وألزم معيار التدقيق الدولي ٣١٥ المدقق بأن يشمل في توثيقه فهمه للمنشأة ورقابتها وتقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية كما يتضمن ما يلي:

- المناقشة بين فريق العملية والقرارات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بقابلية اشتمال البيانات المالية على الأخطاء الجوهرية.
- العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية للمنشأة وبيئتها بما في ذلك كل عنصر من عناصر ومكونات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي / ٣١٥ /، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٢٢-٢٥، ص ٢٧٥-٢٧٦.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي / ٣١٥ / منقح/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٨١، ص ٨٨٦.

• مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات.

• المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها.¹

كما يجب أن يشمل التوثيق استجابات المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وفقاً لما يلي:

- الاستجابات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية التي تم أداؤها.
- صلة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات.
- نتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك الإجراءات المصممة لمعالجة مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

كما يجب أن يشمل التوثيق الاتصالات بشأن الاحتيال مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة والمنظمين وغيرهم.²

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي / ٣١٥ /، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٣٢، ص ٢٧٤.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي / ٣٣٠ /، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٢٨، ص ٣٣٠.

٣-٢-٥: الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية

على المدقق أن يحصل على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية من خلال تقييم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.^١

أ. الاستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية:

ألزم معيار التدقيق الدولي (٣٣٠) المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ويمكن أن تشمل تلك الاستجابات ما يلي:^٢

١. التأكيد لفريق العمل على الحاجة إلى الحفاظ على التشكك المهني.

٢. تعيين موظفين أكثر خبرة من ذوي المهارات الخاصة أو استخدام خبراء وتوفير المزيد من الإشراف.

٣. توفير مزيد من الإشراف.

٤. إدخال عناصر إضافية من عدم التنبؤ في اختيار إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم أداؤها.

٥. إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو نطاق إجراءات التدقيق مثل إجراءات أساسية في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ مرحلي أو تعديل طبيعة إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً.

ويتأثر تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، وبالتالي الاستجابات الكلية للمدقق بفهم المدقق لبيئة الرقابة، ويمكن أن تتيح بيئة الرقابة الفعالة للمدقق أن يكون لديه ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وفي موثوقية أدلة التدقيق التي يتم إعدادها داخلياً ضمن المنشأة

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣٣٠/، عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٣، ص ٣٢٥.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣٣٠/، مرجع سابق، فقرة ١أ، ص ٣٣٠-٣٣١.

وبالتالي تسمح للمدقق بأداء بعض إجراءات التدقيق في تاريخ مرحلي بدلاً من نهاية الفترة إلا أن نواحي القصور في بيئة الرقابة ذات أثر معاكس.^١

ب. إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات:

ألزم معيار التدقيق الدولي (٣٣٠) المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية يستند توقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتستجيب لها.^٢

وبالتالي يوفر تقييم المدقق للمخاطر المحددة عند مستوى الإثبات أساساً لدراسة أسلوب التدقيق المناسب لتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية ويمكن أن يحدد المدقق ما يلي^٣

- أن أداء إجراءات أساسية فقط هو أمر مناسب لإثباتات محددة وبالتالي يستبعد المدقق أثر أنظمة الرقابة من تقييم المخاطر وقد يعود سبب هذا إلى أن اجراءات المدقق لتقييم المخاطر لم تحدد أي أنظمة رقابة فعالة مناسبة للإثباتات أو لأن أنظمة الرقابة سيكون غير فعال لذلك لا ينوي المدقق الاعتماد على فعالية عمل أنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاجراءات الجوهرية.
- يعتبر الأسلوب المشترك باستخدام اختبارات أنظمة الرقابة والاجراءات الجوهرية هو أسلوب فعال.^٤

وعند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم ادائها ينبغي على المدقق:^٥

- دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح.
- الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً كلما ازداد تقييم المدقق للمخاطر.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣٣٠/، مرجع سابق، فقرة ٢، ص ٣٣١.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣٣٠/، مرجع سابق، فقرة ٦، ص ٣٢٥.

^٣ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣٣٠/، مرجع سابق، فقرة ٤ أ، ص ٣٣١.

^٤ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣٣٠/، مرجع سابق، فقرة ٢، ص ٣٣٢.

^٥ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣٣٠/، مرجع سابق، فقرة ٧، ص ٣٢٦.

إن تقييم واداء إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وتستجيب لها عند مستوى الإثبات يقدم صلة واضحة بين إجراءات التدقيق الإضافية للمدققين وتقييم المخاطر.

وتؤثر المخاطر المقيمة للمدقق على كل أنواع لإجراءات التدقيق التي سيتم أدائها والجمع فيما بينها وتكون أسباب تقييم مخاطرة ما مناسبة في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق، فإذا كانت مخاطرة مقيمة بمستوى متدني بسبب الخصائص المحددة لفئة من المعاملات دون اعتبار لأنظمة الرقابة ذات العلاقة، فإن المدقق قد يحدد أن الاجراءات الجوهرية لوحدها تقدم ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة ومن جهة أخرى إذا كانت المخاطر المقيمة بمستوى متدني بسبب أنظمة الرقابة الداخلية وبنوي المدقق أداء الاجراءات الجوهرية على اساس ذلك التقييم المتدني، فإنه ينبغي أن يؤدي اختبارات لأنظمة الرقابة.^١

وبالتالي فإذا اكتشف المدقق الاحتيال، أو حصل على دلائل تشير إلى وجوده، فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراءات المناسبة والتي حددها معيار التدقيق الدولي (٢٤٠) وأهم تلك الإجراءات:^٢

١. إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة: يتوجب على المدقق إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة وإعداد تقرير موجه للإدارة مما يتكشف له في الحالات التالية:

- توافر شك لديه باحتمال وجود خطأ أو غش، حتى ولو كان أثر هذا الغش على القوائم المالية غير جوهري.

- إذا اكتشف أن الخطأ أو الغش الموجود جسيم بالفعل.

وبالتالي يجب على المدقق أن يبحث عن الشخص المسؤول والمناسب في الإدارة، والذي سيقوم بإبلاغه عن احتمال أو وقوع أخطاء أو غش، وفي حال حدد المدقق أو اشتبه بوجود احتيال متعلق بالإدارة، أو بالموظفين الذين يقومون بأدوار هامة في الرقابة الداخلية، فإنه ينبغي عليه أن يبلغ هذه المسائل إلى المكلفين بالحوكمة وفي الوقت المناسب، ومناقشتهم بشأن طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق اللازمة لاستكمال التدقيق.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣٣٠/، مرجع سابق، فقرة ٤٤، ص ٣٣١.

^٢ علي، صباح سيف عبد الله: مرجع سابق، ص ٦١.

٢. إبلاغ مستخدمي تقرير المراجعة عن التقارير المالية: إذا انتهى المدقق إلى أن الغش أو الخطأ له تأثير جوهري على التقارير المالية، يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تصحيح ذلك الخطأ أو الغش أو الإفصاح عنه بوضوح في التقارير المالية. وحسب ردة فعل الإدارة يحدد المدقق نوع تقريره حول مراجعته للتقارير المالية، فإذا قامت الإدارة بتصحيح الخطأ أو الغش، فإنه يقدم تقريراً نظيفاً، أما إذا لم تقم الإدارة بتصحيح الأثر المالي للخطأ أو الغش، فيجب على المدقق إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأيه في التقارير المالية، وخاصة إذا منع المدقق من قبل المنشأة من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لغرض تقييم فيما إذا كان الغش أو الخطأ له تأثير هام على التقارير المالية.

٣. إبلاغ السلطات الرسمية المنظمة والمنفذة للقانون: إن الواجبات المهنية للمدقق وقواعد السلوك المهني تحتم عليه المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالعميل، لكن هناك حالات معينة يتوجب فيها على المدقق أن يبلغ السلطات الرسمية المنفذة للقانون.^١ وعندما يقرر المدقق تبليغ السلطات الرسمية ينبغي أن يراعي ما يلي:^٢

- يجب استعمال التقدير المهني لتحديد نوع المعلومات التي ستنتشر.

- ما هو نوع الاتصال المتوقع، ولمن سيوجهه، ويجب عليه أن يفتتح بالجهة المناسبة التي يوجه إليها الاتصال، وأن تكون مسؤولة عن التصرف بناءً عليه.

- عند قيامه بعملية الاتصال عليه أن يعرف إذا كان يتعرض للمسؤولية القانونية أو لا، وما هي النتائج المترتبة عليه وفي هذه الحالة قد يحتاج إلى مشورة قانونية أو مهنية.

٤. عدم قدرة المدقق على الاستمرار في العملية:

يمكن أن يواجه المدقق ظروفًا استثنائية تخفض من قدرته على الاستمرار في أداء التدقيق مثل:

- عندما لا تتخذ المنشأة الاجراء المناسب الذي يعتبره المدقق ضرورياً لمعالجة الاحتيال.
- عندما تدل دراسة المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية ونتائج اختبارات التدقيق على وجود مخاطرة كبيرة بوجود احتيال هام وواسع النطاق.

^١ غلوس، سميحة: مرجع سابق، ص ٢٣.

^٢ القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين؛ قريط، عصام: مرجع سابق، ٢٠٠٨، ص ٢٨٥.

• عندما يكون لدى المدقق شك كبير بشأن كفاءة الإدارة ونزاهتها او كفاءة ونزاهة الأشخاص المكلفين بالحوكمة.^١

وفي حال واجه المدقق ظروفًا استثنائية تخفض من قدرته على الاستمرار في أداء التدقيق، ينبغي عليه:^٢

- تحديد المسؤوليات المهنية والقانونية الممكنة تطبيقها في هذه الظروف.

- أن ينظر فيما إذا كان من المناسب أن ينسحب من العملية، حيث يكون الانسحاب من مشروع بموجب قانون ملائم.

وقد يجد المدقق أنه من الأنسب له أو من الضروري أن ينسحب من مهمة المراجعة، ويحدث ذلك عادة عندما لا تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات التي يطلبها المدقق، والتي تعتبر ضرورية من مثل تلك الظروف وذلك لمعالجة الغش.^٣

ومن العوامل التي تؤثر على قرار المدقق التورط الضمني للإدارة العليا في الشركة، والتي قد تؤثر على مصداقية الإيضاحات المقدمة من الإدارة، وكذلك تأثير العلاقة المستمرة للمدقق على الشركة والتي يشوبها التوتر، وللوصول إلى هذا القرار فإنه يفضل أن يحصل المدقق على استشارة قانونية.^٤

وفي حال قرر المدقق الانسحاب، يجب عليه:^٥

- مناقشة انسحابه من العملية، والأسباب التي دعت له للانسحاب، مع المستوى الإداري المناسب ومع أولئك المكلفين بالحوكمة.

- تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا كتاب تعيينه في عملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التقييمية حول انسحاب المدقق من العملية وأسباب ذلك.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٤٠/، مرجع سابق، فقرة ٥٤، ص ١٨٣.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٤٠/، مرجع سابق، فقرة ٣٧، ص ١٦٥.

^٣ حماد، طارق عبد العال: مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص ٥٣٧.

^٤ حماد، طارق عبد العال: مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص ٥٣٧.

^٥ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٤٠/، مرجع سابق، فقرة ٣٨ ج، ص ١٦٥-

المبحث الثالث: تحليل مقارن بين مكونات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم مخاطر
الاطء الجوهرية

٣-٣-١: جدول مقارن لتحديد العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم
مخاطر الأخطاء الجوهرية:

اعتمدت الباحثة المقارنة بالتحليل لرصد الأثر من دراسة المدقق الخارجي لمكونات نظام الرقابة
الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من الناحية النظرية، ومن أجل القيام
بالتحليل المقارن لتحديد العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم مخاطر
الاطء الجوهرية قامت الباحثة بإعداد الجدول الآتي:^١

مكونات نظام الرقابة الداخلية	إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
١-بيئة الرقابة	١-الاستفسار من الإدارة والموظفين وافراد قسم التدقيق الداخلي
٢-تقويم المخاطر	٢-الاستفسار من المكلفين بالحوكمة
٣-أنشطة الرقابة	٣-الإجراءات التحليلية
٤-المعلومات والتوصيل	٤-الملاحظة والتفتيش
٥-المراقبة والمتابعة	٥-استخدام معلومات تم الحصول عليها من خبرة المدقق السابقة مع المنشأة
	٦-المناقشة بين فريق العملية

جدول رقم (١): مقارنة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية

^١ إعداد الباحثة

٣-٣-٢: تحليل أثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بالعودة إلى الجدول السابق وبمنظرة تحليلية ترى الباحثة وجود علاقة بين دراسة المدقق الخارجي لمكونات نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حيث أن دراسة المدقق الخارجي لمكونات نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق له أثراً كبيراً في تحديد أنواع الأخطاء المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية، ويشمل تقييم تصميم عنصر رقابة باعتبار فيما إذا كان عنصر الرقابة (فردياً أو مجتمعاً مع عناصر رقابة أخرى) قادراً على منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية بشكل فعال علماً أن عنصر الرقابة المصمم بشكل غير فعال يسبب نواحي قصور في الرقابة الداخلية.

٣-٣-٢-١: أثر دراسة بيئة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

تشمل بيئة الرقابة مهام الإدارة ومواقفها ومعرفة إجراءات أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المنشأة وتحدد بيئة الرقابة أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها.

وعند دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية فإن عناصر بيئة الرقابة والتي قد تكون مناسبة لذلك تشمل إيصال وفرض النزاهة والقيم الأخلاقية والالتزام بالكفاءة وفلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي والهيكل التنظيمي وتوزيع السلطة والمسؤولية وسياسات الموارد البشرية.^١ ويعتبر وجود بيئة رقابية فعالة عاملاً إيجابياً عند قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وعلى الرغم من ذلك فإن بيئة الرقابة لا تمنع أو تكتشف أو تصحح خطأً جوهرياً ولكن قد تؤثر على تقييم المدقق لفاعلية عناصر الرقابة الأخرى على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية.^٢

^١ الصحن، عبد الفتاح؛ كامل، سمير: " الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، ٢٠٠٦، ص ١٥٥.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١٧٤-١٧٥،

وترى الباحثة وجود علاقة مزدوجة بين دراسة المدقق الخارجي لبيئة الرقابة الداخلية في المنشأة والاستفسار من الإدارة والموظفين وأفراد قسم التدقيق الداخلي والمكلفين بالحوكمة كإجراءات لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، مما يمكن المدقق من الحصول على فهم الطريقة التي تبلغ الإدارة بها الموظفين آراءها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي للموظفين إضافة إلى ذلك يمكن للمدقق استخدام الملاحظة والتفتيش للتأكد من أن الإدارة وضعت قواعد رئيسية للسلوك وتم تطبيقها وفقاً لما هو مخطط.

٣-٣-٢-٢: أثر دراسة تقييم المخاطر في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

يشمل تقييم المخاطر تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وتقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمال حدوثها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة تلك المخاطر.

فإذا نفذت المنشأة تلك العملية ينبغي على المدقق أن يحصل على فهم لها وللنتائج المتعلقة بها ويحدد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها، أما في حال عدم تنفيذ المنشأة لتلك العملية فإنه ينبغي على المدقق أن يناقش مع الإدارة فيما إذا قد تم تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وتقييم فيما إذا كان غياب عملية تقييم المخاطر أمراً مناسباً أو يمثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية للمنشأة.^١

وترى الباحثة وجود علاقة مباشرة بين دراسة المدقق الخارجي لعملية تقييم المخاطر في المنشأة واستخدام معلومات تم الحصول عليها من خبرة المدقق السابقة مع المنشأة كإجراءات لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية مما يزود المدقق بمعلومات حول نواحي القصور السابقة والقرارات الهامة والأخطاء السابقة وفيما إذا تم تصحيحها أم لا إضافة إلى ذلك يمكن استخدام الاستفسار من الإدارة حول تقييمها للمخاطر لمعرفة المخاطر التي قد ينتج عنها أخطاء جوهرية وكيفية الاستجابة لتلك المخاطر.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١٦-١٧،

٣-٣-٢-٣: أثر دراسة أنشطة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

تشمل أنشطة الرقابة السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة كالتفويض ومراجعات الأداء ومعالجة المعلومات وفصل المهام.

ويجب على المدقق الحصول على فهم لأنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق والتي تعتبر ضرورية من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة.^١

وبالتالي فإن حكم المدقق فيما إذا كان نشاط الرقابة مناسباً يتأثر بالمخاطرة التي قد حددها بأنه قد ينجم عنها خطأ جوهري ويركز المدقق على الحصول على فهم لأنشطة الرقابة التي تتناول النواحي التي يعتبر المدقق أن الأخطاء الجوهرية أكثر احتمالاً للحدوث فيها.^٢

وترى الباحثة وجود علاقة مزدوجة بين دراسة المدقق لأنشطة الرقابة الداخلية في المنشأة والاستفسار من الموظفين في المنشأة والإدارة كإجراءات لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حول أساليب وكيفية تطبيق أنشطة الرقابة وفيما إذا تم تنفيذها فعلاً إضافة إلى الملاحظة والتفتيش حول كيفية تطبيق تلك الأنشطة والتأكد من تنفيذها وفقاً لما هو مطلوب.

٣-٣-٢-٤: أثر دراسة المعلومات والتوصيل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

يشمل إبلاغ المنشأة عن أدوار ومسؤوليات بإعداد التقارير المالية وكافة الأمور الهامة لتوفير فهم للأدوار والمسؤوليات الخاصة بالرقابة الداخلية بما في ذلك الاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة والاتصالات الخارجية كالاتصالات مع السلطات التنظيمية.

وبالتالي عند إجراء تقييم المخاطر يمكن المدقق تحديد عناصر الرقابة والتي من المحتمل أن تمنع أو تكتشف وتصحح الأخطاء الجوهرية في إثباتات محددة وبالتالي اكتساب فهم لتلك العناصر وربطها مع الإثباتات في نطاق العمليات والأنظمة التي توجد فيها.^١

^١ Shanmugam, Jaya Kumar: "Internal control and fraud prevention measures in SMEs", An Empirical study of national audit department of malaysia, malaysia, 2012.

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ١٩١، ص

وترى الباحثة وجود علاقة مباشرة بين دراسة المدقق للمعلومات والتوصيل في نظام الرقابة الداخلية في المنشأة والملاحظة والتفتيش كإجراءات لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حول نظام المعلومات وقنوات الاتصال وكيفية تدفق المعلومات المحاسبية في المنشأة إضافة إلى الإجراءات التحليلية التي تساعد في الكشف عن المعاملات والاحداث غير العادية في المنشأة.

٣-٣-٢-٥: أثر دراسة المتابعة والمراقبة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

إن متابعة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية وتشمل تقييم فاعلية عناصر الرقابة الداخلية في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.^٢

ويجب أن يحصل المدقق على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعناصر رقابتها مما يساعده في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.^٣

وترى الباحثة وجود علاقة مباشرة بين دراسة المدقق لتقييم ومتابعة المنشأة لجودة أداء الرقابة الداخلية والحوار والنقاش والاستفسار من الإدارة كإجراءات لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لمعرفة جودة عمل النظام وتحديد فيما إذا كان يعمل وفقاً لما هو مطلوب وكيفية عمل إجراءات تصحيحية وتعديل النظام وتحديثه وتطويره.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٤٩، ص ٢٩٨.

^٢ Spira, Laura F. & Page, Michael: "Risk management the reinvention of internal control and the changing role of internal audit", accountability, 2003, vol. 16, No. 4, 2003.

^٣ الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/ عمان، الأردن، ٢٠١٢، فقرة ٢٢، ص ٢٧١.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية واختبار الفروض

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المستخدمة في التحليل

٤-١-١: منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال القيام بالخطوات التالية:

١- الرجوع إلى الدراسات السابقة لتكوين إطار نظري عن موضوع الدراسة بما يساهم في تحديد مشكلة الدراسة والمتمثلة بأثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد الفروض اللازمة لحلها.

٢- تجميع البيانات من بيئة الأعمال السورية من خلال استبيان للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية حيث تمثل مجتمع الدراسة بالمدققين الخارجيين في الشركات المساهمة السورية.

٣- تحليل البيانات واختبار الفروض من خلال استخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS والأدوات الإحصائية الأخرى ذات العلاقة.

٤-١-٢: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين المزاولين للمهنة في الشركات المساهمة السورية، وتتكون عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين في دمشق حيث تم توزيع ١٠٠ استبيان وكان عدد الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل ٦٠ استبيان.

ويوضح الجدول التالي فئات المجتمع الإحصائي، وكذلك الاستبيانات المستردة والقابلة للتحليل الإحصائي:

النسبة	عدد أفراد العينة		فئات المجتمع الإحصائي
	الاستجابة الفعلية	المستهدف	
٦٠%	٦٠	١٠٠	مدققي حسابات خارجيين

جدول رقم (١): فئات المجتمع الإحصائي ونسبة الاستبيانات الموزعة والمستردة ونسبة الاسترداد

٤-١-٣: محددات الدراسة

تم إجراء المسح الميداني في هذه الدراسة على الشركات العاملة في دمشق وذلك بسبب سوء الأوضاع وصعوبة التواصل مع الشركات في بقية المحافظات.

٤-١-٤: أدوات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم تصميم استبيان تضمن العديد من الأسئلة المتعلقة بالدراسة وفروضها تم تحكيمه من قبل مجموعة من الأكاديميين المتخصصين في قسم المحاسبة،^١ ويوضح الملحق رقم ١ نموذج الاستبيان.^٢

وقد تكون الاستبيان من قسمين رئيسيين وهما:

١- القسم الأول: وخصص للتعرف على البيانات الشخصية للمستجيبين من مدققي الحسابات الخارجيين في الشركات المساهمة السورية (المؤهل العلمي - سنوات الخبرة).

٢- القسم الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة والتي تتمثل في أثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية وذلك باستخدام مقياس ليكرت ذي الثلاث درجات:

موافق (٢) درجات.

محايد (١) درجة.

غير موافق (٠) درجة.

^١ أكاديميين متخصصين في قسم المحاسبة في جامعة دمشق، والموضحة أسماؤهم ودرجاتهم العلمية في الملحق رقم (٢).

^٢ أنظر الملحق رقم (١).

٤-١-٥: نموذج الدراسة

المتغير المستقل: ويتمثل بدراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية، حيث تم تقسيم المتغير المستقل إلى المتغيرات المستقلة التالية: بيئة الرقابة، تقويم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتوصيل، المراقبة (المتابعة).

المتغير التابع: ويتمثل في الأخطاء الجوهرية في الشركات المساهمة السورية، وتم تقسيم المتغير التابع إلى: تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الشركات المساهمة السورية.



الشكل رقم (٥): نموذج الدراسة

٤-١-٦: أساليب المعالجة الإحصائية

بعد قيام الباحثة بجمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات الدراسة تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي واستخراج النتائج الإحصائية وتم الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (spss) ومن ثم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة وقد استخدمت الباحثة الأساليب الإحصائية التالية:

- ١-النسب المئوية: لإظهار نسبة عدد أفراد العينة من المجموع الكلي لأفراد العينة في تحليل الخصائص الديموغرافية.
- ٢-الوسط الحسابي: وهو أحد مقاييس النزعة المركزية وأكثرها شيوعاً.
- ٣-الانحراف المعياري: وهو أحد مقاييس التشتت لقياس تشتت الإجابات حول المتوسط الحسابي لبنود الاستبيان.
- ٤-اختبار T: لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.
- ٥-تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression): وذلك من أجل اختبار تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

٤-١-٧: وصف عينة الدراسة

تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لمعرفة توزيع العينة وفقاً للبيانات العامة للاستبيان وذلك كما يلي:

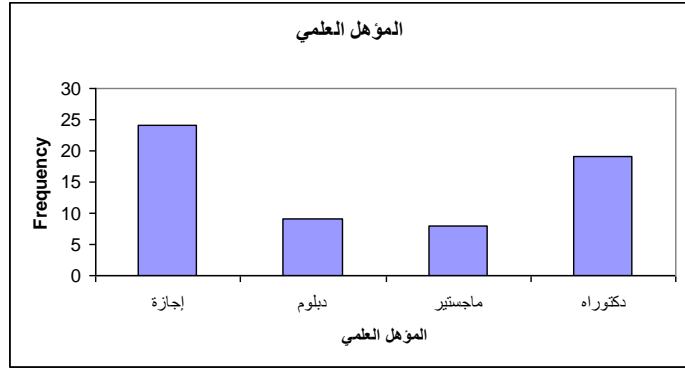
أولاً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي

النسبة	التكرارات	المؤهل العلمي
40.0%	24	إجازة
15.0%	9	دبلوم
13.3%	8	ماجستير
31.7%	19	دكتوراه
100%	60	الإجمالي

جدول رقم (٢): توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي

ويبين الجدول السابق أن غالبية أفراد العينة هم من الحاصلين على الإجازة الجامعية، حيث بلغت نسبتهم ٤٠%، ويليهم الحاصلين على الدكتوراه بنسبة ٣١.٧%، والحاصلين على شهادة الدبلوم بنسبة ١٥%، أما الحاصلين على درجة الماجستير فبلغت النسبة ١٣.٣%، وهذا يدل على أن الأفراد المستهدفين من خلال المسح هم من المؤهلين بصورة جيدة.

وبين الشكل التالي توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي:



شكل رقم (٦): توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي

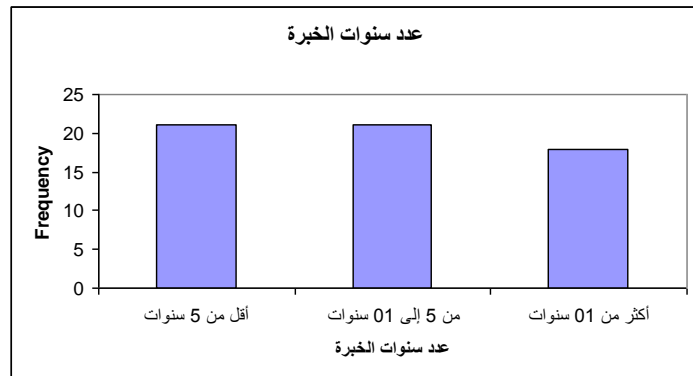
ثانياً: توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة

النسبة	التكرارات	سنوات الخبرة
35%	21	أقل من ٥ سنوات
35%	21	من ٥ إلى ١٠ سنوات
30%	18	أكثر من ١٠ سنوات
100%	60	المجموع

جدول رقم (٣): توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة

يبين الجدول السابق توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة، حيث أظهر الجدول تقارب نسب التوزيع بين الفئات الثلاث، فقد تساوت نسبة الأفراد ذوي الخبرة (أقل من ٥ سنوات) ونسبة الأفراد ذوي سنوات الخبرة (من ٥ إلى ١٠ سنوات)، فقد بلغت نسبة كل من الفئتين المذكورتين ٣٥%، أما الأفراد ذوي سنوات الخبرة (أكثر من ١٠ سنوات) فقد بلغت نسبتهم ٣٠% من إجمالي عدد المدققين في العينة.

وبين الشكل التالي توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة:



شكل رقم (٧): توزيع عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة

المبحث الثاني: اختبار الفروض وتحليل النتائج

يتناول هذا المبحث اختبار الفروض، ومقارنة النتائج حول الفروض بالنسبة لخصائص العينة، وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، وتم استخدام برنامج SPSS في تحليل الإجابات التي تم الحصول عليها.

٤-٢-١: إجراء معالجة الاستبيان

لتحقيق أغراض البحث واختبار الفرضيات تم إعطاء كل فئة من فئات إجابات البنود من ١ حتى ١٨ من الاستبيان المستخدم في عينة البحث قيمة متزايدة تصاعدياً وفقاً لدرجة موافقة الفرد كما في الجدول التالي:

إجابة البنود من ١ حتى ١٨	إجابة البنود من ١٩ حتى ٢٧	القيمة المعطاة للبند
غير موافق	لا	٠
محايد	نعم	١
موافق		٢

جدول رقم (٤): تقييل البنود لقائمة الاستقصاء

وتم استخدام الوسط الحسابي لكل بند من بنود الاستبيان ولكل محور، وبناء على القيم المعطاة أعلاه، بحيث يتم قبول الفرض طالما أن الإجابات بالمتوسط أعلى من محايد، بحيث يكون الوسط الحسابي لأوزان الإجابات للفرض الأول أعلى من $[١ = ٣ \div (٢ + ١ + ٠)]$ وللغرض الثاني أعلى من $[٠.٥ = ١ \div (١ + ٠)]$ بعد اختبار الفرضيات بناء على هذا المقياس، أما دون هذا فيعتبر الفرض مرفوض، وتم استخدام الانحراف المعياري لقياس تشتت الإجابات عن الوسط الحسابي، وتم تعزيز النتائج باختبار T-test.

واستخدمت الباحثة بالاستبيان نظام ليكرت ذي الثلاث درجات (موافق، محايد، غير موافق)، واستخدمت لذلك اختبار T بالإضافة إلى جداول التقاطعات لوصف خصائص العينة.

٤-٢-٢: اختبار الفرض الأول

يتضمن هذا المحور ١٨ سؤالاً موجهاً لاختبار الفرض الأول، والذي يتمحور حول التزام المدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية لبند الفرض الأول

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرض الأول:

رقم البند	البيان	التكرارات			النسب المئوية (%)		
		غير موافق	موافق	غير موافق	موافق	غير موافق	موافق
١	تعد دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ضرورية في الشركة المساهمة.	0	60	0	100	0	0
٢	على المدقق الخارجي التأكد من مدى قيام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة تعمل بشكل جيد وتغطي كافة جوانب العمل في الشركة.	2	49	9	81.7	15	3.3
٣	على المدقق الخارجي التأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية تساعد على انضباط العاملين في الشركة واتخاذ الإجراءات الرادعة في حال ارتكاب الأخطاء.	2	54	4	90	6.7	3.3
٤	على المدقق الخارجي التأكد من وجود أنظمة ومعايير تحث الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها والتأكد من مدى التزام الموظفين بتلك المعايير.	2	34	24	56.7	40	3.3
٥	على المدقق الخارجي التأكد من وجود ما يفيد أن الإدارة قادرة على فرض العقوبات الرادعة عند اكتشافها لمخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة.	0	41	19	68.3	31.7	0
٦	يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل يغطي كافة احتياجات الشركة ويحدد سياسات وإجراءات عمل واضحة ومكتوبة لكافة الوظائف والصلاحيات والواجبات خال من تناخل الاختصاصات وتعارض المهام.	0	51	9	85	15	0
٧	على المدقق الخارجي التأكد من وضوح النظام الداخلي للمنشأة (سياسات التعيين، الترقية، المكافآت، العقوبات، الإجازات،) وما مدى الالتزام به.	4	38	18	63.3	30	6.7
٨	يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود معايير أداء سليمة لقياس أداء العاملين ومقارنتها مع ما هو شكل له وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.	2	35	23	58.3	38.3	3.3
٩	على المدقق الخارجي التأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية.	0	60	0	100	0	0
١٠	على المدقق الخارجي معرفة فيما إذا كانت الإدارة تقوم بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بشكل مستمر لمنع حدوث الأخطاء أو اكتشافها وتصحيحها.	2	53	5	88.3	8.3	3.3
١١	على المدقق الخارجي أن يفحص مدى قدرة الإدارة على القيام بتقدير فعال للمخاطر المحيطة بها والمتعلقة بإعداد القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية وتقدير أهمية تلك المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها.	4	54	2	90	3.3	6.7
١٢	على المدقق الخارجي التأكد من قدرة الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المخاطر في الوقت المناسب وتخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.	2	56	2	93.3	3.3	3.3
١٣	يعد التأكد من إعداد الشركة تقارير دورية عن سير العمل في الشركة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات والمعلومات المحاسبية مهم للمدقق الخارجي	2	40	18	66.7	30	3.3
١٤	يجب على المدقق الخارجي التأكد من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والرقابة على التطبيقات يتم تنفيذها وفقاً لما هو محدد ويتم تحديثها بشكل دوري.	0	52	8	86.7	13.3	0

86.7	10	3.3	52	6	2	على المدقق الخارجي التأكد من توفر أنظمة معلومات تحوي عناصر مادية وبرمجيات وأشخاص مؤهلة وقادرة على تحديد المعلومات اللازمة ومعالجتها من أجل إعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات إضافة إلى وجود ضوابط رقابية تعالج وجود أي خلل وبالسعة المطلوبة.
56.7	40	3.3	34	24	2	على المدقق الخارجي التأكد من وجود قنوات اتصال فعالة واضحة ومفتوحة تضمن توفير معلومات تتسم بالدقة والوضوح للأشخاص المناسبين ولجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الشركة وفي الوقت المناسب لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.
86.7	10	3.3	52	6	2	يجب على المدقق الخارجي التأكد من قيام الإدارة بالتقييم الدائم والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية في الشركة وإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف.
71.7	25	3.3	43	15	2	على المدقق الخارجي التأكد من أنه يتم تزويد الإدارة بالتقارير حول أي خلل يطرأ على نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وما مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
79.4	17.8	2.8	858	192	30	إجمالي المحور الأول

جدول رقم (٥): التكرارات والنسب المئوية لبنود الفرض الأول

ثانياً: اختبار T لبنود الفرض الأول

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو (١) فكانت النتائج كما يلي:

الترتيب	Sig.	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأسئلة
1	.000	-	0	2.00	تعد دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ضرورية في الشركة المساهمة.
7	.000	12.375	0.49	1.78	على المدقق الخارجي التأكد من مدى قيام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة تعمل بشكل جيد وتغطي كافة جوانب العمل في الشركة.
4	.000	15.595	0.43	1.87	على المدقق الخارجي التأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية تساعد على انضباط العاملين في الشركة واتخاذ الإجراءات الرادعة في حال ارتكاب الأخطاء.
12	.000	7.293	0.57	1.53	على المدقق الخارجي التأكد من وجود أنظمة ومعايير تحث الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها والتأكد من مدى التزام الموظفين بتلك المعايير.
8	.000	11.283	0.47	1.68	على المدقق الخارجي التأكد من وجود ما يفيد أن الإدارة قادرة على فرض العقوبات الرادعة عند اكتشافها لمخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة.
5	.000	18.285	0.36	1.85	يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل يغطي كافة احتياجات الشركة ويحدد سياسات وإجراءات عمل واضحة ومكتوبة لكافة الوظائف والصلاحيات والواجبات خال من تداخل الاختصاصات وتعارض المهام.
10	.000	7.071	0.62	1.57	على المدقق الخارجي التأكد من وضوح النظام الداخلي للمنشأة (سياسات التعيين، الترقي، المكافآت، العقوبات، الإجازات،) وما مدى الالتزام به.
11	.000	7.537	0.57	1.55	يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود معايير أداء سليمة لقياس أداء العاملين ومقارنتها مع ما هو شكل له وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.
1	.000	-	0	2.00	على المدقق الخارجي التأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية.
5	.000	14.817	0.44	1.85	على المدقق الخارجي معرفة فيما إذا كانت الإدارة تقوم بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بشكل مستمر لمنع حدوث الأخطاء أو اكتشافها وتصحيحها.

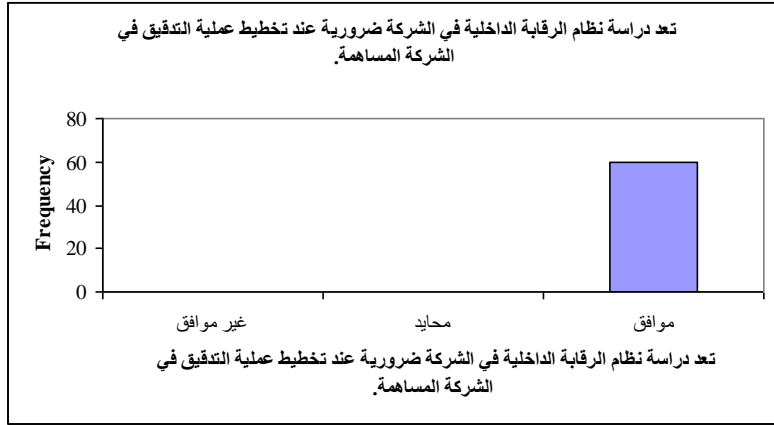
الترتيب	Sig.	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	السئلة
6	.000	12.268	0.53	1.83	على المدقق الخارجي أن يفحص مدى قدرة الإدارة على القيام بتقدير فعال للمخاطر المحيطة بها والمتعلقة بإعداد القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية وتقدير أهمية تلك المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها.
3	.000	17.465	0.40	1.90	على المدقق الخارجي التأكد من قدرة الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المخاطر في الوقت المناسب وتخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.
9	.000	8.898	0.55	1.63	يعد التأكد من إعداد الشركة تقارير دورية عن سير العمل في الشركة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات والمعلومات المحاسبية مهم للمدقق الخارجي
4	.000	19.583	0.34	1.87	يجب على المدقق الخارجي التأكد من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والرقابة على التطبيقات يتم تنفيذها وفقاً لما هو محدد ويتم تحديثها بشكل دوري.
6	.000	14.118	0.46	1.83	على المدقق الخارجي التأكد من توفر أنظمة معلومات تحوي عناصر مادية وبرمجيات وأشخاص مؤهلة وقادرة على تحديد المعلومات اللازمة ومعالجتها من أجل إعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات إضافة إلى وجود ضوابط رقابية تعالج وجود أي خلل وبالسعة المطلوبة.
12	.000	7.293	0.57	1.53	على المدقق الخارجي التأكد من وجود قنوات اتصال فعالة واضحة ومفتوحة تضمن توفير معلومات تتسم بالدقة والوضوح للأشخاص المناسبين ولجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الشركة وفي الوقت المناسب لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.
6	.000	14.118	0.46	1.83	يجب على المدقق الخارجي التأكد من قيام الإدارة بالتقييم الدائم والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية في الشركة وإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف.
8	.000	9.866	0.54	1.68	على المدقق الخارجي التأكد من أنه يتم تزويد الإدارة بالتقارير حول أي خلل يطرأ على نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وما مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
		23.492	0.25	1.77	المجموع

جدول رقم (٦): الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات الفرض الأول

وتم تحليل واختبار النتائج لكل سؤال على حده ودراسة تأثيره على:

1: بالنسبة للسؤال الأول "تعد دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ضرورية في الشركة المساهمة": حصل على أعلى نسبة موافق ١٠٠%، كما حصل على متوسط وهو ٢ وانحراف معياري ٠، وبقية احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ١، وبالتالي فإنه تعد دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ضرورية في الشركة المساهمة.

وبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة في الشركة المساهمة:

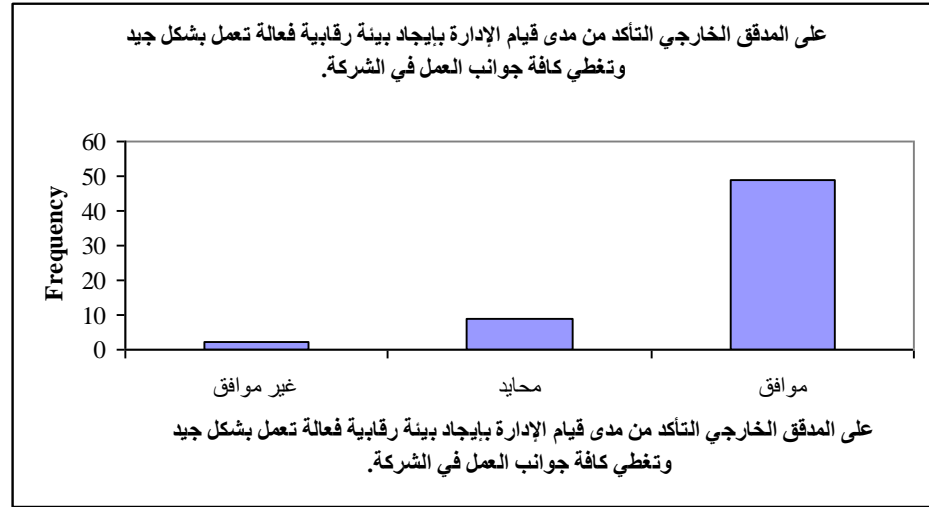


شكل رقم (٨): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة عند تخطيط عملية التدقيق في الشركة المساهمة

لم يتم حساب قيمة t للسؤال الأول "تعد دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ضرورية في الشركة المساهمة"، لأن جميع أفراد العينة كانوا موافقين على مضمون السؤال المذكور، مما يشير لوجود دلالة إحصائية على ضرورة دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة في الشركة المساهمة.

2: بالنسبة للسؤال الثاني "على المدقق الخارجي التأكد من مدى قيام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة تعمل بشكل جيد وتغطي كافة جوانب العمل في الشركة": بلغت نسبة موافق ٨١.٧% ونسبة محايد ١٥% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٧٨ وبانحراف معياري ٠.٤٩، وبقيمة احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٧، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من مدى قيام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة تعمل بشكل جيد وتغطي كافة جوانب العمل في الشركة.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى قيام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة تعمل بشكل جيد وتغطي كافة جوانب العمل في الشركة:

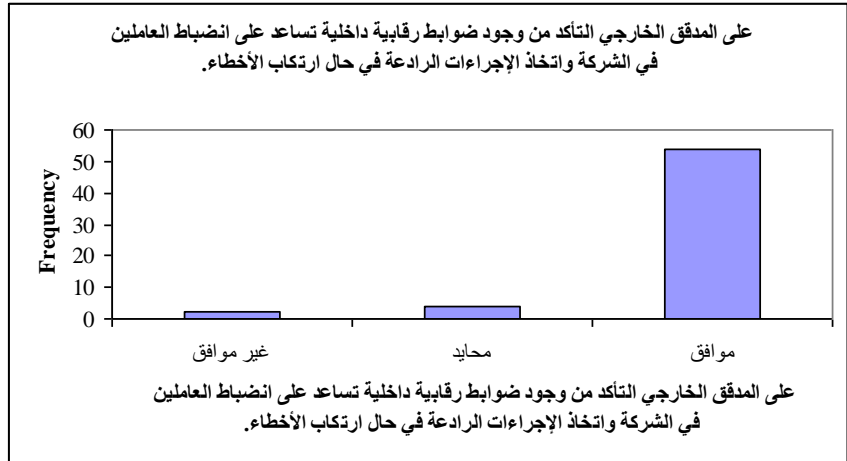


شكل رقم (٩): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى قيام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة تعمل بشكل جيد وتغطي كافة جوانب العمل في الشركة

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثاني يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٢.٣٧٥ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى قيام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة تعمل بشكل جيد وتغطي كافة جوانب العمل في الشركة.

3: بالنسبة للسؤال الثالث "على المدقق الخارجي التأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية تساعد على انضباط العاملين في الشركة واتخاذ الإجراءات الرادعة في حال ارتكاب الأخطاء": بلغت نسبة موافق ٩٠% ونسبة محايد ٦.٧% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٨٧ وبانحراف معياري ٠.٤٣، وبقية احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٤، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية تساعد على انضباط العاملين في الشركة واتخاذ الإجراءات الرادعة في حال ارتكاب الأخطاء.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية تساعد على انضباط العاملين في الشركة واتخاذ الإجراءات الرادعة في حال ارتكاب الأخطاء:

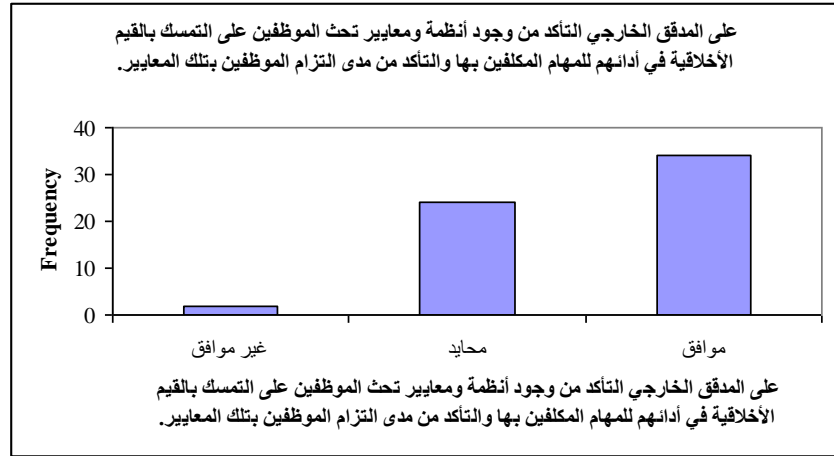


شكل رقم (١٠): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية تساعد على انضباط العاملين في الشركة واتخاذ الإجراءات الرادعة في حال ارتكاب الأخطاء

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثالث يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٥.٥٩٥ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية تساعد على انضباط العاملين في الشركة واتخاذ الإجراءات الرادعة في حال ارتكاب الأخطاء.

4: بالنسبة للسؤال الرابع "على المدقق الخارجي التأكد من وجود أنظمة ومعايير تحت الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها والتأكد من مدى التزام الموظفين بتلك المعايير": بلغت نسبة موافق ٥٦.٧% ونسبة محايد ٤٠% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٥٣ وبانحراف معياري ٠.٥٧، وبقيمة احتمالية ٠.٠٠٠. وبلغ ترتيبه المرتبة ١٢، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من وجود أنظمة ومعايير تحت الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها والتأكد من مدى التزام الموظفين بتلك المعايير.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود أنظمة ومعايير تحت الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها والتأكد من مدى التزام الموظفين بتلك المعايير:

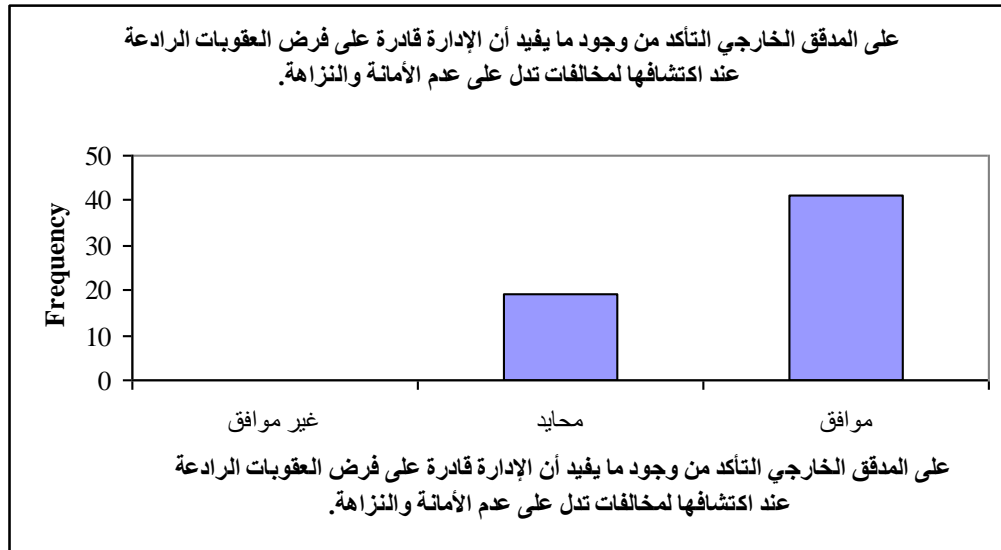


شكل رقم (11): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود أنظمة ومعايير تحت الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها والتأكد من مدى التزام الموظفين بتلك المعايير

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الرابع يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٧.٢٩٣ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود أنظمة ومعايير تحت الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها والتأكد من مدى التزام الموظفين بتلك المعايير.

5: بالنسبة للسؤال الخامس "على المدقق الخارجي التأكد من وجود ما يفيد أن الإدارة قادرة على فرض العقوبات الرادعة عند اكتشافها لمخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة": بلغت نسبة موافق ٦٨.٣% ونسبة محايد ٣١.٧% ونسبة غير موافق ٠%، كما حصل على متوسط وهو ١.٦٨ وبانحراف معياري ٠.٤٧، وبقية احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٨، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من وجود ما يفيد أن الإدارة قادرة على فرض العقوبات الرادعة عند اكتشافها لمخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود ما يفيد أن الإدارة قادرة على فرض العقوبات الرادعة عند اكتشافها لمخالفات تدل على

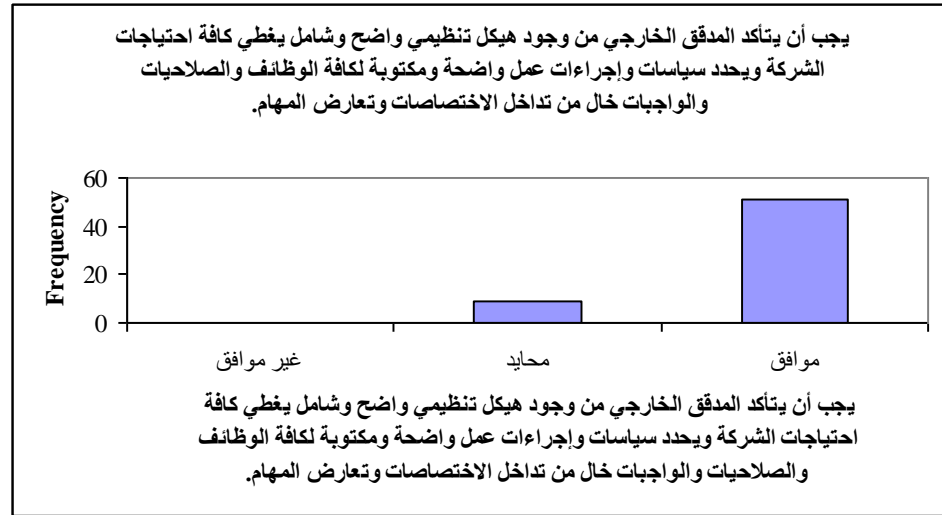


شكل رقم (١٢): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود ما يفيد أن الإدارة قادرة على فرض العقوبات الرادعة عند اكتشافها لمخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الخامس يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١١.٢٨٣ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود ما يفيد أن الإدارة قادرة على فرض العقوبات الرادعة عند اكتشافها لمخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة.

6: بالنسبة للسؤال السادس "يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل يغطي كافة احتياجات الشركة ويحدد سياسات وإجراءات عمل واضحة ومكتوبة لكافة الوظائف والصلاحيات والواجبات خال من تداخل الاختصاصات وتعارض المهام": بلغت نسبة موافق ٨٥% ونسبة محايد ١٥% ونسبة غير موافق ٠%، كما حصل على متوسط وهو ١.٨٥ وبانحراف معياري ٠.٣٦، وبقيمة احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٥، وبالتالي فإنه يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل يغطي كافة احتياجات الشركة ويحدد سياسات وإجراءات عمل واضحة ومكتوبة لكافة الوظائف والصلاحيات والواجبات خال من تداخل الاختصاصات وتعارض المهام

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل يغطي كافة احتياجات الشركة ويحدد سياسات وإجراءات عمل واضحة ومكتوبة لكافة الوظائف والصلاحيات والواجبات خال من تداخل الاختصاصات وتعارض المهام:

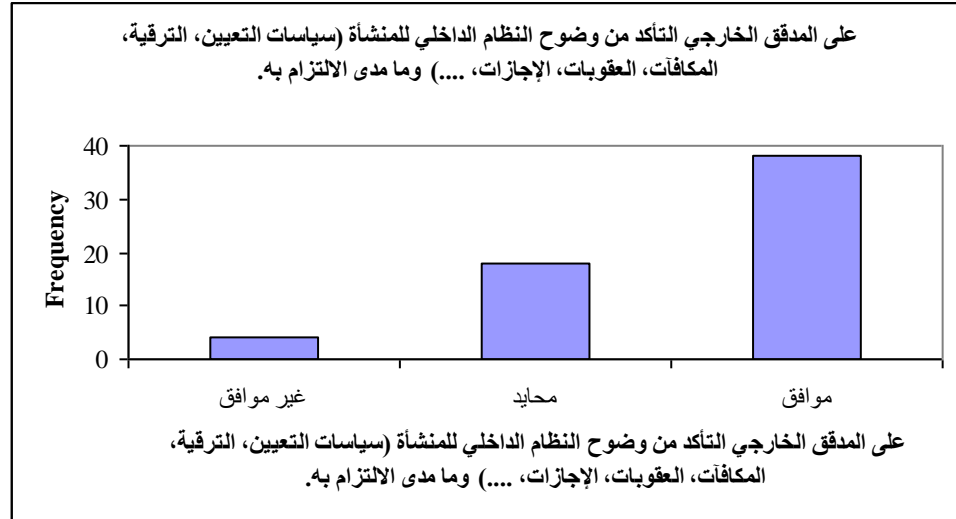


شكل رقم (١٣): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل يغطي كافة احتياجات الشركة ويحدد سياسات وإجراءات عمل واضحة ومكتوبة لكافة الوظائف والصلاحيات والواجبات خال من تداخل الاختصاصات وتعارض المهام

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السادس يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٨.٢٨٥ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل يغطي كافة احتياجات الشركة ويحدد سياسات وإجراءات عمل واضحة ومكتوبة لكافة الوظائف والصلاحيات والواجبات خال من تداخل الاختصاصات وتعارض المهام.

7: بالنسبة للسؤال السابع "على المدقق الخارجي التأكد من وضوح النظام الداخلي للمنشأة (سياسات التعيين، الترقيّة، المكافآت، العقوبات، الإجازات،) وما مدى الالتزام به:" بلغت نسبة موافق ٦٣.٣% ونسبة محايد ٣٠% ونسبة غير موافق ٦.٧%، كما حصل على متوسط وهو ١.٥٧ ويا انحراف معياري ٠.٦٢، وبقيمة احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ١٠، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من وضوح النظام الداخلي للمنشأة (سياسات التعيين، الترقيّة، المكافآت، العقوبات، الإجازات،) وما مدى الالتزام به.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وضوح النظام الداخلي للمنشأة (سياسات التعيين، الترقية، المكافآت، العقوبات، الإجازات،) وما مدى الالتزام به:

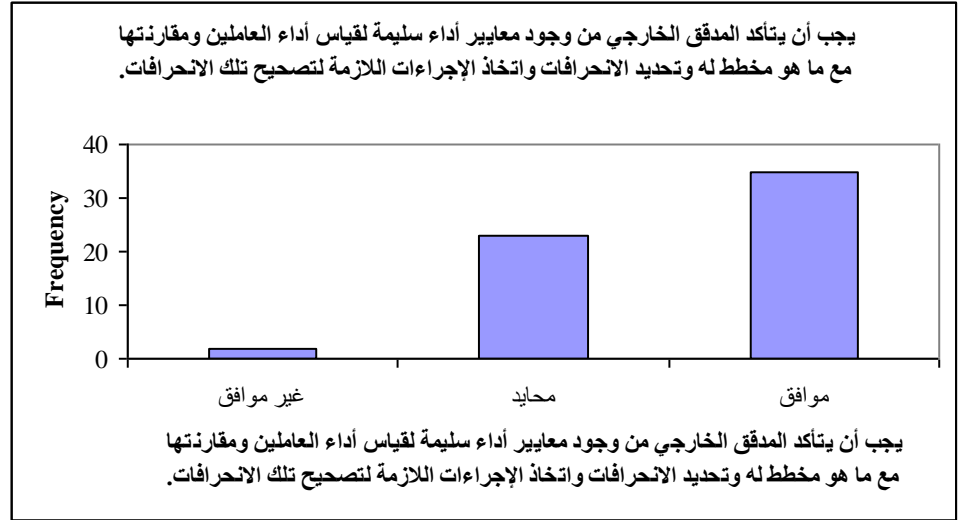


شكل رقم (١٤): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وضوح النظام الداخلي للمنشأة (سياسات التعيين، الترقية، المكافآت، العقوبات، الإجازات،) وما مدى الالتزام به

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السابع يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٧.٠٧١، وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وضوح النظام الداخلي للمنشأة (سياسات التعيين، الترقية، المكافآت، العقوبات، الإجازات،) وما مدى الالتزام به.

8: بالنسبة للسؤال الثامن "يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود معايير أداء سليمة لقياس أداء العاملين ومقارنتها مع ما هو مخطط له وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات": بلغت نسبة موافق ٥٨.٣% ونسبة محايد ٣٨.٣% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٥٥ وانحراف معياري ٠.٥٧، وقيمة احتمالية 0.00. وبلغ ترتيبه المرتبة ١١، وبالتالي فإنه يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود معايير أداء سليمة لقياس أداء العاملين ومقارنتها مع ما هو مخطط له وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود معايير أداء سليمة لقياس أداء العاملين ومقارنتها مع ما هو مخطط له وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات:

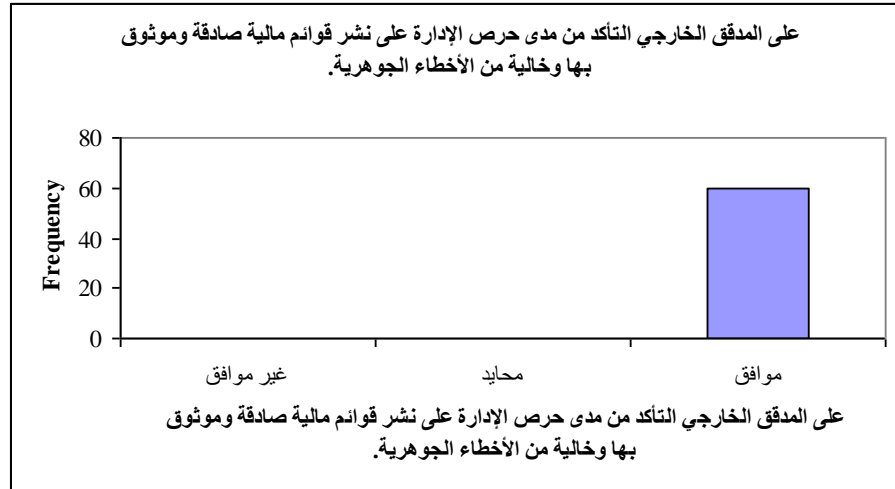


شكل رقم (١٥): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود معايير أداء سليمة لقياس أداء العاملين ومقارنتها مع ما هو مخطط له وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثامن يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٧.٥٣٧ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود معايير أداء سليمة لقياس أداء العاملين ومقارنتها مع ما هو مخطط له وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.

9: بالنسبة للسؤال التاسع "على المدقق الخارجي التأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية": حصل على أعلى نسبة موافق ١٠٠%، كما حصل على متوسط وهو ٢ وبانحراف معياري ٠، وبقيمة احتمالية ٠.٠٠٠. وبلغ ترتيبه المرتبة ١، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية:

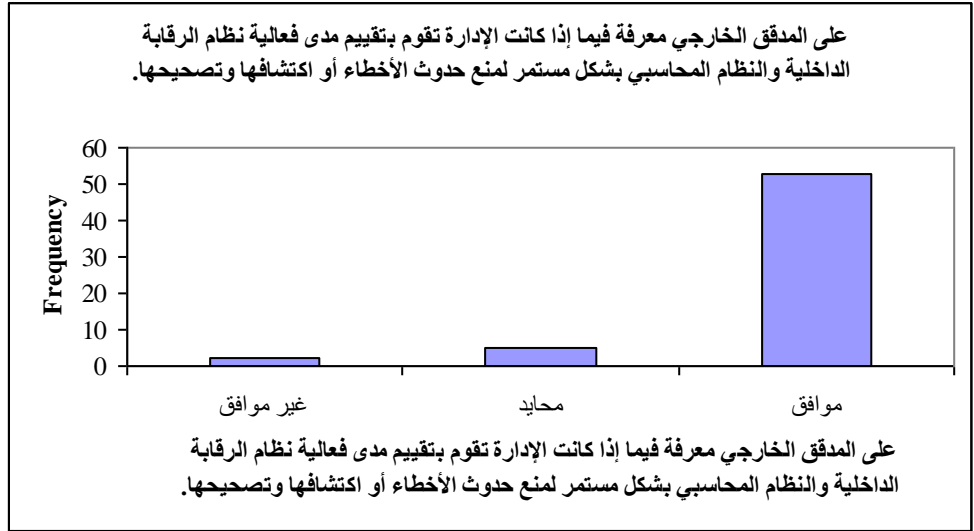


شكل رقم (١٦): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية

ولم يتم حساب قيمة t للسؤال التاسع "على المدقق الخارجي التأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية"، لأن جميع أفراد العينة كانوا موافقين على مضمون السؤال المذكور، مما يشير لوجود دلالة إحصائية على ضرورة قيلم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية.

10: بالنسبة للسؤال العاشر "على المدقق الخارجي معرفة فيما إذا كانت الإدارة تقوم بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بشكل مستمر لمنع حدوث الأخطاء أو اكتشافها وتصحيحها": بلغت نسبة موافق ٨٨.٣% ونسبة محايد ٨.٣% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٨٥ وبانحراف معياري ٠.٤٤، وبقيمة احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٥، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي معرفة فيما إذا كانت الإدارة تقوم بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بشكل مستمر لمنع حدوث الأخطاء أو اكتشافها وتصحيحها.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بمعرفة فيما إذا كانت الإدارة تقوم بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بشكل مستمر لمنع حدوث الأخطاء أو اكتشافها وتصحيحها:

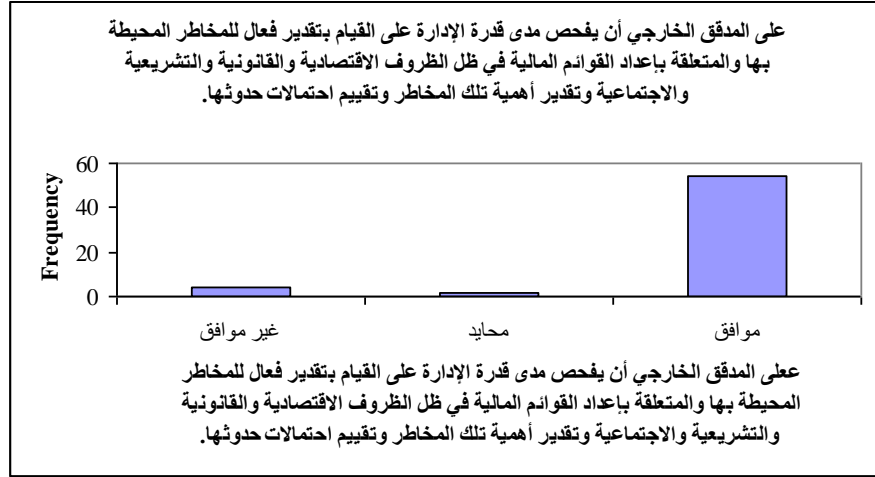


شكل رقم (١٧): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بمعرفة فيما إذا كانت الإدارة تقوم بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بشكل مستمر لمنع حدوث الأخطاء أو اكتشافها وتصحيحها

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال العاشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٤.٨١٧ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بمعرفة فيما إذا كانت الإدارة تقوم بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بشكل مستمر لمنع حدوث الأخطاء أو اكتشافها وتصحيحها.

11: بالنسبة للسؤال الحادي عشر "على المدقق الخارجي أن يفحص مدى قدرة الإدارة على القيام بتقدير فعال للمخاطر المحيطة بها والمتعلقة بإعداد القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية وتقدير أهمية تلك المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها": بلغت نسبة موافق ٩٠% ونسبة محايد ٣.٣% ونسبة غير موافق ٦.٧%، كما حصل على متوسط وهو ١.٨٣ وبانحراف معياري ٠.٥٣، وبقيمة احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٦، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي أن يفحص مدى قدرة الإدارة على القيام بتقدير فعال للمخاطر المحيطة بها والمتعلقة بإعداد القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية وتقدير أهمية تلك المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بفحص مدى قدرة الإدارة على القيام بتقدير فعال للمخاطر المحيطة بها والمتعلقة بإعداد القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية وتقدير أهمية تلك المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها:

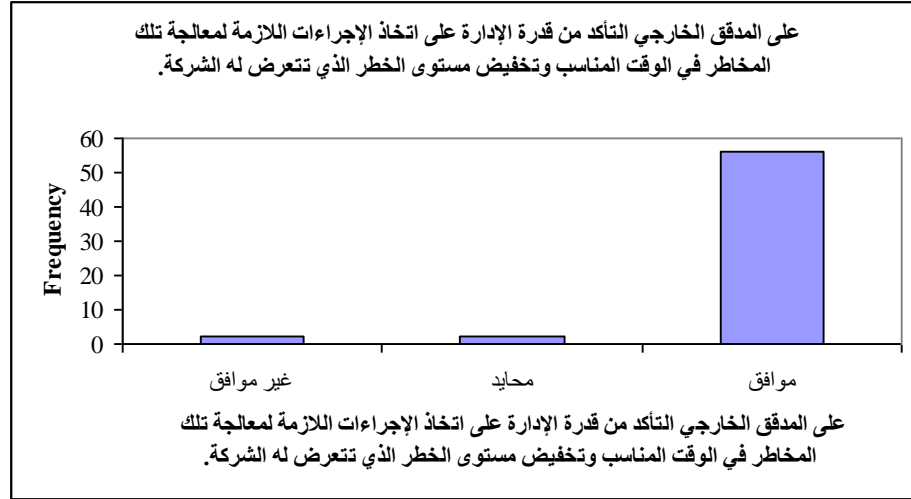


شكل رقم (١٨): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بفحص مدى قدرة الإدارة على القيام بتقدير فعال للمخاطر المحيطة بها والمتعلقة بإعداد القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية وتقدير أهمية تلك المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الحادي عشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٢.٢٦٨ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بفحص مدى قدرة الإدارة على القيام بتقدير فعال للمخاطر المحيطة بها والمتعلقة بإعداد القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية وتقدير أهمية تلك المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها.

12: بالنسبة للسؤال الثاني عشر "على المدقق الخارجي التأكد من قدرة الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المخاطر في الوقت المناسب وتخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة": بلغت نسبة موافق ٩٣.٣% ونسبة محايد ٣.٣% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٩٠ وبانحراف معياري ٠.٤٠، وبقيمة احتمالية ٠.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٣، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من قدرة الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المخاطر في الوقت المناسب وتخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قدرة الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المخاطر في الوقت المناسب وتخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة:

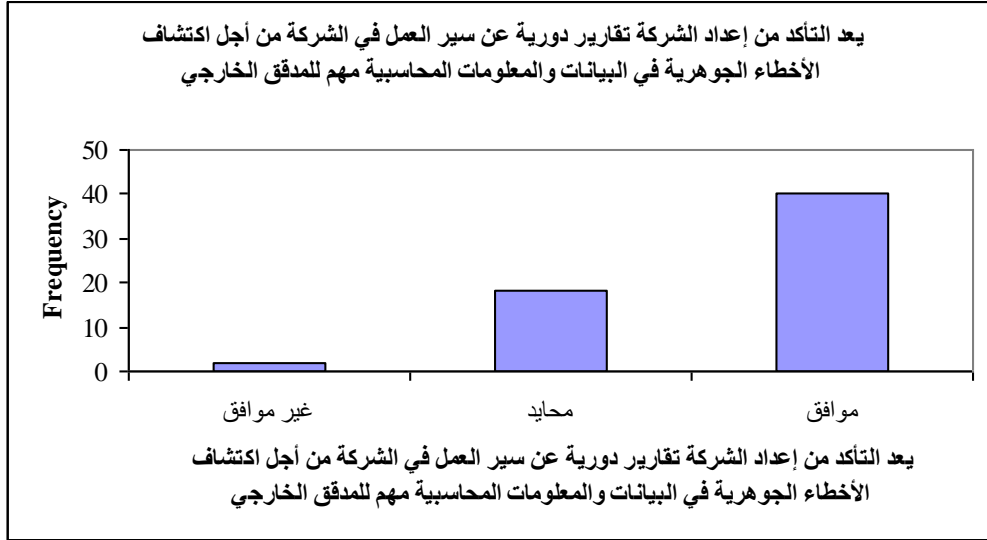


شكل رقم (١٩): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قدرة الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المخاطر في الوقت المناسب وتخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثاني عشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٧.٤٦٥ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قدرة الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المخاطر في الوقت المناسب وتخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.

13: بالنسبة للسؤال الثالث عشر "يعد التأكد من إعداد الشركة تقارير دورية عن سير العمل في الشركة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات والمعلومات المحاسبية مهم للمدقق الخارجي": بلغت نسبة موافق ٩٣.٣% ونسبة محايد ٣.٣% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٩٠ وبانحراف معياري ٠.٤٠، وبقيمة احتمالية ٠.٠٠٠. وبلغ ترتيبه المرتبة ٩، وبالتالي فإنه يعد التأكد من إعداد الشركة تقارير دورية عن سير العمل في الشركة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات والمعلومات المحاسبية مهم للمدقق الخارجي.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول أهمية التأكد من إعداد الشركة تقارير دورية عن سير العمل في الشركة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات والمعلومات المحاسبية بالنسبة للمدقق الخارجي:

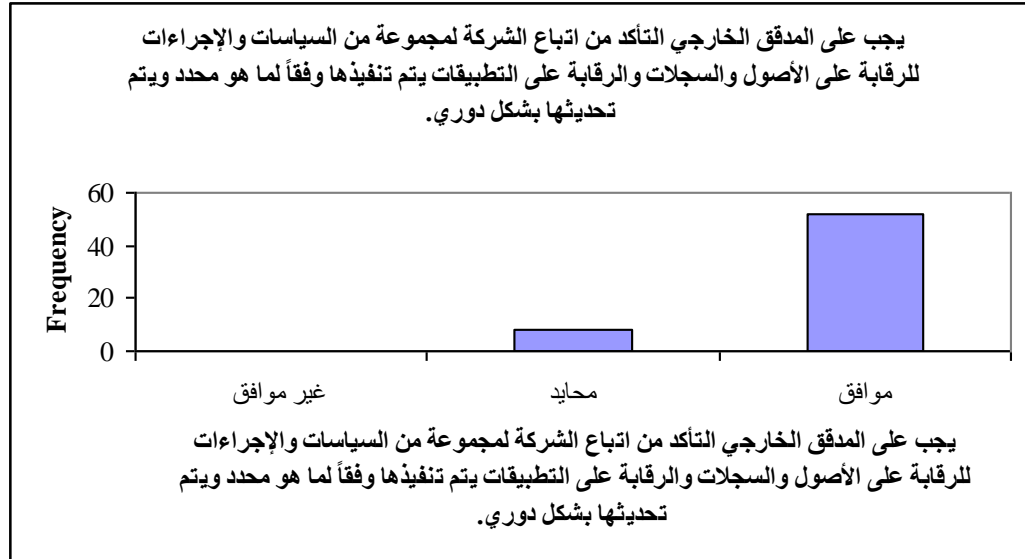


شكل رقم (٢٠): نسب إجابات أفراد العينة عن أهمية التأكد من إعداد الشركة تقارير دورية عن سير العمل في الشركة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات والمعلومات المحاسبية بالنسبة للمدقق الخارجي

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثالث عشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٧.٤٦٥ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أهمية التأكد من إعداد الشركة تقارير دورية عن سير العمل في الشركة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات والمعلومات المحاسبية بالنسبة للمدقق الخارجي.

14: بالنسبة للسؤال الرابع عشر "يجب على المدقق الخارجي التأكد من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والرقابة على التطبيقات يتم تنفيذها وفقاً لما هو محدد ويتم تحديثها بشكل دوري": بلغت نسبة موافق ٨٦.٧% ونسبة محايد ١٣.٣% ونسبة غير موافق ٠%، كما حصل على متوسط وهو ١.٨٧ وبتباين معياري ٠.٣٤، وبقيمة احتمالية 0.00. وبلغ ترتيبه المرتبة ٤، وبالتالي فإنه يجب على المدقق الخارجي التأكد من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والرقابة على التطبيقات يتم تنفيذها وفقاً لما هو محدد ويتم تحديثها بشكل دوري.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والرقابة على التطبيقات يتم تنفيذها وفقاً لما هو محدد ويتم تحديثها بشكل دوري:



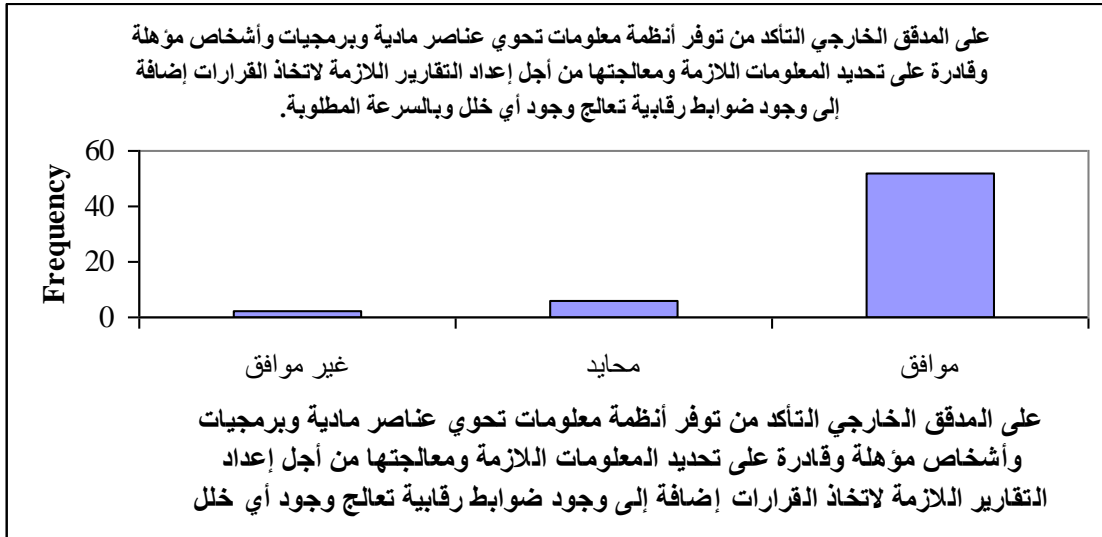
شكل رقم (٢١): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والرقابة على التطبيقات يتم تنفيذها وفقاً لما هو محدد ويتم تحديثها بشكل دوري

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الرابع عشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٩.٥٨٣ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والرقابة على التطبيقات يتم تنفيذها وفقاً لما هو محدد ويتم تحديثها بشكل دوري.

15: بالنسبة للسؤال الخامس عشر "على المدقق الخارجي التأكد من توفر أنظمة معلومات تحوي عناصر مادية وبرمجيات وأشخاص مؤهلة وقادرة على تحديد المعلومات اللازمة ومعالجتها من أجل إعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات إضافة إلى وجود ضوابط رقابية تعالج وجود أي خلل وبالسعة المطلوبة": بلغت نسبة موافق ٨٦.٧% ونسبة محايد ١٠% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٨٣ وبتباين معياري ٠.٤٦، وبقيمة احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٦، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من توفر أنظمة معلومات تحوي عناصر مادية وبرمجيات وأشخاص مؤهلة وقادرة على تحديد المعلومات اللازمة ومعالجتها من أجل إعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات إضافة إلى وجود

ضوابط رقابية تعالج وجود أي خلل وبالسريعة المطلوبة.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من توفر أنظمة معلومات تحوي عناصر مادية وبرمجيات وأشخاص مؤهلة وقادرة على تحديد المعلومات اللازمة ومعالجتها من أجل إعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات إضافة إلى وجود ضوابط رقابية تعالج وجود أي خلل وبالسريعة المطلوبة:



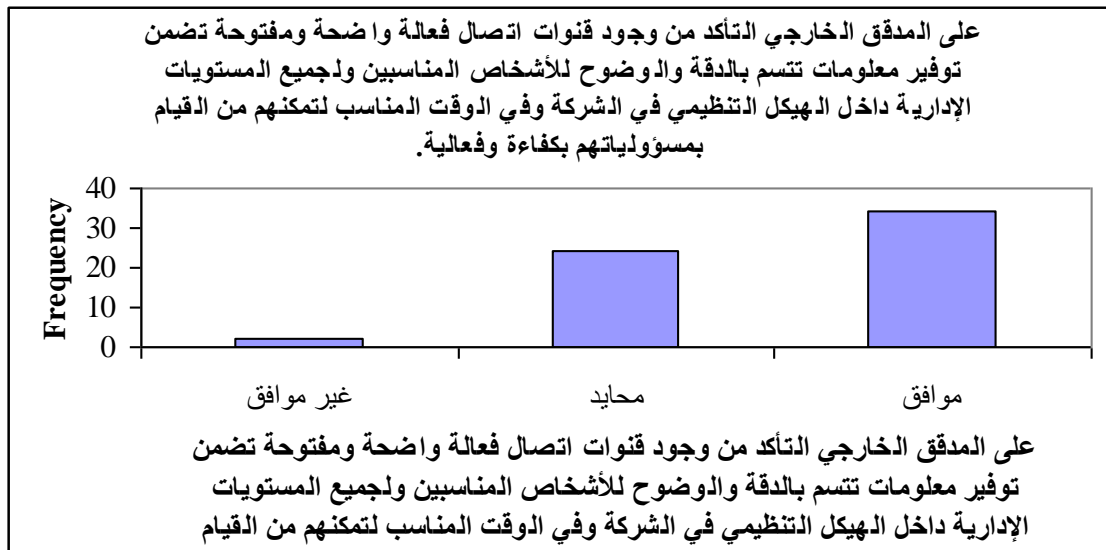
شكل رقم (٢٢): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من توفر أنظمة معلومات تحوي عناصر مادية وبرمجيات وأشخاص مؤهلة وقادرة على تحديد المعلومات اللازمة ومعالجتها من أجل إعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات إضافة إلى وجود ضوابط رقابية تعالج وجود أي خلل وبالسريعة المطلوبة

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الخامس عشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٤.١١٨ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من توفر أنظمة معلومات تحوي عناصر مادية وبرمجيات وأشخاص مؤهلة وقادرة على تحديد المعلومات اللازمة ومعالجتها من أجل إعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات إضافة إلى وجود ضوابط رقابية تعالج وجود أي خلل وبالسريعة المطلوبة.

16: بالنسبة للسؤال السادس عشر "على المدقق الخارجي التأكد من وجود قنوات اتصال فعالة واضحة ومفتوحة تضمن توفير معلومات تتسم بالدقة والوضوح للأشخاص المناسبين ولجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الشركة وفي الوقت المناسب لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية": بلغت نسبة موافق ٥٦.٧% ونسبة محايد ٤٠% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٥٣ و بانحراف معياري ٠.٥٧،

وبقيمة احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ١٢، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من وجود قنوات اتصال فعالة واضحة ومفتوحة تضمن توفير معلومات تتسم بالدقة والوضوح للأشخاص المناسبين ولجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الشركة وفي الوقت المناسب لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود قنوات اتصال فعالة واضحة ومفتوحة تضمن توفير معلومات تتسم بالدقة والوضوح للأشخاص المناسبين ولجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الشركة وفي الوقت المناسب لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية:

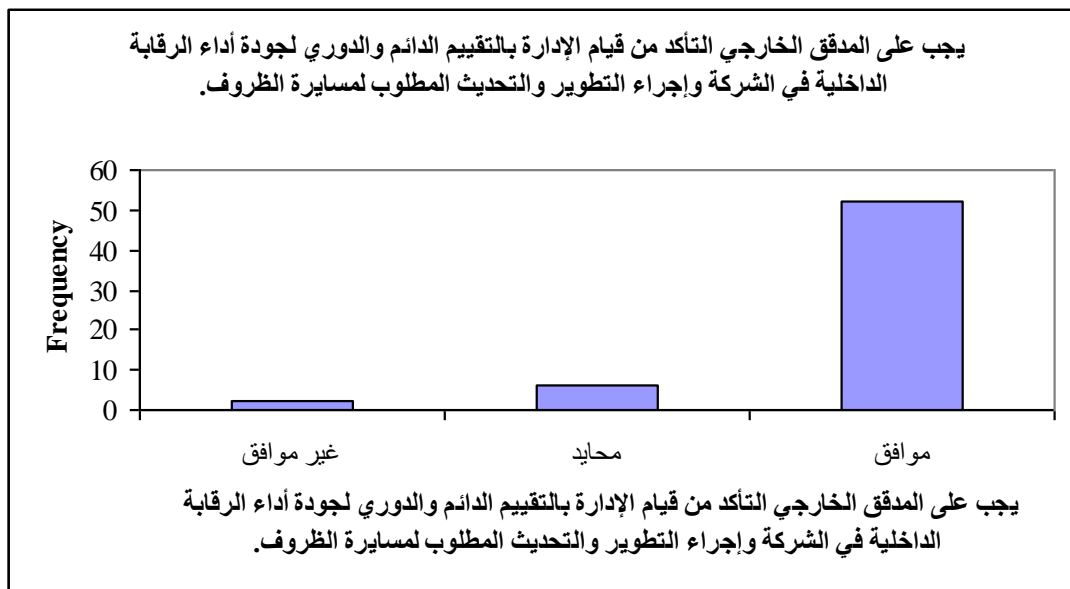


شكل رقم (٢٣): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود قنوات اتصال فعالة واضحة ومفتوحة تضمن توفير معلومات تتسم بالدقة والوضوح للأشخاص المناسبين ولجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الشركة وفي الوقت المناسب لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السادس عشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٧.٢٩٣ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من وجود قنوات اتصال فعالة واضحة ومفتوحة تضمن توفير معلومات تتسم بالدقة والوضوح للأشخاص المناسبين ولجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الشركة وفي الوقت المناسب لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

17: بالنسبة للسؤال السابع عشر "يجب على المدقق الخارجي التأكد من قيام الإدارة بالتقييم الدائم والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية في الشركة وإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف": بلغت نسبة موافق ٨٦.٧% ونسبة محايد ١٠% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٨٣ وبانحراف معياري ٠.٤٦، وبقيمة احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٦، وبالتالي فإنه يجب على المدقق الخارجي التأكد من قيام الإدارة بالتقييم الدائم والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية في الشركة وإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قيام الإدارة بالتقييم الدائم والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية في الشركة وإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف:

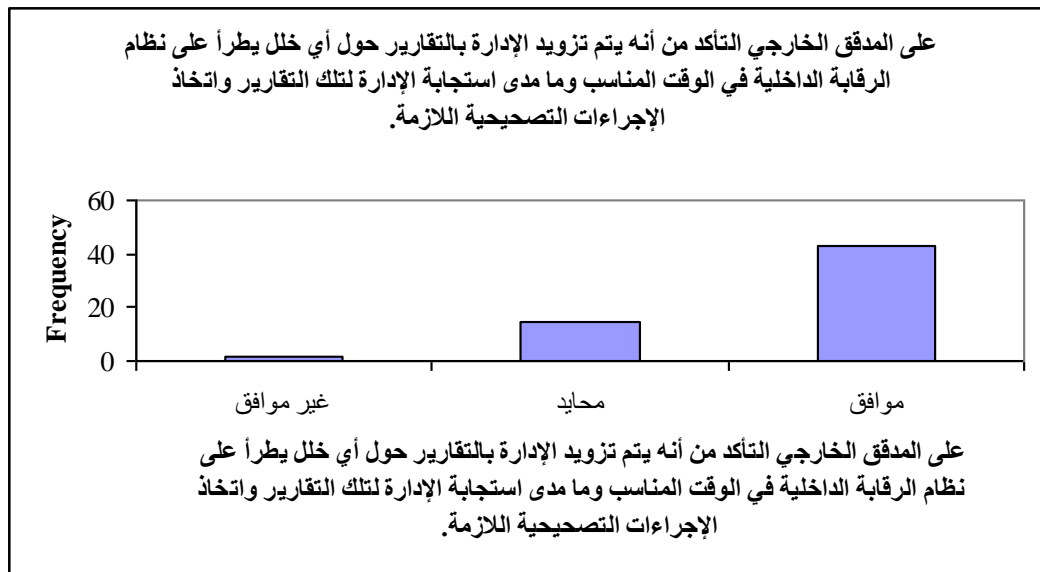


شكل رقم (٢٤): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قيام الإدارة بالتقييم الدائم والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية في الشركة وإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السابع عشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٤.١١٨ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من قيام الإدارة بالتقييم الدائم والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية في الشركة وإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف.

18: بالنسبة للسؤال الثامن عشر "على المدقق الخارجي التأكد من أنه يتم تزويد الإدارة بالتقارير حول أي خلل يطرأ على نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وما مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة": بلغت نسبة موافق ٧١.٧% ونسبة محايد ٢٥% ونسبة غير موافق ٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ١.٦٨ وبانحراف معياري ٠.٥٤، وبقيمة احتمالية 0.000. وبلغ ترتيبه المرتبة ٨، وبالتالي فإنه على المدقق الخارجي التأكد من أنه يتم تزويد الإدارة بالتقارير حول أي خلل يطرأ على نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وما مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

وبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أنه يتم تزويد الإدارة بالتقارير حول أي خلل يطرأ على نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وما مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة:



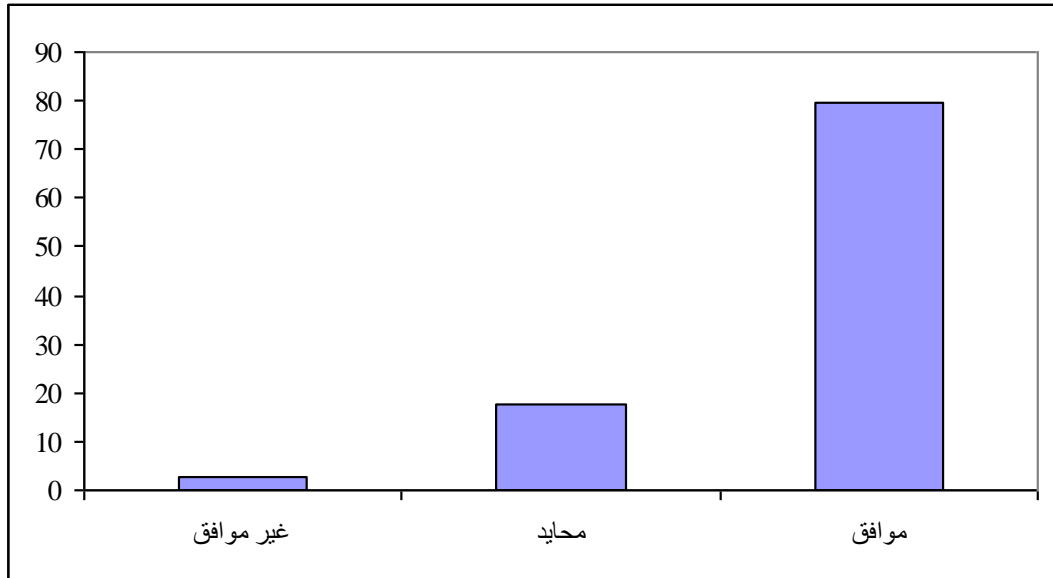
شكل رقم (٢٥): نسب إجابات أفراد العينة عن ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أنه يتم تزويد الإدارة بالتقارير حول أي خلل يطرأ على نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وما مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثامن عشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٩.٨٦٦ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أنه يتم تزويد الإدارة بالتقارير حول أي خلل يطرأ على نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وما مدى استجابة

الإدارة لتلك التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

مما سبق تبين للباحثة:

بقراءة جدول تكرارات الفرض الأول يتبين أن نسبة الموافقة على التزام المدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية بلغت نسبة موافق ٧٩.٤%، بينما بلغت نسبة محايد ١٧.٨%، وبلغت نسبة غير موافق ٢.٨%، وهي النسبة الأقل، والمتوسط الحسابي ١.٧٧، ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي ١، مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الأول، بانحراف معياري ٠.٢٥ مما يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي إلى قبول الفرض الأول بشكل عام. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على بنود الفرض الأول من خلال الشكل البياني التالي:



شكل رقم (٢٦): نسب إجابات أفراد العينة عن الفرض الأول

ومن خلال الرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٢٣.٤٩٢ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية حول التزام المدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية.

والنتيجة أن الفرضية الأولى محققة، أي أن هناك التزام للمدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية .

٤-٢-٣: اختبار الفرض الثاني

يتضمن هذا المحور ٩ أسئلة لاختبار الفرض الثاني يؤثر دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية.

أولاً: التكرارات والنسب المئوية لبند الفرض الثاني

يبين الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على بنود الفرض الثاني:

رقم البند	البيان	التكرارات		النسب المئوية	
		لا	نعم	لا	نعم
19	هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل بيئة الرقابة داخل المنشأة والتأكد من النزاهة والأخلاقيات والكفاءة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟	2	58	3.3	96.7
20	هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة عملية تقدير المخاطر وتحليلها وكيفية إدارتها ومعرفة الثغرات التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟	4	56	6.7	93.3
21	هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل أنشطة وإجراءات الرقابة وفصل المهام والصلاحيات في المنشأة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟	9	51	15	85
22	هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام المعلومات وقنوات الاتصالات بين مختلف مستويات الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟	30	30	50	50
23	هل يؤثر دراسة المدقق الخارجي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحديد نقاط الضعف في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟	12	48	20	80
24	هل يقوم المدقق الخارجي بتحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟	2	58	3.3	96.7
25	هل يقوم المدقق الخارجي بتقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات عند تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟	14	46	23.3	76.7
26	هل يقوم المدقق الخارجي بربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، أخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي اختبارها عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟	19	41	31.7	68.3
27	هل يقوم المدقق الخارجي باعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري عند تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟	4	56	6.7	93.3
	إجمالي المحور الثاني	113	427	20.9	79.1

جدول رقم (٧): التكرارات والنسب المئوية لإجابات الفرض الثاني

ثانياً: اختبار T لبنود الفرض الثاني

لتأكيد التحليل السابق تم اختبار (One Sample T test) لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية في الفرق بين الوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة مع المتوسط المقاس عليه في هذه الدراسة وهو (٠.٥)، فكانت النتائج كما يلي:

الترتيب	Sig.	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأسئلة
١	.000	19.969	0.18	0.97	19 هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل بيئة الرقابة داخل المنشأة والتأكد من النزاهة والأخلاقيات والكفاءة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية ؟
2	.000	13.344	0.25	0.93	20 هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة عملية تقدير المخاطر وتحليلها وكيفية إدارتها ومعرفة الثغرات التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟
3	.000	7.529	0.36	0.85	21 هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل أنشطة وإجراءات الرقابة وفصل المهام والصلاحيات في المنشأة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟
7	.000	0	0.50	0.50	22 هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام المعلومات وقنوات الاتصالات بين مختلف مستويات الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟
4	.000	5.761	0.40	0.80	23 هل يؤثر دراسة المدقق الخارجي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحديد نقاط الضعف في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟
1	.000	19.969	0.18	0.97	24 هل يقوم المدقق الخارجي بتحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟
5	.000	4.843	0.43	0.77	25 هل يقوم المدقق الخارجي بتقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات عند تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية ؟
6	.000	3.027	0.47	0.68	26 هل يقوم المدقق الخارجي بربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي اختبارها عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟
2	.000	13.344	0.25	0.93	27 هل يقوم المدقق الخارجي باعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري عند تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟
		10.445	0.22	0.79	إجمالي المحور الثاني

جدول رقم (٨): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة T لإجابات الفرض الثاني

وتم تحليل واختبار النتائج لكل سؤال على حده ودراسة تأثيره:

1: بالنسبة للسؤال التاسع عشر "هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل بيئة الرقابة داخل المنشأة والتأكد من النزاهة والأخلاقيات والكفاءة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟" بلغت نسبة الإجابة بنعم ٣.٣% ونسبة الإجابة ب لا ٩٦.٧%، كما حصل على متوسط وهو ٠.٩٧ وبانحراف معياري ٠.١٨، وبترتيب ١ وبالتالي يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل بيئة الرقابة داخل المنشأة والتأكد من النزاهة والأخلاقيات والكفاءة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل بيئة الرقابة داخل المنشأة والتأكد من النزاهة والأخلاقيات والكفاءة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية:



شكل رقم (٢٧): نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل بيئة الرقابة داخل المنشأة والتأكد من النزاهة والأخلاقيات والكفاءة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال التاسع عشر يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٩.٩٦٩ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل بيئة الرقابة داخل المنشأة والتأكد من النزاهة والأخلاقيات والكفاءة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية.

2: بالنسبة للسؤال العشرين " هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة عملية تقدير المخاطر وتحليلها وكيفية إدارتها ومعرفة الثغرات التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟": بلغت نسبة الإجابة بنعم ٩٣.٣% ونسبة الإجابة بـ لا ٦.٧%، كما حصل على متوسط وهو ٠.٩٣ وبانحراف معياري ٠.٢٥، وبترتيب ٢ وبالتالي يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة عملية تقدير المخاطر وتحليلها وكيفية إدارتها ومعرفة الثغرات التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

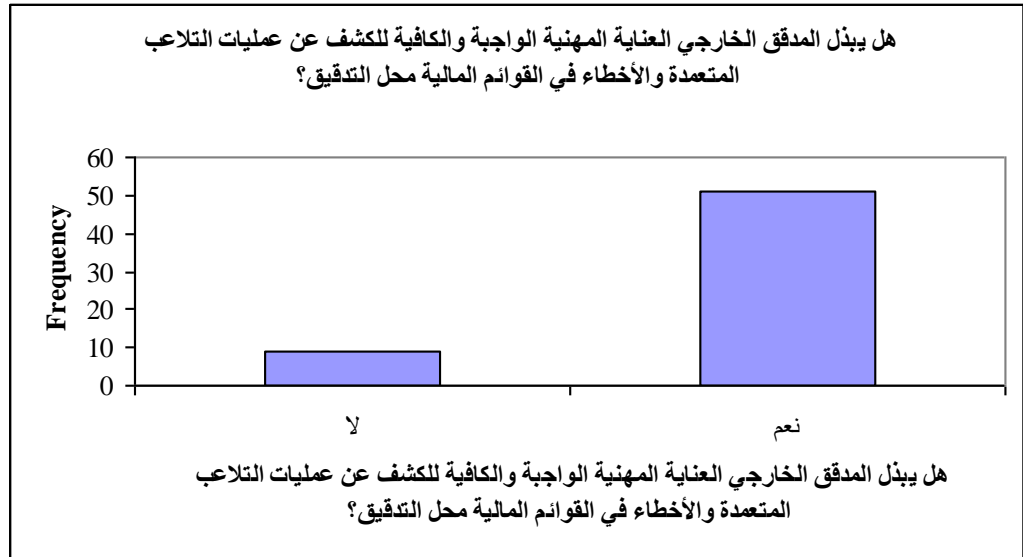
ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة عملية تقدير المخاطر وتحليلها وكيفية إدارتها ومعرفة الثغرات التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:



شكل رقم (٢٨): نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة عملية تقدير المخاطر وتحليلها وكيفية إدارتها ومعرفة الثغرات التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال العشرين يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٣.٣٤٤ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة عملية تقدير المخاطر وتحليلها وكيفية إدارتها ومعرفة الثغرات التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

3: بالنسبة للسؤال الواحد والعشرين " هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل أنشطة وإجراءات الرقابة وفصل المهام والصلاحيات في المنشأة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟": بلغت نسبة الإجابة بنعم ٨٥% ونسبة الإجابة ب لا ١٥%، كما حصل على متوسط وهو ٠.٨٥ وبتنحياف معياري ٠.٣٦، وبترتيب ٣ وبالتالي يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل أنشطة وإجراءات الرقابة وفصل المهام والصلاحيات في المنشأة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل أنشطة وإجراءات الرقابة وفصل المهام والصلاحيات في المنشأة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

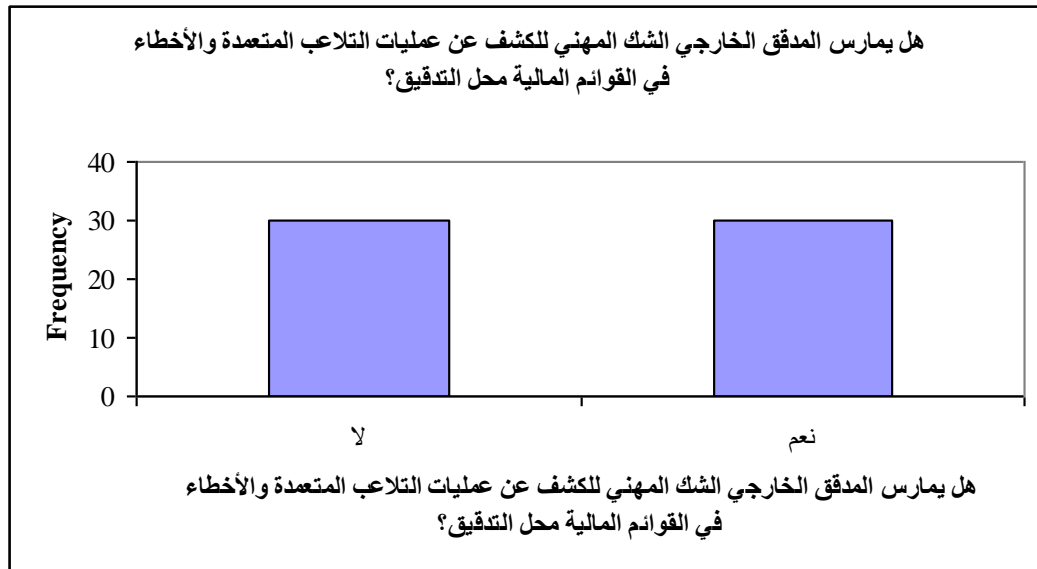


شكل رقم (٢٩): نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل أنشطة وإجراءات الرقابة وفصل المهام والصلاحيات في المنشأة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الواحد والعشرين يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٧.٥٢٩ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل أنشطة وإجراءات الرقابة وفصل المهام والصلاحيات في المنشأة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

4: بالنسبة للسؤال الثاني والعشرين "هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام المعلومات وقنوات الاتصالات بين مختلف مستويات الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟": بلغت نسبة الإجابة بنعم ٥٠% ونسبة الإجابة ب لا ٥٠.٧%، كما حصل على متوسط وهو ٠.٥٠ وبانحراف معياري ٠.٥٠ وبترتيب ٧ وبالتالي فإن أفراد العينة متباينة حول تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام المعلومات وقنوات الاتصالات بين مختلف مستويات الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام المعلومات وقنوات الاتصالات بين مختلف مستويات الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية:

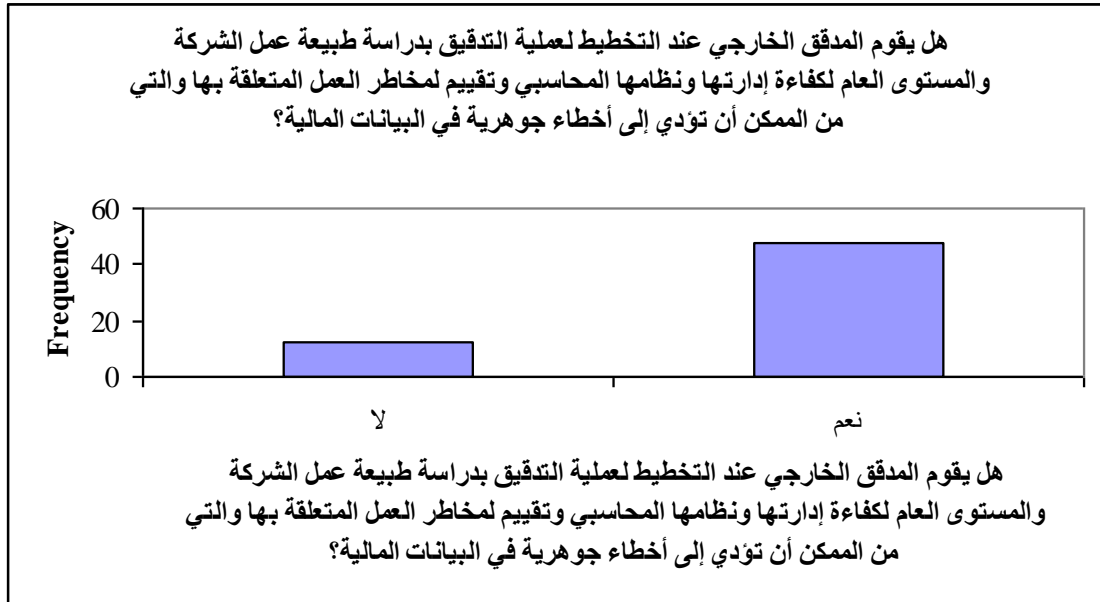


شكل رقم (٣٠): نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام المعلومات وقنوات الاتصالات بين مختلف مستويات الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثاني والعشرين يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي الصفر (٠) وهي أصغر من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أنه لا توجد دلالة إحصائية على تأثير قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام المعلومات وقنوات الاتصالات بين مختلف مستويات الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية.

5: بالنسبة للسؤال الثالث والعشرين " هل يؤثر دراسة المدقق الخارجي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحديد نقاط الضعف في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟": بلغت نسبة الإجابة بنعم ٨٠% ونسبة الإجابة ب لا ٢٠%، كما حصل على متوسط وهو ٠.٨٠ وبانحراف معياري ٠.٤٠، وبترتيب ٤ وبالتالي هناك تأثير لقيام دراسة المدقق الخارجي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحديد نقاط الضعف في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير لقيام دراسة المدقق الخارجي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحديد نقاط الضعف في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية:

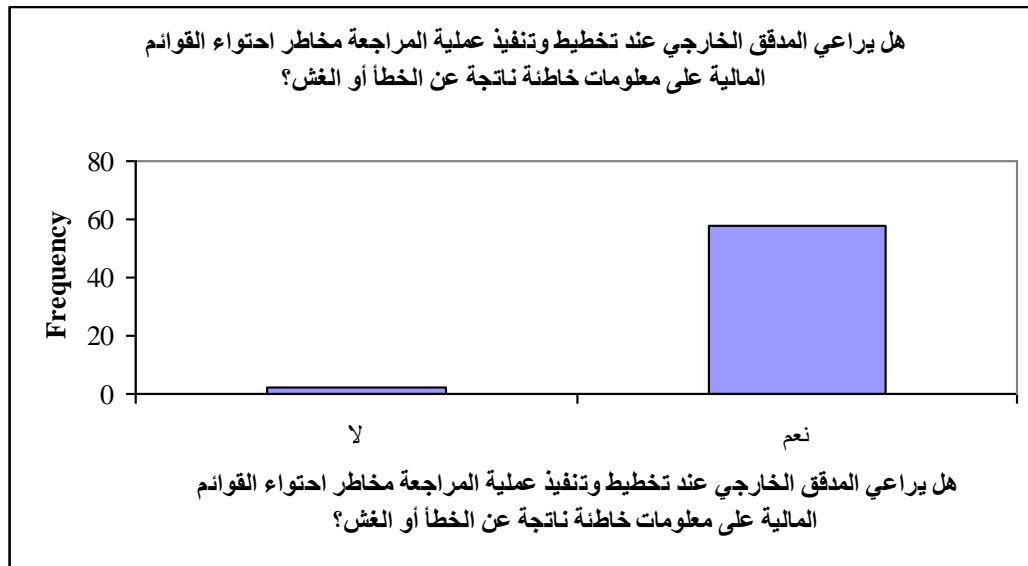


شكل رقم (٣١): نسب إجابات أفراد العينة حول تأثير لقيام دراسة المدقق الخارجي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحديد نقاط الضعف في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الثالث والعشرين يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٥.٧٦١ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على تأثير لقيام دراسة المدقق الخارجي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحديد نقاط الضعف في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية.

6: بالنسبة للسؤال الرابع والعشرين "هل يقوم المدقق الخارجي بتحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟": بلغت نسبة الإجابة بنعم 96.7% ونسبة الإجابة ب لا 3.3%، كما حصل على متوسط وهو 0.97. وبانحراف معياري 0.18، وبترتيب 1 وبالتالي فإن المدقق الخارجي يقوم بتحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول قيام المدقق الخارجي بتحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

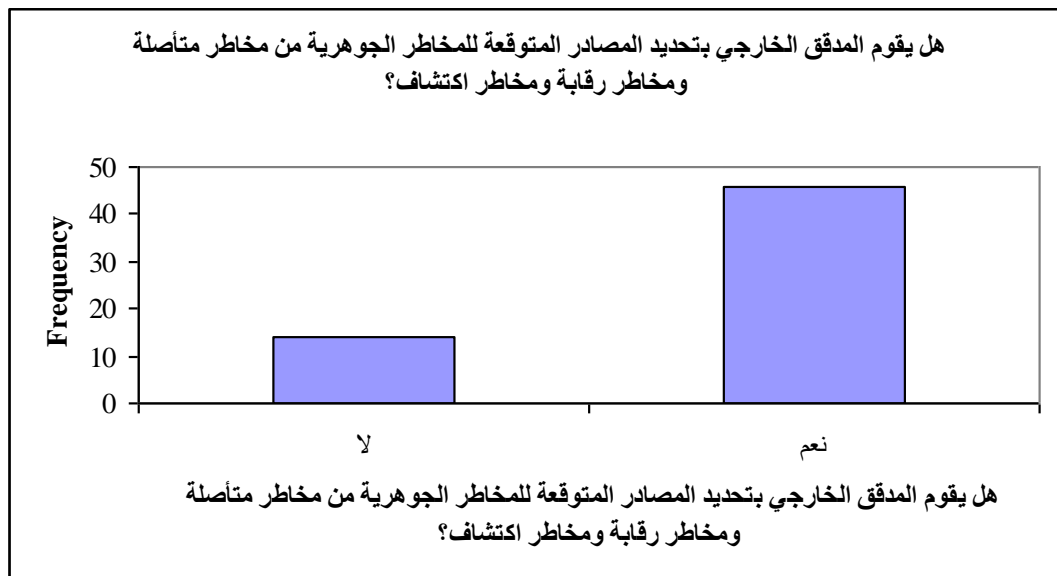


شكل رقم (32): نسب إجابات أفراد العينة حول قيام المدقق الخارجي بتحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الرابع والعشرين يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٩.٩٦٩ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن المدقق الخارجي يقوم بتحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية .

7: بالنسبة للسؤال الخامس والعشرين "هل يقوم المدقق الخارجي بتقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟": بلغت نسبة الإجابة بنعم ٧٦.٧% ونسبة الإجابة ب لا ٢٣.٣%، كما حصل على متوسط وهو ٠.٧٧ وبانحراف معياري ٠.٤٣، وبترتيب ٥ وبالتالي فإن المدقق الخارجي يقوم بتقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول قيام المدقق الخارجي بتقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

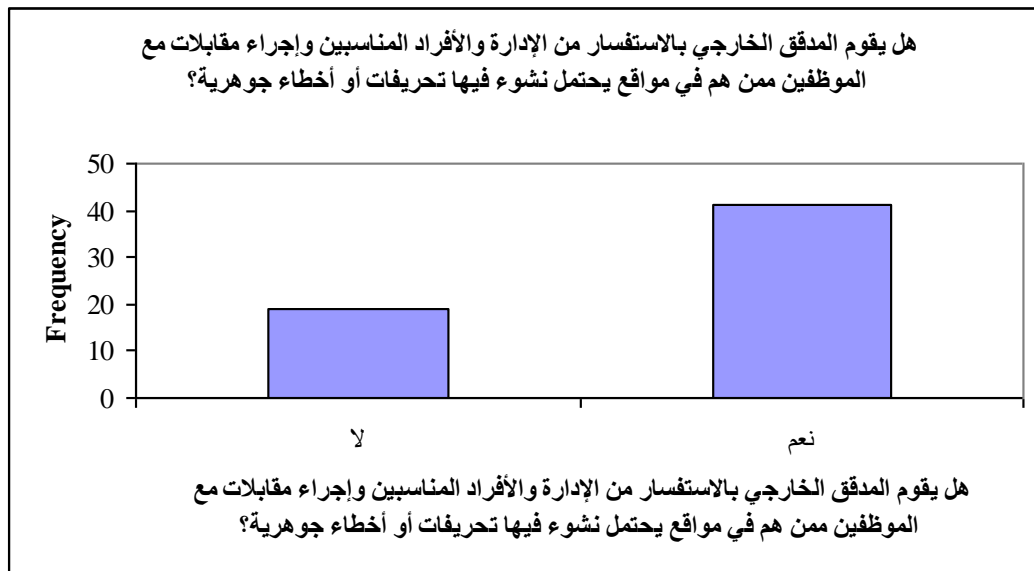


شكل رقم (٣٣): نسب إجابات أفراد العينة حول قيام المدقق الخارجي بتقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال الخامس والعشرين يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٤.٨٤٣ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن المدقق الخارجي يقوم بتقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

8: بالنسبة للسؤال السادس والعشرين "هل يقوم المدقق الخارجي بربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي اختبارها عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟": بلغت نسبة الإجابة بنعم ٦٨.٣% ونسبة الإجابة بـ لا ٣١.٧%، كما حصل على متوسط وهو ٠.٦٨ وبانحراف معياري ٠.٤٧، وبترتيب ٦ وبالتالي فإن المدقق الخارجي يقوم بربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي اختبارها عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول قيام المدقق الخارجي بربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي اختبارها عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

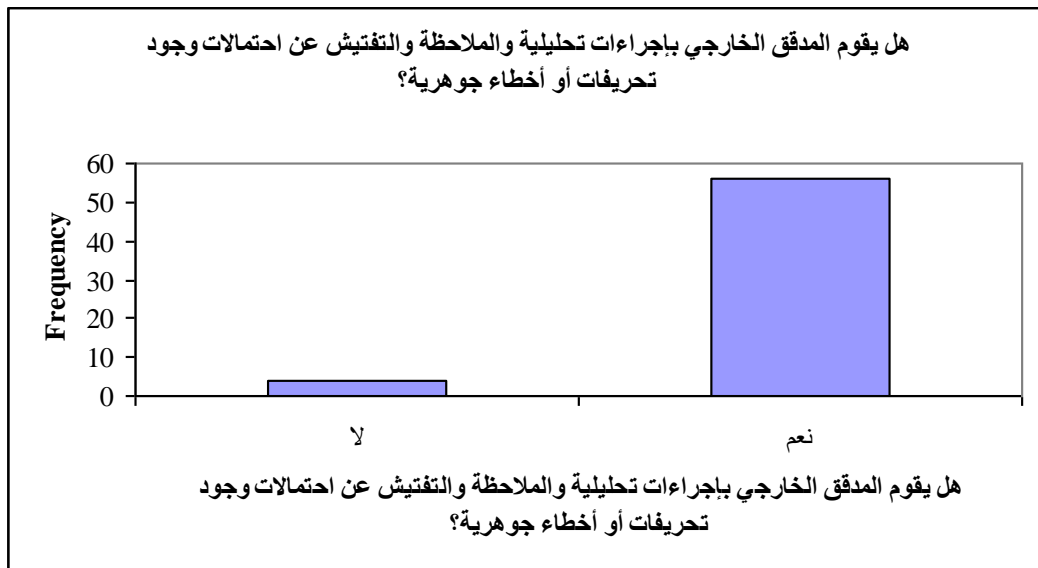


شكل رقم (٣٤): نسب إجابات أفراد العينة قيام المدقق الخارجي بربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي اختبارها عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السادس والعشرين يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ٣.٠٢٧ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية على أن المدقق الخارجي يقوم بربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي اختبارها عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

9: بالنسبة للسؤال السابع والعشرين "هل يقوم المدقق الخارجي باعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟": بلغت نسبة الإجابة بنعم ٩٣.٣% ونسبة الإجابة ب لا ٦.٧% كما حصل على متوسط وهو ٠.٩٣ وبانحراف معياري ٠.٢٥ وبترتيب ٢ وبالتالي فإن المدقق الخارجي يقوم باعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

ويبين الشكل التالي نسب إجابات أفراد العينة حول قيام المدقق الخارجي باعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

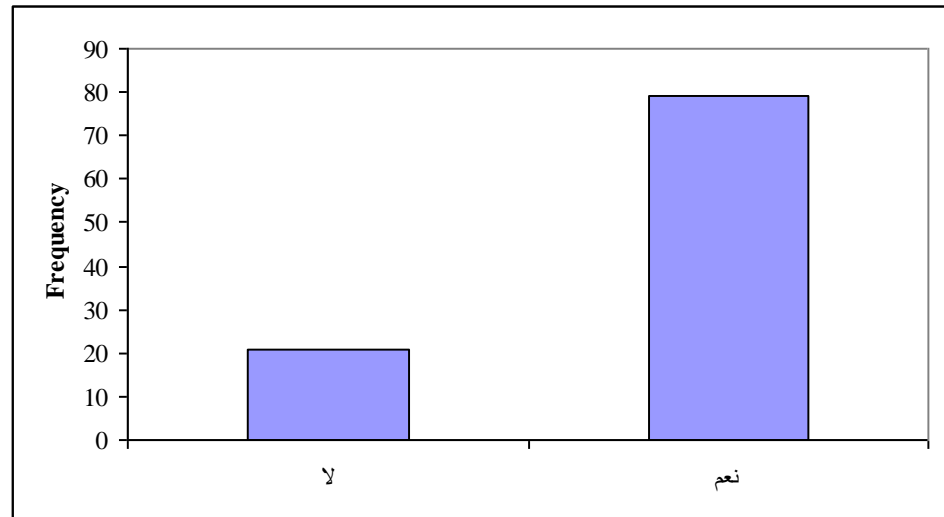


شكل رقم (٣٥): نسب إجابات أفراد العينة حول قيام المدقق الخارجي باعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

وبالرجوع إلى اختبار T للسؤال السابع والعشرين يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٣.٣٤٤ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن المدقق الخارجي يقوم باعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

مما سبق تبين للباحثة:

بقراءة جدول تكرارات الفرض الثاني يتبين أن نسبة الموافقة على أن هناك تأثير لدراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بلغت نسبة الإجابة بنعم ٧٩.١%، بينما بلغت نسبة الإجابة بـ لا ٢٠.٩%، وهي النسبة الأقل، والمتوسط الحسابي ٠.٧٩ ويعتبر أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي ٠.٥، مما يدل على موافقة أفراد العينة على الفرض الثاني، بانحراف معياري ٠.٢٢ مما يدل على عدم وجود تشتت كبير للإجابات عن الوسط الحسابي، وهذا يؤدي إلى قبول الفرض الثاني بشكل عام. ويمكن ملاحظة نسب الإجابات على بنود الفرض الثاني من خلال الشكل البياني التالي:



شكل رقم (٣٦): نسب إجابات أفراد العينة عن الفرض الثاني

ومن خلال الرجوع إلى اختبار T لجميع بنود المحور يتبين أن قيمة t المحسوبة تساوي ١٠.٤٤٥ وهي أعلى من قيمتها الجدولية ١.٩٦، عند مستوى ثقة ٩٥%، ومستوى دلالة ٠.٠٥، مما يدل على أن هناك دلالة إحصائية حول تأثير لدراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

٤-٢-٤: تحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة:

في ضوء نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة ولقياس أثر قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لمعرفة الأثر المترتب على دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ومكوناته في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ويبين الجدول رقم () ما يلي:

المتغير التابع	Sig	معامل التحديد R ₂	F	F الجدولية	T	T الجدولية
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	.000	.522	34.78	3.84	10.445	1.96

جدول رقم (٩): نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة F المحسوبة بلغت 34.78 بينما قيمتها الجدولية بلغت 3.84 وبمقارنة القيم يتبين أن قيمة F المحسوبة أكبر من الجدولية لذلك يتم قبول الفرضية أن هناك أثر لدراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وهذا ما يؤكد قيمة مستوى الدلالة (sig.) البالغة صفر إذ أنها أقل من ٥%.

- ولاختبار أثر دراسة بيئة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يبين الجدول التالي نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة بيئة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية:

المتغير المستقل	Sig	R ₂	B	T المحسوبة
بيئة الرقابة	.000	.451	.081	19.969

جدول رقم (١٠) نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة بيئة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة أكبر من الجدولية البالغة 1.96 مما يشير أن هناك أثر لدراسة بيئة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وهذا ما يؤكد مستوى الدلالة sig البالغة صفر إذ أنها أقل من ٥% كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل R2 يفسر ما نسبته (0.451) من التباين في المتغير التابع.

- ولاختبار أثر دراسة تقويم المخاطر في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يبين الجدول التالي نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة تقويم الخاطر في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية:

المتغير المستقل	Sig	R ₂	B	T المحسوبة
تقويم المخاطر	.000	.369	.113	13.344

جدول رقم (١١) نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة تقويم المخاطر في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة أكبر من الجدولية البالغة 1.96 مما يشير أن هناك أثر لدراسة تقويم المخاطر في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وهذا ما يؤكد مستوى الدلالة sig البالغة صفر إذ أنها أقل من ٥% كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل R2 يفسر ما نسبته (0.369) من التباين في المتغير التابع.

- ولاختبار أثر دراسة أنشطة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يبين الجدول التالي نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة أنشطة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

المتغير المستقل	Sig	R ₂	B	T المحسوبة
أنشطة الرقابة	.000	.321	.251	7.529

جدول رقم (١٢) نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة أنشطة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة أكبر من الجدولية البالغة 1.96 مما يشير أن هناك أثر لدراسة أنشطة الرقابة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وهذا ما يؤكد مستوى الدلالة sig البالغة صفر إذ أنها أقل من ٥% كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل R₂ يفسر ما نسبته (.321) من التباين في المتغير التابع.

- ولاختبار أثر دراسة المعلومات والتوصيل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يبين الجدول التالي نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة المعلومات والتوصيل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

المتغير المستقل	Sig	R ₂	B	T المحسوبة
المعلومات والتوصيل	.000	.225	.044	0

جدول رقم (١٣) نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة المعلومات والتوصيل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة أكبر من الجدولية البالغة 1.96 مما يشير أن هناك أثر لدراسة المعلومات والتوصيل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وهذا ما يؤكد مستوى الدلالة sig البالغة صفر إذ أنها أقل من ٥% كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل R2 يفسر ما نسبته (0.225) من التباين في المتغير التابع.

- ولاختبار أثر دراسة المتابعة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يبين الجدول التالي نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة المتابعة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

المتغير المستقل	Sig	R ₂	B	T المحسوبة
المتابعة	000.	.252	.080	5.761

جدول رقم (١٤) نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر دراسة المتابعة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة أكبر من الجدولية البالغة 1.96 مما يشير أن هناك أثر لدراسة المتابعة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وهذا ما يؤكد مستوى الدلالة sig البالغة صفر إذ أنها أقل من ٥% كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل R2 يفسر ما نسبته (0.252) من التباين في المتغير التابع.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

٥-١: النتائج

١. يلتزم مدقق الحسابات في الشركات المساهمة السورية بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتحليل مكوناته الخمسة وفقاً لآراء أفراد العينة.
٢. يؤثر فحص وتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية والتحقق من التطبيق الفعلي له والوقوف على أوجه القصور فيه، في توفير أساس فعال لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وذلك وفقاً لآراء أفراد العينة.
٣. احتل فحص ودراسة المدقق الخارجي لبيئة الرقابة الداخلية المرتبة الأولى كأكثر مساهمة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ثم المرتبة الثانية لتقويم المخاطر، بينما أنشطة الرقابة كانت في المرتبة الثالثة وذلك وفقاً لآراء أفراد العينة.
٤. وفقاً لآراء أفراد العينة فإن وجود نظام رقابة داخلية فعال في الشركات المساهمة السورية يعمل على ضبط مستويات المخاطر وتحديد حجم وطبيعة وتوقيت الاختبارات اللازمة ومنع واكتشاف الأخطاء الجوهرية وبالتالي توفير الثقة في البيانات المالية

٥-٢: التوصيات

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، يمكن تقديم التوصيات التالية:

١. يتوجب على مدقق الحسابات فحص وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات والتأكد من تطبيق عناصرها وفقاً لمقررات لجنة COSO.
٢. ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لمدققي الحسابات، وتطوير أدائهم واستخدام التقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم، والاهتمام بعقد دورات تدريبية متخصصة لمدققي الحسابات تتعلق بمعايير التدقيق وكيفية تطبيقها، وخصوصاً فيما يتعلق بتصميم الاختبارات اللازمة للكشف عن الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية المنشورة.
٣. ضرورة اهتمام الجهات الوصائية في سوريا بعقد ورشات عمل وإلزام المدققين في سوريا بحضورها ومتابعة تحديثات معايير التدقيق وإطلاعهم على التجارب العملية في هذا المجال.
٤. يتوجب على مدقق الحسابات الخارجي فحص ودراسة كافة مكونات نظام الرقابة الداخلية من أجل التحديد والتقييم الدقيق لنقاط الضعف والأخطاء والتحريفات وبالتالي تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

قائمة المراجع

المراجع العربية

أولاً: الكتب

١. أرينز، ألفين؛ لوبك، جيمس: " المراجعة مدخل متكامل "، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٢.
٢. الحدر، زهير: " علم تدقيق الحسابات "، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠١٠.
٣. الحميد، محمد عباس؛ نينو، ماركو إبراهيم: " حماية أنظمة المعلومات "، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٧.
٤. الذنبيات، علي عبد القادر: "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرة وتطبيق"، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠٠٦.
٥. السامرائي، إيمان فاضل؛ الزعبي، هيثم محمد: " نظم المعلومات الإدارية "، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.
٦. السيد، اسماعيل: " نظم المعلومات "، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، مصر، دون سنة النشر.
٧. الشماع، خليل محمد حسن؛ خضير، كاظم حمود: " نظرية المنظمة "، دار السيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧.
٨. الصحن، عبد الفتاح محمد؛ سرايا، محمد السيد؛ نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد: " المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية "، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٧.
٩. الصحن، عبد الفتاح؛ كامل، سمير: " الرقابة والمراجعة الداخلية "، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2006.
١٠. القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين: " تدقيق الحسابات والإجراءات "، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٠.

١١. القاضي، حسين; دحدوح، حسين; قريط، عصام: " أصول المراجعة (١) "، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٨.
١٢. القباني، ثناء "المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
١٣. القباني، ثناء علي: " الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني "، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
١٤. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين " مفاهيم التدقيق المتقدمة " مطابع الشمس، عمان، الأردن، ٢٠٠١.
١٥. الناغي، محمد السيد: " المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق "، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠٠٠.
١٦. الوقاد، سامي محمد; وديان، لؤي محمد: " تدقيق الحسابات (١)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، ٢٠١٠.
١٧. بسيوني، عبد الغني: " أصول علم الإدارة العامة "، الدار الجامعية، بيروت، ٢٠٠٩.
١٨. توماس، وليم؛ هنكي، أمرسون: " المراجعة بين النظرية والتطبيق "، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الجزء الثاني، السعودية، ٢٠٠٧.
١٩. جمعة، أحمد حلمي: " المدخل في التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
٢٠. حماد، طارق عبد العال: " موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية الجزء الثاني "، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
٢١. حماد، طارق عبد العال: " موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، الرقابة الداخلية - أدلة الإثبات "، الدار الجامعية، ٢٠٠٤.
٢٢. سرايا، محمد السيد: "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مصر، ٢٠٠٧.

٢٣. شعباني، وليد: " أصول المراجعة "، منشورات جامعة حلب، كلية الاقتصاد والتجارة، قسم المحاسبة، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، ١٩٩٢.
٢٤. عبد الرزاق، محمد عثمان "أصول التدقيق والرقابة الداخلية"، دار الكتب للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، الموصل، العراق، ٢٠١٠.
٢٥. عبد الله، خالد أمين: " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية "، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، ٢٠٠٧.
٢٦. غالي، جورج دانيال: " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة "، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، مصر، ٢٠٠٣.
٢٧. قاسم، عبد الرزاق محمد: " نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية "، دار الثقافة للنشر، دمشق، ٢٠٠٣.
٢٨. كرسوع، أرزاق أيوب: " مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة "، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، فلسطين، ٢٠٠٨.
٢٩. لطفي، أمين السيد: " المراجعة بين النظرية والتطبيق "، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
٣٠. لطفي، أمين السيد: " دراسات تطبيقية في المراجعة "، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٩.
٣١. لطفي، أمين السيد: "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
٣٢. موسكوف، ستيفن أ.; سيمكن، مارك ج.: " نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات "، ترجمة كمال الدين سعيد وأحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٢.
٣٣. نصر علي، عبد الوهاب; شحاتة، شحاتة السيد: "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.

٣٤. نصر علي، عبد الوهاب؛ شحاتة، شحاتة السيد؛ نجيب، عادل: "دراسات في المراجعة المتقدمة"، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٣.
٣٥. نور، أحمد: "مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية"، مطبعة الاقتصاد، الاسكندرية، مصر، ١٩٩٢.

ثانياً: الدوريات

١. البواب، عاطف" دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي- دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين" مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد ٤٢، العدد ٢، ٢٠١٥.
٢. القشي، ظاهر؛ العبادي، هيثم: " أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركة الخدمات المالية في الأردن"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٩.
٣. الججاوي، طلال: "تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات، دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية مصر، ٢٠٠٦.
٤. السبوع، سليمان سند: " أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على أهداف الرقابة، دراسة حالة الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، جامعة الحسين بن طلال، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، المجلد ٣٨، العدد ١، ٢٠١١.
٥. إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف: "اختبار تجريبي لقياس مدى فاعلية الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير في ظل بيئة قانون سارينز - أوكسلي"، بحث منشور، أكاديمية الشروق، ٢٠٠٩.
٦. دحدوح، حسين أحمد: " مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مجلة جمعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الأول، ٢٠٠٦.

٧. شداد، إبراهيم: "مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العدد ٤١-٤٢، ٢٠٠٠.
٨. نور، عبد الناصر; نائل، عدس: "مقاييس الرقابة والأمان للبيانات المحاسبية في ظل نظم المعلومات المحوسبة، دراسة ميدانية على البنوك التجارية في الأردن"، مجلة بحوث مستقبلية، العدد ١٨، ٢٠٠٧.
٩. هلدني، آلان; الغبان، ثائر: "دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني"، مجلة علوم إنسانية، عدد ٤٥، السليمانية، العراق، ٢٠١٠.

ثالثاً: الرسائل والأطروحات الجامعية

١. أحمد، وجدان علي: " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة"، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، ٢٠١٠.
٢. البطاح، حسام عمر: " المراقبة الداخلية وأثرها في إنجاح المشروع"، رسالة ماجستير، جامعة حلب، حلب، سوريا، ٢٠٠٢.
٣. البيروتى، روان: " مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز موثوقية التقارير المالية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، ٢٠١٤.
٤. الحداد، سامح عبد الرزاق: " تحليل وتقييم استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، غزة، فلسطين، ٢٠٠٨.
٥. الحلو، شيرين: "المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ٢٠١٢.
٦. الشائبى، محمد علي نصر سالم: " تكيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثره على موثوقية القوائم المالية، دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، ٢٠١١.

٧. العازمي، فايز مرزوق: " دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية دراسة ميدانية "، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، ٢٠١٢.
٨. العبيدي، جوان جاسم خضير: " إطار مفتوح لإعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها "، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٠٠٧.
٩. العيد، خيراني: " مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة "، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، ٢٠١٣.
١٠. الكحلوت، خالد عمر: "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٤.
١١. المدلل، يوسف سعيد: " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية) "، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٧.
١٢. دربي، هوشيار عبد الله حويز: " مشاكل وصعوبات استخدام الحاسوب في عملية التدقيق، دراسة تطبيقية في عدد من المنشآت الخاضعة لتدقيق ديوان الرقابة المالية "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، ١٩٩٦.
١٣. زيدان، زياد أمين عبد الغني: " تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، ٢٠٠١.
١٤. غلوس، سميحة: "مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، ٢٠١٣.
١٥. فضيلة، بوطورة: "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، (دراسة حالة) الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك"، رسالة ماجستير، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، الجزائر، ٢٠٠٧.

١٦. ميلود، عزوز: "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية"، رسالة ماجستير، جامعة أوت، الجزائر، ٢٠٠٧.
١٧. المومني، منذر؛ البدور، جمال: "مدى التزام مدققي الحسابات في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه"، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.
١٨. جربوع، يوسف محمود: "مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٢.
١٩. جربوع، يوسف محمود: "مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين"، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، قسم محاسبة، فلسطين، ٢٠٠٤.
٢٠. الجويل، أحمد: "دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية الأردنية"، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، ٢٠١١.
٢١. القبح، نائل: "أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين"، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، نابلس، ٢٠٠٢.
٢٢. جربوع، يوسف محمود: "مجالات مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية في غزة - دراسة تحليلية"، الجامعة الإسلامية، فلسطين، غزة، ٢٠٠٥.
٢٣. عرار، شادن: "مدى التزام المدقق الخارجي بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء عند تدقيق البيانات المالية"، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية إدارة الأعمال، الأردن، ٢٠٠٩.
٢٤. علي، صباح سيف عبد الله: "مدى إمكانية تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٧٠) الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات القانونيين اليمنيين"، جامعة العلوم والتكنولوجيا، كلية العلوم الإدارية الإنسانية، اليمن، ٢٠٠٨.

٢٥. محسن، محمود عبد السلام: "مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة وتطبيق"، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ٢٠١١.

رابعاً: القوانين والمعايير

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين: "تطورات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، إصدار ٢٠١٠.
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥/، عمان، الأردن، ٢٠١٢.
٣. الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٤٠/، عمان، الأردن، ٢٠١٢.
٤. الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣١٥ المنقح/، عمان، الأردن، ٢٠١٢.
٥. الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٣٣٠/، عمان، الأردن، ٢٠١٢.
٦. الاتحاد الدولي للمحاسبين: ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٢٦٥/، عمان، الأردن، ٢٠١٢.
٧. الاتحاد الدولي للمحاسبين: المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ٢٠١٢.
٨. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معيار التدقيق الدولي /٦١٠/، عمان الأردن، ٢٠١٢.
٩. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA): "مشروع معايير المراجعة الداخلية السعودية وقواعد السلوك المهني"، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، ٢٠٠٤.

خامساً: أبحاث المؤتمرات

١. الرفاعي، خليل؛ الرمحي، نضال؛ جلال، محمود: "أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ٢٠٠٩.
٢. جربوع، يوسف محمود: "محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول للاستثمار والتمويل في فلسطين"، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ٢٠٠٥.

المراجع الأجنبية:

1. American institute of certified Public Accountants (AICPA), "The Auditor's consideration of the internal Audit Function in an audit of financial statements", statement on auditing standards, No.65, New York, 1997.
2. Arens & Loebbecke: "Auditing and Integrated Approach", Prentice Hall, inc, New jersey, 2002.
3. Arens, Alvin A.; Elder, Randal J.; Beasley, Mark S.: "Auditing and assurance services: An Integrated Approach", 14th edition, New jersey, Prentice Hall, 2012.
4. Chadeaux, Martial: "Audit fiscal", Edition Litec, Paris, 1987.
5. Benita Gullkvist, Annukka Jokipii," Perceived Importance of Red Flags across Fraud Types, Critical Perspective on Accounting, Volume 24,2015.

6. Coopers, Lybrand: "Manual of Auditing", fourth edition, Gee& co (publishers) Limited, July, 1992.
7. Dan Guy, M: "Harcourt, Brace & company", New York, 2008.
8. Druker, Peter. F: "Management: Tasks Responsibilities", Practic, Harper Colophon Books New York, 2009.
9. Frazier: "The CPA Journal, The New SAS NO.78, Vol. 66, Issue 6, New York, 2010.
10. Hayes, Rick; Dassen, Roger; Schilder, Arnold; Wallage, Philip: "Principles of auditing: An Introduction to international standards on auditing", 2nd edition, England, 2008.
11. International auditing and assurance standards Board, IAAS 315, 2010.
12. Khanna, Vijay Kumar: "Survey on Weaknesses Of bank internal control system ", Journal of International Finance& Economics, Vol.9, Issue 6 , November, 2008.
13. Knechel, W, Robert; Salterio, Steve; Ballou, Brain: Auditing assurance and Risk, 3th edition, Canada, Thomson south-western, 2007.
14. Konorth, larry f.: " Auditing arisk Malysis Approach, 5th edition, copyrith by south western, 2004.
15. Kopp, Lori S. & Bierstaker, James L.: "Auditors' memory of internal control information: The effect of documentation preparation versus review", Advances in Accounting Behavioral Research, 2006, vol. 9, No. 3.
16. Lendle, Klaus: " Performance management in Internal audit: implementation, merits and challenges in medium – sized audit department, Nov, vol2, Issue1: 2008.

17. Leonard W. Vona: " fraud Risk Assessment Building A fraud Audit Program ", USA, 2008.
18. Lin s.et.al : "The role of audit function in the disclosure of material weaknesses ", Accounting Review, vol. 86, issue.1, 2010.
19. Mancino, Jane: "The Auditor and Fraud", Journal of Accountancy, New York, April, vol.183, No. 4,1997.
20. Messier. William F: " Auditing & Assurance Services, 2rd Edition, Boston, 2000.
- 21.Owhoso, Vincent E.; Messier, William F.; Lynch, John G.: "Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review", Journal of Accounting Research, NewYork, April, vol. 40, 2002.
- 22.Ricchiute, D.N: " Auditing, Cincinnati ohio ; south western , Publishing Co, 2008.
23. Robson, D.: "The expectation Gap fraud and Error", Accounting SA, November 1988.
- 24.Soltani, B f: " Auditing: An International Approach, Prentice Hall, Harlow ,England, 2007, P. 211.
25. Stephens, A.: "Corporate governance quality and internal control under the sarbances oxley regime section302", unpublished Doctoral Dissertation, the University of Arizona. 2009.
26. Taylor, Donald H.: "Auditing: Integrate concepts and Procedures", John. Wiley, 2008.
27. Whittington, Ray: "Principles of Auditing", Irwin, Vol. 65, No.3, 2009.

28. Shun Hsu, Chi H. Hua Kung, Fan, and James, Kieran, "An Investigation of Auditors' Responsibility For Responsibility For Fraud Detection in Taiwan" *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol 5, 2013.

ملاحق الدراسة

١ : استمارة الاستبيان

٢ : الأساتذة المحكمين لإستمارة الاستبيان

المحلق الأول
استمارة الاستبيان

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

السادة المجيبون الكرام

تحية طيبة وبعد ...

إيماناً بأهمية البحث العلمي، وتأكيداً على دوره في خدمة عملية التنمية والنهوض بالواقع الاقتصادي والاجتماعي المحلي، تقوم الباحثة بإعداد رسالة ماجستير بعنوان:

" أثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

في الشركات المساهمة السورية "

(دراسة ميدانية)

يهدف البحث إلى التعرف على أثر دراسة وتحليل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لآراء المدققين الخارجيين في الشركات المساهمة السورية ودورها في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، والتأكد من قيام المدقق الخارجي في الشركات المساهمة السورية بدراسة نظام الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد على تلك الدراسة في تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية وفقاً لما نصت عليه معايير التدقيق الدولية، حيث أن فهم المدقق للرقابة الداخلية يساعده في تحديد أنواع الأخطاء المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء في تصميم طبيعة ومدى الحاجة إلى المزيد من إجراءات التدقيق.

ولغرض إكمال هذا البحث، ترحو الباحثة من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق بدقة وموضوعية راجية عدم إغفال أي سؤال من أجل تحقيق أهداف البحث والخروج بنتائج وتوصيات واقعية.

إن الأسئلة الواردة في الاستبيان ستستخدم للأغراض العلمية فقط، وكل ما يرد فيه من معلومات سيبقى سرياً وغير قابل للنشر، ولن يسمح لأحد بالاطلاع عليها من غير المهتمين بالبحث العلمي.

مع فائق الشكر والتقدير لحسن تعاونكم

يرجى وضع إشارة (√) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال مما يلي:

القسم الأول: معلومات عامة

المؤهلات العلمية:

١. دكتوراه ٢. ماجستير
٣. دبلوم ٤. إجازة

سنوات الخبرة:

١. أقل من ٥ سنوات ٢. من ٥-١٠ سنوات
٣. ١٠ سنوات فما فوق

القسم الثاني:

المحور الأول: معرفة رأيكم حول مدى التزام المدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة السورية

الأسئلة	موافق	محايد	غير موافق
١. تعد دراسة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ضرورية في الشركة المساهمة.			
٢. على المدقق الخارجي التأكد من مدى قيام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة تعمل بشكل جيد وتغطي كافة جوانب العمل في الشركة.			
٣. على المدقق الخارجي التأكد من وجود ضوابط رقابية داخلية تساعد على انضباط العاملين في الشركة واتخاذ الإجراءات الرادعة في حال ارتكاب الأخطاء.			
٤. على المدقق الخارجي التأكد من وجود أنظمة ومعايير تحث الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية في أدائهم للمهام المكلفين بها والتأكد من مدى التزام الموظفين بتلك المعايير.			
٥. على المدقق الخارجي التأكد من وجود ما يفيد أن الإدارة قادرة على فرض العقوبات الرادعة عند اكتشافها لمخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة.			
٦. يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل يغطي كافة احتياجات الشركة ويحدد سياسات وإجراءات عمل واضحة ومكتوبة لكافة			

		الوظائف والصلاحيات والواجبات خال من تداخل الاختصاصات وتعارض المهام.	
٧		على المدقق الخارجي التأكد من وضوح النظام الداخلي للمنشأة (سياسات التعيين، الترقية، المكافآت، العقوبات، الإجازات،) وما مدى الالتزام به.	
٨		يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من وجود معايير أداء سليمة لقياس أداء العاملين ومقارنتها مع ما هو مخطط له وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.	
٩		على المدقق الخارجي التأكد من مدى حرص الإدارة على نشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها وخالية من الأخطاء الجوهرية.	
١٠		على المدقق الخارجي معرفة فيما إذا كانت الإدارة تقوم بتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بشكل مستمر لمنع حدوث الأخطاء أو اكتشافها وتصحيحها.	
١١		على المدقق الخارجي أن يفحص مدى قدرة الإدارة على القيام بتقدير فعال للمخاطر المحيطة بها والمتعلقة بإعداد القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية وتقدير أهمية تلك المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها.	
١٢		على المدقق الخارجي التأكد من قدرة الإدارة على اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المخاطر في الوقت المناسب وتخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.	
١٣		يعد التأكد من إعداد الشركة تقارير دورية عن سير العمل في الشركة من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات والمعلومات المحاسبية مهم للمدقق الخارجي	
١٤		يجب على المدقق الخارجي التأكد من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والرقابة على التطبيقات يتم تنفيذها وفقاً لما هو محدد ويتم تحديثها بشكل دوري.	
١٥		على المدقق الخارجي التأكد من توفر أنظمة معلومات تحوي عناصر مادية وبرمجيات وأشخاص مؤهلة وقادرة على تحديد المعلومات اللازمة ومعالجتها من أجل إعداد التقارير اللازمة لاتخاذ القرارات إضافة إلى وجود ضوابط رقابية تعالج وجود أي خلل وبالسعة المطلوبة.	
١٦		على المدقق الخارجي التأكد من وجود قنوات اتصال فعالة واضحة ومفتوحة تضمن توفير معلومات تنسم بالدقة والوضوح للأشخاص المناسبين ولجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الشركة وفي الوقت المناسب لتمكينهم من القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.	
١٧		يجب على المدقق الخارجي التأكد من قيام الإدارة بالتقييم الدائم والدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية في الشركة وإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف.	
١٨		على المدقق الخارجي التأكد من أنه يتم تزويد الإدارة بالتقارير حول أي خلل يطرأ على نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب وما مدى استجابة الإدارة لتلك التقارير واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.	

المحور الثاني: معرفة رأيكم حول أثر دراسة المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية في الشركات
المساهمة السورية في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية

لا	نعم	الأسئلة
		١٩ هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل بيئة الرقابة داخل المنشأة والتأكد من النزاهة والأخلاقيات والكفاءة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية ؟
		٢٠ هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة عملية تقدير المخاطر وتحليلها وكيفية إدارتها ومعرفة الثغرات التي تؤثر على نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟
		٢١ هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة وتحليل أنشطة وإجراءات الرقابة وفصل المهام والصلاحيات في المنشأة في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟
		٢٢ هل يؤثر قيام المدقق الخارجي بدراسة نظام المعلومات وقنوات الاتصالات بين مختلف مستويات الشركة في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟
		٢٣ هل يؤثر دراسة المدقق الخارجي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتقييم المستمر له وتحديد نقاط الضعف في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟
		٢٤ هل يقوم المدقق الخارجي بتحديد المخاطر من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟
		٢٥ هل يقوم المدقق الخارجي بتقييم المخاطر المحددة، وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات عند تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية ؟
		٢٦ هل يقوم المدقق الخارجي بربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، أخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي اختبارها عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؟
		٢٧ هل يقوم المدقق الخارجي باعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري عند تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية؟

إذا كان لديكم أية إضافات أو ملاحظات يرجى ذكرها

.....

.....

.....

.....

مع فائق التقدير والاحترام لحسن تعاونكم

الباحثة: آلاء حمدان

الملحق الثاني

الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

- د. حسين دحدوح: أستاذ في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق
- د. مأمون حمدان: أستاذ مساعد في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق
- د. تيسير المصري: أستاذ مساعد في قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق

The Effect Of Studying The Internal Control System On Determining And Evaluating The Risks Of Material Errors At Syrian Joint-Stock Companies

(Field Study)

By: Alaa Hamdan

Supervisor: Dr. Kais Osman

Abstract

This research aimed to know the effect of studying and analyzing internal control system on determining and evaluating the risks of material errors at Syrian joint-stock companies.

This research relied on descriptive and analytical method in constructing the theoretical framework. To achieve the research objectives a questionnaire was designed and distributed to a sample of /100/ individuals from internal and external auditors in the licensed joint-stock companies.

The research concluded that:

1. According to the views of the sample, auditors at Syrian joint-stock companies commit to the studying of internal control system and depend on it for determining and evaluating the risks of material errors according to the rules of the international auditing standards.
2. Examining and evaluating internal control system at Syrian joint-stock companies and making sure of its actual application by external auditors contribute to provide basis for determining and evaluating the risks of material errors according to the views of the sample .
3. According to the views of the sample, Whenever the external auditor studies in-depth and analyses the internal control system at Syrian joint-stock companies, it will be a positive effect on determining the nature, timing and quantity of the needed tests for detecting any deviations and thus determining and evaluating the risks of the material errors.