



كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان

مدى الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (٢٦٥) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة
الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة في الكويت

**The Extent of Compliance with International Standard on Auditing
Communicating Deficiencies in Internal Control to Those (٢٦٥)
Charged with Governance and Management in Kuwait**

إعداد الطالب:

موسى سلامه نافع الحربي

الرقم الجامعي ١٧٧٠٥٠٤٠٢١

إشراف الدكتور

الدكتور محمد ناصر موسى حمدان

الفصل الدراسي الصيفي ٢٠١٨/٢٠١٩

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية
الاقتصاد والعلوم الإدارية.

نفيوض

إنا الطالب موسى سلامة نافع الصربي/ الرقم الجامعي 1770504021

أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي، للمكتبات أو المؤسسات
أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع :  التاريخ 25/2/2019



جامعة آل البيت
عمادة الدراسات العليا

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها لطلبة الماجستير

أنا الطالب: موسى سلامه نافع الحربي الرقم الجامعي: 1770504021

التخصص: محاسبة الكلية: الاقتصاد والعلوم الإدارية

أعلن أنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المعمول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان: مدى الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (265) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة في الكويت وذلك بما يتسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والإطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو إطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإني التحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك مما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

التاريخ: 2019/2/14

توقيع الطالب: موسى سلامه نافع الحربي

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة بعنوان 'مدى الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (265) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة في الكويت' وأجيزت بتاريخ: 2019 /7 /25.

التوقيع





مشرفاً ورئيساً

عضواً

عضواً

أعضاء لجنة المناقشة

الدكتور محمد ناصر حمدان

الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة

الدكتور محمد محمود حميدات

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله أولاً وأخراً، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وأتوجه بالشكر الجزيل إلى الدكتور محمد ناصر حمدان الذي تفضل بالموافقة على الإشراف على هذه الرسالة، وأعانني بكل ما استطاع من وقت وجهد لإتمام العمل بالصورة الحالية.

والشكر موصول لجامعة آل البيت وكلية الاقتصاد والعلوم الادارية ورئيس قسم المحاسبة وأعضاء الهيئة التدريسية بالقسم، ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر للأساتذة الذين وافقوا على مناقشتي لرسالة الماجستير ليثروا الرسالة بملحوظاتهم القيمة، وجميع من كان له الفضل علي وعلى زملائي بالعلم والمعرفة.

قائمة المحتويات

هـ	الشكر والتقدير	.....
و	قائمة المحتويات	.....
ظ	قائمة الجداول	.....
ي	قائمة الملاحق	.....
ي	قائمة المختصرات	.....
ك	الملخص	.....
ل	Abstract	.....
١	الفصل الأول الإطار العام للدراسة	.....
١	أولاً : مقدمة	.....
٢	ثانياً: مشكلة الدراسة وأسئلتها	.....
٣	ثالثاً: أهداف الدراسة	.....
٤	رابعاً: أهمية الدراسة	.....
٤	خامساً: فرضيات الدراسة	.....
٥	سادساً: مصطلحات الدراسة:	.....
٨	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة	.....
٨	المبحث الأول: الإطار النظري	.....
٨	١-١ تمهيد	.....
٨	١-٢ التدقيق الخارجي	.....
٩	٢-٢ الأركان الأساسية لعملية التدقيق	.....
١٠	٣-٢ مدقق الحسابات الخارجي (External Auditor):	.....
١٠	٤-٢ وظيفة التدقيق الخارجي	.....
١١	٥-٢ معايير التدقيق الدولية	.....
٢٧	المبحث الثاني الدراسات السابقة	.....
٢٧	تمهيد	.....

أولاً: الدراسات العربية:	٢٧
ثانياً : الدراسات باللغة الأجنبية	٣٤
ثالثاً : ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:	٣٩
الفصل الثالث منهجية الدراسة	٤٠
أولاً : مصادر جمع البيانات	٤٠
ثانياً: أداة الدراسة	٤١
ثالثاً: مجتمع الدراسة	٤٢
رابعاً: الخصائص الديموغرافية	٤٢
خامساً: المؤهل العلمي	٤٣
سادساً: التخصص العلمي	٤٤
سابعاً: الخبرة العملية	٤٤
ثامناً: المسمى الوظيفي	٤٤
تاسعاً: أسلوب تحليل البيانات	٤٦
عاشراً: ثبات أداة الدراسة:	٤٦
الحادي عشر: التوزيع الطبيعي:	٤٧
ثاني عشر: الأساليب الإحصائية	٤٨
الفصل الرابع عرض النتائج الإحصائية ومناقشتها	٤٩
أولاً: النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية	٤٩
ثانياً : النتائج المتعلقة بأبعاد مجال التطبيق المستنبطة	٥١
ثالثاً: النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة	٥٣
رابعاً: النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات أبعاد مجال	٥٦
خامساً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة	٥٩
الفصل الخامس النتائج والتوصيات	٦٤
أولاً: النتائج	٦٤
ثانياً: التوصيات:	٦٥
المصادر والمراجع	٦٦
المراجع العربية	٦٦

٧١ المراجع الأجنبية:

٧٣ الملاحق،

قائمة الجداول

الصفحة	المحتويات	رقم الجدول
٥٠	توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية (٨٦)	١
٥٣	معاملات الثبات (كرونباخ ألفا) لجميع فقرات مجالات الدراسة والأداة ككل	٢
٥٤	نتائج تطبيق الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) على مجالات أداة الدراسة والأداة ككل أداة الدراسة	٣
٥٦	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال التصميم	٤
٥٨	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال التطبيق	٥
٥٩	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال أوجه القصور في الرقابة الداخلية	٦
٦١	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال الإبلاغ	٧
٦٣	الالتزام بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) بكافة أبعاده	٨
٦٤	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على أبعاد مجال مراحل القصور ككل	٩
٦٥	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على أبعاد مجال تحديد أوجه القصور	١٠
٦٦	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على أبعاد مجال الإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية	١١

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
٧٦	الاستبيان	١
٨٥	قائمة بأسماء المحكمين	٢
٨٦	معياري التدقيق رقم (٢٦٥)	٣

قائمة المختصرات

الاختصار (الرمز)	المصطلح بالانجليزية	المصطلح بالعربية
IFAC	International Federation Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
AASB	Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتاكيدي
APB	Auditing Practices Board	مجلس ممارسة التدقيق
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية

مدى الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (٢٦٥) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة في الكويت

إعداد الطالب: موسى سلامه نافع الحربي

إشراف: الدكتور محمد ناصر موسى حمدان

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدققين الخارجيين الكويتيين بمعيار التدقيق الدولي (٢٦٥) المتعلق بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة، تكون مجتمع الدراسة من المدققين الخارجيين الكويتيين، حيث تم توزيع الاستبيان تم بناؤه اعتماداً على بنود معيار التدقيق الدولي (٢٦٥)، على عينة من (٨٦) مدققاً منهم، واتبع في الدراسة المنهج الوصفي واستخدم في الدراسة أساليب التحليل الإحصائي الوصفي واختبار (ت) لاختبار فرضياتها. توصلت الدراسة إلى أنه يوجد التزام لدى المدققين الكويتيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي (٢٦٥) وبدرجة مرتفعة وبشكل عام، أما فيما يتعلق بالالتزام التفصيلي لبنود المعيار، فقد بينت الدراسة أن المدققين يقومون بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وبدرجة مرتفعة، حيث يقومون بتحديد أعداد مراحل القصور في مرحلة التصميم بدرجة مرتفعة وفي مرحلة التطبيق بدرجة متوسطة. أما الالتزام بتحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية فكان بدرجة مرتفعة. أما الإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية فكان بدرجة متوسطة. وأوصت الدراسة بإيلاء المدققين الكويتيين مزيداً من الاهتمام وفي القصور ضمن مرحلة التطبيق، وحث الإدارات في الشركات التي يقوم المدققين بتنفيذ خدمات التدقيق الخارجي عليها، بأن يقدموا مزيداً من التعاون والتفهم لما يطرحه المدققين بما يتعلق بالقصور في الرقابة الداخلية في شركاتهم، مما يمكن المدقق من تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (٢٦٥) بشكل أفضل.

الكلمات المفتاحية: معيار التدقيق الدولي (٢٦٥)، الرقابة الداخلية.

**The Extent of Compliance with International Standard on Auditing
Communicating Deficiencies in Internal Control to Those (٢٦٥)
Charged with Governance and Management in Kuwait**

Prepared by: Mousa Salamah Al- Harbi

Supervisor: Muhammad Naser Hamdan

Abstract

The study aimed at identifying the extent to which the external Kuwaiti auditors comply with the International Auditing Standard (٢٦٥) concerning the reporting of deficiencies in the internal controls of those responsible for governing and management .

The study is based on a sample of (٨٦) of the Kuwaiti external auditors, Where the questionnaire was distributed based on the provisions of the International Standard on Auditing (ISA) (٢٦٥), The descriptive approach and the T-test were used to test the hypotheses of the study .

The study concluded that there is a higher degree of commitment of the Kuwaiti auditors in applying the ISA (٢٦٥) in general. With regard to the detailed commitment of the standards, the study showed a high level of the auditors identifying the deficiency stages dimensions in the design stage .Where they define the deficiency dimensions in the design stage at a high level, while showed a medium degree in the implementation stage .The obligation to identify deficiencies in internal controls was at medium level.

The study recommended that the Kuwaiti auditors pay more attention to the deficiencies within the implementation phase ،Meanwhile, urging the administrations in the companies that the auditors perform the external audit services to provide more cooperation and understanding of the auditors' suggestions

regarding the deficiencies in the internal controls in their companies, which will enable the auditor to apply the International Standard on Auditing (٣٦٥) in a better manner.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً : مقدمة

تعتبر معايير التدقيق الدولية المحرك والمرشد الرئيس للمدقق الخارجي في أدائه لمهامه في تنفيذ أعمال وبرامج التدقيق على الشركات والمؤسسات التي يتعاقد في تقديم خدمات التدقيق الخارجي لها، وقد شجعت المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق الخارجي على الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وفي بعض الدول نصت الانظمة والتعليمات الحكومية النازمة للممارسة المهنية لأعمال التدقيق بالزام المدققين بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند ممارستهم لخدمات التدقيق على الشركات.

يعتبر معيار التدقيق الدولي (٢٦٥) المتعلق بتحديد المدقق لأوجه القصور في الرقابة الداخلية والابلاغ عنها لفريق الحوكمة والإدارة احد معايير التدقيق التي وضحت واجبات المدقق المرتبطة بفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات التي يدقق عليها، باعتبار ان العمليات المحاسبية والقوائم المالية يتم اعدادها من قبل المحاسبين في الشركات ويتم تدقيقها والاشراف على اعدادها من قبل وحدات التدقيق والرقابة الداخلية فيها، وفي النهاية يتم تدقيق التقارير المالية من خلال المدقق الخارجي، مما اوجد علاقة بين أعمال التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية، وقد بينت معايير التدقيق مجموعة من القواعد الارشادية التي تساعد المدقق في تخطيط وتنفيذ برامج التدقيق مع الاخذ في الاعتبار ما يكتشفه المدقق الخارجي من ملاحظات تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وارشادات لإيصال المعلومات للمعنيين في الإدارات حول الملاحظات التي يكتشفها ونقاط الضعف والقوة في أنظمة الرقابة الداخلية.

وفي هذه الدراسة سيتناول الباحث دراسة تنفيذ التزام المدقق الخارجي بتحديد القصور في الرقابة الداخلية ومراحله وعملية ابلاغ المدقق الخارجي لفريق الحوكمة والإدارة عن حالات القصور ومستواها وذلك وفق ما يتطلبه المعيار الدولي (٢٦٥) .

ثانياً: مشكلة الدراسة وأسئلتها

ينفذ المدققين الخارجيين في دولة الكويت خدمات واعمال التدقيق على الشركات على المختلفه،ومن والمعروف انه من ضمن واجبات المدقق فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والمفروض ان يقوم بتقديم تقرير للإدارة يبلغ فيه الإدارة عن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، الان كيفية قيام المدقق بإبلاغ الإدارة وطبيعة الملاحظات التي يشير اليها والمتعلقة بالقصور في الرقابة الداخلية غير معروفه ولم تدرس في واقع الممارسة العملية، لذلك اصبح هناك حاجة إلى التحقق من قيام المدقق الخارجي من تنفيذ مجموعة من المهام والخطوات والإجراءات التي يجب ان يقوم بها وفق معيار التدقيق الدولي (٢٦٥) والذي يوضح ويرشد المدقق في طريقة ومتطلبات إبلاغه عن القصور في الرقابة الداخلية والابلاغ عنها لفريق الحوكمة والإدارة وذلك بعد قيامه بالإجراءات اللازمة لفحص نظام الرقابة الداخلية.

وقد تم عرض مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

السؤال الأول: هل يقوم المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية (التصميم، التطبيق) وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

السؤال الثاني: هل يقوم المدقق الخارجي بتحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها طبقاً للحكم المهني وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

السؤال الثالث: هل يلتزم المدقق الخارجي بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية لفريق الحوكمة والإدارة يتوافق في محتوياته مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

ثالثاً: أهداف الدراسة

يمكن عرض أهداف الدراسة في مجموعة من الأهداف التالية:

١. تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي بما يقوم به من مهام في سبيل تحقيق متطلبات معيار التدقيق الدولي (٢٦٥)، وهذا يتضمن قيام المدقق بتحديد مراحل القصور والضعف في الرقابة الداخلية والإبلاغ عنها لفريق الحوكمة والإدارة وفق متطلبات المعيار.
٢. التعرف على ابلاغات المدقق الخارجي عن التقصير الموجود في تصميم نظام الرقابة الداخلية وكذلك القصور الذي يحدث في الممارسة والتطبيق لأنظمة الرقابة الداخلية وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي (٢٦٥).
٣. كما تهدف الدراسة إلى التعرف على أوجه واشكال وطبيعة القصور ومظاهر الإخفاقات التي يكتشفها المدقق في أنظمة الرقابة الداخلية وذلك وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي (٢٦٥)، ومن ثم الإبلاغ عنها لفريق الحوكمة والإدارة.
٤. كما تهدف الدراسة إلى التعرف على توافق عملية صياغة المعلومات والإبلاغات حول أوجه وطبيعة القصور في أنظمة الرقابة الداخلية مع متطلبات معيار التدقيق الدولي (٢٦٥).

رابعاً: أهمية الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات المهمة كونها تتعرض لمهام المدقق الخارجي المتعلقة بالإبلاغ عن طبيعة القصور في نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الكويتية والتي يقوم بالتدقيق عليها مما يزيد من إدراك الإدارات في هذه الشركات وفريق الحوكمة بطبيعة المخاطر ونقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، مما يتيح لهم العمل على معالجة نقاط الضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية. كما إن كشف المدقق الخارجي وإبلاغه عن الممارسات التي تضعف وتسبب قصور في الرقابة الداخلية على الشركات سيمكن من وضع قيود تنظم ممارسة الرقابة الداخلية ليتم تنفيذها بصورة صحيحة وفق إجراءات تضمن معالجة القصور الناتج عن ممارسة التطبيق وإجراءات تنفيذ الرقابة الداخلية.

كما إن تقديم المدقق الخارجي معلومات لإدارات الشركات وفرق الحوكمة حول طبيعة وحجم وأشكال القصور في أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة التي يدقق عليها، ستضع إدارات الشركات وفريق الحوكمة أمام مسؤولية وتحديات مواجهة القصور مما يعني إعادة دراسة وتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية في ضوء المعلومات التي قدمها المدقق الخارجي حول هذا القصور، وهذا سينعكس إيجاباً على قدرة أنظمة الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافها.

خامساً: فرضيات الدراسة

بعد أن قام الباحث بتحديد مشكلة الدراسة وعرض أسئلتها وتحديد أهدافها، فإنه بناء على ذلك فقد تم صياغة فرضيات الدراسة التالية.

H₀₁ : لا يقوم المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

H٠١:١ : لا يقوم المدقق الخارجي بتحديد القصور في الرقابة الداخلية في مرحلة التصميم وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

H٠١:٢ : لا يقوم المدقق الخارجي بتحديد القصور في الرقابة الداخلية في مرحلة التطبيق وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

H٠٢ : لا يقوم المدقق الخارجي بتحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية طبقاً للحكم المهني وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

H٠٣ : لا يلتزم المدقق الخارجي بتقديم الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية لفريق الحوكمة والإدارة يتوافق في محتوياته مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

سادساً: مصطلحات الدراسة:

معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥): الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة

الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

يتناول المعيار مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة وبالشكل المناسب عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المدقق عند تدقيق القوائم المالية ولا يفرض هذا المعيار مسؤولية إضافية على المدقق فيما يتعلق بالحصول على فهم للرقابة الداخلية وتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، بما يزيد ويفوق متطلبات المعيار رقم (٣١٥) والمعيار رقم (٣٣٣) (٢٠١٠, IFAC).

واقع مهنة تدقيق الحسابات في الكويت

فيما يلي نبذة عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية والتي هي الجهة المنظمة لأعمال التدقيق في دولة الكويت (جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، ٢٠١٩)

تكونت جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية في فبراير ١٩٧٣ بهدف تنمية الثقافة والخبرة في مجال ميدان المحاسبة، وذلك عن طريق إجراء الدراسات وإعداد البحوث وتقديم الاستشارات وتبادل الخبرات في هذا المجال، بما يدعم التطبيق العملي القائم على التقدم العلمي، ويدعم التخصص المهني، كما يرفع مستوى الأداء العملي، ويزيد من المعرفة العلمية للعاملين في مجالات المحاسبة.

ولا شك أن ذلك خطوة إيجابية طالما تطلع إليها العاملون في هذا الميدان، لما لها من نتائج حميدة ومؤكدة نحو تحقيق وتدعيم التنمية الاقتصادية ورفع راية العلم في دولتنا العصرية.

إن المحاسب يقوم بدور فعال في ميدان التخطيط والموازنة وفي مجالات التنفيذ والرقابة التي لا يمكن أن تتم على الوجه الأكمل دون تدعيم بالبيانات وتوافر للأرقام التي تقدمها المحاسبة والتي تعتبر همزة الوصل بين العلوم الأخرى بما في ذلك التخطيط والموازنة والعلوم المحاسبية والإدارية.

والمحاسب له دور خاص بالنسبة لاستخراج هذه البيانات وإعدادها وتبويبها واستخدامها، فهو العالم بحدودها والعارف بأبعادها والمتفهم لطبيعتها ولذلك فإنه يحتل مركزاً هاماً في جميع الوحدات الإنتاجية والخدمية ويشغل الكثير من المناصب الفنية والإدارية.

وتهدف جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لتحقيق أهدافها العلمية والمهنية إيجاد رابطة قوية تلم شمل جميع العاملين في الميدان عن طريق لغة علمية يتخاطبون بها ومفاهيم موحدة يلتزمون بها تض لهم الطريق وتيسر لهم السبل نحو المستحدث عن الطرق والأساليب في المحاسبة وتعاونهم في عملهم لتحقيق الأهداف المرسومة، بما يرفع من مستوى وكفاءة الأداء ويقضى على الإسراف والضياع في الإنتاج.

الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري

١-١ تمهيد

قام الباحث بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين، المبحث الأول هو الاطار النظري والذي يتضمن اهم المفاهيم والمواضيع المتعلقة بالرقابة الداخلية وواجه القصور فيها وعلاقة المدقق بذلك مع التركيز على المعيار (٢٦٥) والتدقيق، اما المبح الثاني فقد اشتمل على اهم الدراسات وثيقة الصلة بموضوع الدراسة باللغتين العربية والأجنبية إضافة الى ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

١-٢ التدقيق الخارجي

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، وأما التدقيق بمعناه المهني فيعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية (جمعة، ٢٠١٢). تُعدُّ مهنة تدقيق الحسابات مهنة قديمة منذ عصر قدماء المصريين والرومان والإغريق؛ ويرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى، أما المعنى الحديث له فيعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث إنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر (المطارنة، ٢٠١٦).

ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات التي تنتج عن النظام المحاسبي المتبع، وذلك لمصلحة المستفيدين من هذه المعلومات في ترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة، كما أن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية طبقاً لإطار معروف من التقارير المالية. (جمعة، ٢٠١٢).

وتعتبر عملية التدقيق هي عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة، تتكون هذه العملية من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمدققين المبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية، والتي تمكن المدقق في النهاية من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع المنشأة (الذبيبات، ٢٠١٣). كما بين (Arens, et al. ٢٠١٣) بأن التدقيق هو عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً، والتقرير عن ذلك، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفاء مستقل".

٢-٢ الأركان الأساسية لعملية التدقيق

هناك عدة شروط ومتطلبات ضرورية تمثل الأركان الأساسية لعملية التدقيق، ولا بد من توفرها من أجل تنفيذ عملية التدقيق وتتمثل في ما يلي (Arens, et al. ٢٠١٣):

- وجود معايير محددة سلفاً (Established Criteria) وذلك حتى يتمكن المدقق من تقييم المعلومات في ضوءها، فتدقيق القوائم المالية لشركة ما يتم في ضوء معايير المحاسبة المتعارف عليها، وتدقيق الدخل الخاضع للضريبة يتم في ضوء قانون ضريبة الدخل.

- جمع وتقييم الأدلة (Accumulating and Evaluating Evidence) وهو جوهر عملية التدقيق، والأدلة هي أي معلومات يستخدمها المدقق لتحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة سلفاً.

• التقرير (Reporting): وهي المرحلة الأخيرة حيث تهدف إلى إعلام القراء بمدى التوافق بين البيانات المالية والمعايير المقررة سلفاً.

• الشخص الكفاء المستقل، إذ يجب أن يكون المدقق مؤهلاً لفهم المعايير، وكفاء يعلم نوع وحجم الأدلة الواجب الحصول عليها، وكذلك يتمتع بالاستقلال الذهني والمادي.

ويرى الباحث أنه تعتبر عملية تدقيق الحسابات ذات أهمية بالنسبة إلى مستخدمي التقارير المالية والمستفيدين من هذه البيانات والقوائم المالية، وذلك نظراً لاستخدام هذه البيانات في عملية اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية، وتعتبر الإدارة هي المسؤولة والتي تقوم بإعداد القوائم المالية وبعد ذلك يأتي دور المدقق الخارجي ليقوم بتنفيذ عملية التدقيق وتنتهي عملية التدقيق الخارجي بإصدار رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.

٢-٣ مدقق الحسابات الخارجي (External Auditor):

هو الشخص الذي يمارس مهنة التدقيق ويتميز بتأهيله العلمي والعملية واستقلالته الذهنية والفعلية، ويقوم بالتدقيق المالي بناءً على معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المقبولة والمطبقة في البلد المحدد (الذنيات، ٢٠١٣).

٢-٤ وظيفة التدقيق الخارجي

إن التدقيق الخارجي يتضمن وظيفتين أساسيتين هما (مطارنة، ٢٠١٦):

- الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات.
- إيصال المعلومات التي يحصل عليها المدقق من عملية التدقيق وهو ما يسمى بالمنتج النهائي للتدقيق متمثلاً في تقرير مدقق الحسابات حيث تكمن القيمة المضافة لعملية التدقيق في مساعدة مستخدم المعلومات على اتخاذ قرار تقييم جودة ونوعية المعلومات التي يتضمنها تقرير المدقق.

٢-٥ معايير التدقيق الدولية

تعتبر معايير التدقيق الدولية والتي تعتبر الاساس لرأي المدقق الخارجي، والتي تتطلب ان يحصل المدقق على تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواءً كانت ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ، من خلال قيام المدقق بممارسة الحكم المهني والالتزام بالتشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية التدقيق، ومن ضمن هذه الامور التي يقوم بها المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواءً كانت ناتجة عن الاحتيال أم الخطأ، بالاستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها مما يؤدي ذلك إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٣، ص ٧٣).

٣-١ المحاسبة وعلاقتها بالرقابة الداخلية

ومن المعروف ان المحاسبين هم من يقوموا بتنفيذ وانشاء العمليات المحاسبية في الدفاتر منذ بدايتها وحتى الانتهاء بإعداد القوائم المالية، معتمدين في ذلك على معايير المحاسبة الدولية. ولقد أصبح لمعايير المحاسبة الدولية أهمية كبيرة على الصعيد الدولي، ونظراً لهذه الأهمية الكبيرة التي تتمتع بها المعلومات المحاسبية كمصدر لمتخذي القرار، فإن وجود معايير محاسبية دولية أصبح امراً ملحاً وضرورياً في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، أي أن هذه المعايير أصبحت تمثل مرجعاً مهماً في عالم المال والأعمال للقائمين على العمل المحاسبي (الخدش، ٢٠١٤). وفي سبيل التأكد من التزام كافة الأقسام بالسياسات والقوانين واللوائح دعت الحاجة إلى ضرورة وجود قسم مستقل للتدقيق والرقابة الداخلية ضمن الهيكل التنظيمي للمنظمة، يكون نقطة ارتكاز الإدارة العليا من خلال ممارسته لمهامه الرقابية والإشرافية وأنواع التدقيق المختلفة، وما يقدمه من خدمات تأكيدية عن مدى صدق ودلالة المعلومات

المالية والمحاسبية ومطابقتها للواقع، ومدى الالتزام بتطبيق السياسات والقوانين من قبل الإدارات المختلفة بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية التي يقوم بتقديمها للأقسام المختلفة داخل المؤسسة، الأمر الذي يزيد من قدرة هذه الأقسام على القيام بواجباتها بطريقة أكثر فاعلية ويعطي قدرة أكبر للإدارة على تحديد الانحرافات ونقاط الضعف الموجودة بالمؤسسة، مما يزيد من قدرتها في التحوط من المخاطر والحد من حالات الغش والاختلاس داخل المؤسسة (أبو سرور، ٢٠١٦).

نتيجة الدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح المنظمات فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة، وكان أول تعريف لها هو التعريف الذي وضعته جمعية المدققين الأمريكيين ونص على أن الرقابة الداخلية هي الإجراءات والطرق المستخدمة في المنظمة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ونتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتنبه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية (الوردات، ٢٠١٤).

٢-٣ الرقابة الداخلية

شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطوراً تدريجياً في العقود الأخيرة من القرن الماضي، لمواكبة التطورات السريعة والمتلاحقة في الحياة الاقتصادية، وما زال يشهد مفهوم الرقابة الداخلية إلى يومنا هذا تطوراً ونمواً في المفهوم، وتوسعاً في التطبيق ويعود السبب في ذلك للتوسع الهائل في حجم المشروعات الاقتصادية وأهدافها وإجراءاتها وعملياتها والتي أصبحت أكثر تعقيداً وشمولية وتفصيلاً، وتظهر أهمية نظام الرقابة الداخلية كونها تعمل على حماية أصول من عمليات التلاعب والاختلاس والتزوير (السامرائي، ٢٠١٦).

وقد شهدت الرقابة الداخلية تطورات عديدة تتناسب مع التطورات في بيئة الأعمال الاقتصادية، فأصبحت مجموعة من المكونات المترابطة التي تضعها الإدارة العليا الضمان لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وخصوصاً أن المدقق الخارجي يعتمد في اختيار حجم العينة وكمية الاختبارات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعد نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق الخارجي فكلما كان نظام الرقابة قوية و متماسكاً كلما زادت جودة التدقيق الخارجي وكذلك زيادة الكفاءة والفاعلية للمدقق (الحسيني، السعبري، ٢٠١٧). كما تعتبر الرقابة الداخلية خطة تنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل أو مقاييس مستخدمة داخل المنشأة لغرض حماية أصول المنشأة واختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر وتحقيق الكفاءة الإنتاجية والسير بموجب السياسات الإدارية الموضوعة (البعاج، ٢٠١١). حيث تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمنشأة بصفة عامة، من خلال مساعدة الإدارة والمسؤولين على التأكد من أن الخطط والأهداف الموضوعة مسبقاً يتم تنفيذها وتسير في الاتجاه المطلوب وأن الأهداف المرسومة مسبقاً يتم تنفيذها بشكل سليم وفعال لكي تخرج هذه الأهداف بالنتائج المرجوة لجودة القوائم المالية وأن عملية الرقابة الداخلية يقوم بها المورد البشري داخل المؤسسة من أجل ضمان الدقة والسلامة في المعلومات والعمليات والحد من التجاوزات والأخطاء وهذا كله من أجل حماية الأصول، إذ إنها ليست مجرد حالة للإجراءات أو السياسات المطبقة في مرحلة ما، بل هي النظام الذي يمس جميع المستويات في المؤسسة (فاضل وآخرون، ٢٠١٥).

وينظر إلى الرقابة الداخلية بانها الإجراءات المطبقة من قبل مجلس الإدارة والإدارات الأخرى التي تحت مسؤوليتهم من أجل توفير ضمانات معقولة بأن الأهداف الرقابية متحققة (الدوغي، الخيرو، ٢٠١٢). إن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على مجموعة من الانظمة الفرعية والعمليات التي تعمل مع بعضها البعض من أجل اضافة

قيمة للوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها فيما يتعمق بضمان تحقيق الخصائص النوعية للبيانات المالية وكفاءة وفاعلية واقتصادية الأنشطة والالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات الموضوعية وحماية الأصول فضلاً عن إدارة المخاطر (الياسري، ٢٠١٥، ١٤).

لقد بين معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ الرقابة الداخلية بأنها 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 وفعاليتها وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٣).

٣-٣ أهداف الرقابة الداخلية

إن خلق نظام قوي للرقابة الداخلية في أي منظمة جاء ليوكب التطور الكبير في مختلف نواحي الحياة التكنولوجية والعلمية والتقنية والاقتصادية والاجتماعية لتحقيق جملة من الأهداف تتلخص بما يلي (حسنا، ٢٠١٥):

١. المحافظة على أصول وموجودات الشركة من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال.
٢. ضمان الحصول على بيانات ومعلومات دقيقة وصحيحة وموضوعية وملائمة ومطابقة للواقع يمكن توفرها والحصول عليها في الوقت المناسب بما يساعد في اتخاذ القرارات اللازمة.
٣. ضمان التزام كافة العاملين بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والتشريعات الخارجية المنظمة لعمليات ومهام الشركة.
٤. ضمان استخدام موارد الشركة بكفاءة وفاعلية من غير هدر أو إسراف بما يسهم في زيادة الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتحقيق الأهداف بدرجة كبيرة من الكفاءة والفاعلية.

٣-٤ عناصر الرقابة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من ثلاثة عناصر هي الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية والضبط الداخلي، وفيما يلي تفصيلاً لها (نظمي والعزب، ٢٠١٢):

أولاً: الرقابة المحاسبية

تم تعريف الرقابة المحاسبية بأنها مجموعة من الإجراءات الهادفة إلى حماية الأصول وضمان موثوقية البيانات المالية والتأكد من إعدادها وفقاً للأنظمة والقوانين واللوائح، ويهتم هذا النوع من الرقابة بالجانب المحاسبي للرقابة الداخلية من خلال اهتمام هذا العنصر بضرورة توفير الطرق والأساليب والإجراءات اللازمة والكفيلة بتوفير بيانات ومعلومات مالية صحيحة ودقيقة يمكن الاعتماد عليها من قبل المنشأة لغايات التخطيط واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق الأهداف الخاصة بالشركة، كما يهدف ويهتم بتوفير الطرق والأساليب اللازمة للمحافظة على موارد الشركة من الهدر وسوء الاستخدام (نظمي والعزب، ٢٠١٢).

ثانياً: الرقابة الإدارية

تم تعريف الرقابة الإدارية "بأنها تشتمل على الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً بالكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية الموضوعية وهذه الإجراءات عادة ترتبط بشكل غير مباشر بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية، ومن بين ما تشتمل عليه هذه الرقابة دراسة الزمن والحركة، واستخدام طرق التحليل الإحصائي وإعداد برامج تدريب العاملين ومراقبة الجودة"، ويهتم هذا النوع من الرقابة بالجانب الإداري للرقابة الداخلية وأحد عناصرها الرئيسية، حيث يشتمل على الخطة التنظيمية وكافة الطرق والإجراءات اللازمة للتأكد بأن الممتلكات والموارد البشرية والمادية الخاصة بالشركة يتم استخدامها بكفاءة وفعالية

وبما يساعد على تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة، وذلك بتوفير الإمكانيات الخاصة بضبط الهدر وسوء الاستخدام لهذه الموارد، والتحقق من مدى التزام الشركة وجميع العاملين فيها بتطبيق السياسات والقوانين واللوائح الخاصة بالنظام الداخلي للشركة والتشريعات المحلية المنظمة لعملياتها وأنشطتها (نظمي والعزب، ٢٠١٢)

ثالثاً: الضبط الداخلي

ويقصد بذلك "تنظيم خطوات العمل وتحديد المسؤوليات بين العاملين في المنشأة بحيث يكلف شخصان أو أكثر القيام بأية عملية بحيث يراجع ويراقب كل شخص عمل الآخر وذلك بهدف المحافظة على أصول المنشأة وموجوداتها واكتشاف الغش والأخطاء" (نظمي والعزب، ٢٠١٢).

٣-٥ تقرير المدقق عن فعالية الرقابة الداخلية

وهناك علاقة واضحة ما بين المدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية، حيث أن المدقق الخارجي مسؤول بشكل كبير عن فهم وتقييم عمليات الإدارة المتعلقة بفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية (المدهون، ٢٠١٤).

هناك أهداف ودواعي تتطلب قيام المدقق بالتقرير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية (قمر، ٢٠١٥).

- توفير ملخص للأدلة التي يتم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق.
- تبين مقترح الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة أوجه القصور والضعف في نظم الرقابة الداخلية، حيث توفر الأساس المناسب لاتخاذ الإجراءات لمعالجة وتصحيح أوجه الضعف في نظم الرقابة الداخلية.

- تزويد المنظمة بالمعلومات الكافية عن الأمور التي تحتاج إلى التطور والتحسين.
- تعد التقارير بمثابة الأداة أو الوسيلة التي عن طريقها تقوم الإدارة بفحص نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة وبذلك فهي توفر تأكيداً معقولاً ومناسباً حول نظم الرقابة من حيث درجة فاعلية تصميمها
- توفير قاعدة يمكن الاعتماد عليها في تقييم نظم الرقابة الداخلية بالمنشآت حيث يعتبر تقرير مدقق الحسابات الخارجي عن فعالية الرقابة الداخلية بمثابة نظام إنذار مبكر يمكن بواسطته تحديد أي مخاطر يمكن أن تتعرض لها المنشأة.
- بواسطة تلك التقارير يمكن تحديد مدى امكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة أم لا.

٤-١ علاقة المدقق الخارجي بالقصور في نظام الرقابة الداخلية

تقع مسؤولية اكتشاف الغش والخطأ والتصرفات غير قانونية بشكل رئيسي على إدارة الشركة بغض النظر عن توقعات المجتمع المالي والاشخاص المستفيدة من مخرجات عملية التدقيق، علماً بأن المدقق الخارجي هو المسؤول عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات الغير قانونية على الرغم من أن ما نص عليه المعيار الدولي (٢٤٠) على ان المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش والخطأ يقع على كل الاشخاص المكلفين بالرقابة في إدارة الشركة وأن مدقق الحسابات الخارجي ليس هو المسؤول عن منع واكتشاف الغش، وإنما مسؤول فقط عن ما يظهره فحصه المادي للدفاتر والسجلات وما تحويه من اخطاء وتلاعب، فمدقق الحسابات الخارجي هو مسؤول عن بذل العناية المهنية الواجبة والحصول على ما يثبت بأن البيانات المالية ككل تخلو من الاخطاء الجوهرية سواء بسبب الخطأ أو الغش، وبالتالي هو لا يتحمل مسؤولية منع واكتشاف الخطأ والغش (الذنيبات، ٢٠١٣).

يؤدي المدقق الخارجي دوراً مهماً في الكشف عن الإجراءات الرقابية وفعاليتها، حيث أصبحت وظيفة المدقق الخارجي لا تقتصر فقط على الأمور التقليدية في تدقيق القوائم المالية فقط، وإنما هناك مهام أساسية أخرى تخدم مستخدمي القوائم المالية بشكل خاص، والشركة موضوع التدقيق بشكل عام، حيث أصبح مطلوباً من المدققين إبداء آراءهم بأمور تتعلق بالأخطار المحتملة التي تهدد المنشأة والنتيجة عن الممارسات الإدارية الخاطئة أو السياسات الرقابية غير الفعالة، لذلك تعتبر فعالية الرقابة الداخلية هي من الأمور التي يجب أن يدركها المحاسبين القانونيين وأنه يجب دراستها وبيان أهميتها وإيجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها (الزعبي، ٢٠١٤).

عند اكتشاف قصور أو أكثر من أوجه القصور، يجب على المدقق الخارجي تقييم ما إذا كانت أوجه القصور التي تم تحديدها (بشكل فردي أو مجتمعي) تشكل أوجه قصور مهمة أو أخطاء الجوهرية، ولا بد من إبلاغ عن أوجه القصور المهمة والأخطاء الجوهرية إلى المسؤولين عن الحوكمة أو الإدارة العليا في الوقت المناسب، وعندما يراعي المدقق الحسابات الخارجية نزاهة الإدارة وإمكاناتها، وقد لا يرى المدقق الخارجي أنه من المناسب مناقشة أوجه القصور مع الإدارة العليا، ومن الضروري عدم تكرار أوجه القصور غير المهمة التي سبق الإبلاغ عنها والتي لم يتم علاجها، وقد تكون أوجه القصور غير المهمة التي سبق تحديدها أوجه قصور هامة في عملية تدقيق الفترة الحالية، وان الفشل في التصرف فيما يتعلق بعجز كبير سبق الإبلاغ عنه قد يشكل في حد ذاته نقصاً كبيراً (AASB, ٢٠١٣).

وأحياناً يواجه المدقق الخارجي مسؤوليات إضافية في الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي قام بتحديدتها وملاحظتها وحصرتها أثناء عملية التدقيق، فقد يكون من الضروري إبلاغ الهيئة المستشارين القانونيين تو إدارات معينة

بأوجه القصور ويجوز وفق القانون أو التنظيم أخرى تمكين مدقق الحسابات الخارجي الإبلاغ عن حالات أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بغض النظر عن أهمية الآثار المحتملة المترتبة على تلك العيوب (APB, ٢٠١٠, p١٠)

ويمتلك المدقق صلاحيات واسعة تمكنه من الإبلاغ عن المسائل والقضايا الناشئة عن عمليات تدقيق الحسابات وذلك بالنسبة لكافة عمليات التدقيق السنوية، حيث يعبر تقرير المدقق الخارجي عن كافة الإجراءات بعمليات التدقيق ذات العلاقة بالرقابة الداخلية، حيث تستخدم نتائج عمليات التدقيق من وقت لآخر لإبلاغ الإدارة العليا على نطاق أوسع بالنتائج من عمليات تدقيق حسابات المالية (Matthews. ٢٠١٧. p٣)

٤-٢ مجالات تؤدي إلى القصور في نظام الرقابة الداخلية

قد تتولد حالة قصور ذاتي في نظام الرقابة الداخلية في بعض الحالات منها (العلوان، ٢٠١٢).

١. اتجاهات الجهات العليا من الإدارة بالنظر إلى عامل تكلفة نظام الرقابة الداخلية، والاعتقاد بأن كلفة هذا النظام ستكون كبيرة وأكبر من المنافع والفوائد التي ستنتج عن تطبيق نظام رقابة مناسب، وفي هذه الحالة فإن التركيز يصبح على العمليات التي تتصف بأنها متكررة بحيث تطبق عليها إجراءات رقابة مستمرة.

٢. كون أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ من خلال كوادر بشرية فهذا يفتح المجال لاحتمالية وجود أخطاء ناتجة عن العنصر الإنساني في تطبيق وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.

٣. القصور الناتج عن حالات الاتفاقات والتواطؤ غير المشروع ما بين الأفراد المتعاملين مع نظام الرقابة الداخلية.

٤. عدم التزام بعض الأشخاص المسؤولين بحدود مسؤولياتهم وإمكانية استخدام المسؤوليات والصلاحيات بشكل سيء.

٥. تقادم أنظمة الرقابة الداخلية بحيث تصبح إجراءات الرقابة الداخلية التي يتم تطبيقها غير فاعلة.

٤-٣ محددات (القصور) في نظام الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية توفر ضماناً معقولاً من أن أغراض الإدارة قد تم الوصول إليها، ولكن أي نظام للرقابة الداخلية ربما لا يعمل بصورة مرضية لأسباب عدة، ومن هذه الأسباب (التميمي، ٢٠١٤).

١- إمكانية الخطأ الإنساني الناتج من عدم الانتباه، غياب الذهن، الخطأ في التقدير أو إساءة فهم التعليمات.

٢- احتمالات تخطي التعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج المؤسسة أو مع الموظفين من داخل المؤسسة.

٣- إمكانية أن شخصا مسؤولاً أو أن الإدارة العليا تقوم بإساءة استعمال سلطتها وتخطي إجراءات الرقابة الداخلية.

٤- إمكانية أن تصبح الإجراءات الرقابية غير كافية للغرض نظراً للتغير في الظروف وتوسيع نشاط الشركة.

٤-٤ المعيار (٢٦٥): توصيل الأمور التي تتعلق بنقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية

بين معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) موقف المدقق الخارجي مما يكتشفه من خلل في الرقابة الداخلية وعملية توصيل الأمور التي تتعلق بنقاط ضعف في الرقابة

الداخلية إلى المسؤولين في الإدارة والقائمين على التحكم المؤسسي، وبين المعيار المتطلبات التي تتعلق بتوصيل المدقق للخلل (العيب أو الضعف) في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتدقيق وذلك من خلال عملية تقييم المخاطر التي تتعلق بوجود تحريفات مادية

الخلل أو الضعف في الرقابة الداخلية: عندما يكون هناك إجراء رقابي معين مصمم ومنفذ ويعمل بصورة غير قادرة على منع أو اكتشاف وتصحيح حريف في البيانات المالية في الوقت المناسب، أو عندما يكون هناك إجراء رقابي ضروري من أجل منع أو اكتشاف وتصحيح تحريف البيانات المالية لكنه مفقود (غير متوفر)، وهذا النوع من الخلل (غير الهام) يتطلب أن يقوم المدقق بإبلاغ الإدارة به في الوقت المناسب وبدون تأخير إذا اقتنع المدقق بأهمية عملية التوصيل (الذنبات، ٢٠١٧).

الخلل أو الضعف الهام في الرقابة الداخلية: يكون عبارة عن عيب أو ضعف أو مجموعة من العيوب في الرقابة الداخلية التي حسب حكم المدقق المهني تعتبر من الأهمية بمكان وتستحق أن يتم إبلاغ المسؤولين عن التحكم المؤسسي عنها، وإذا قرر المدقق ذلك فإن عليه ان يبلغ الإدارة بأنه قام بإبلاغ المسؤولين عن التحكم المؤسسي عن هذه العيوب المهمة (الذنبات، ٢٠١٧).

٤-٥ محتويات تقرير المدقق المكتوب المتعلق بالقصور في أنظمة الرقابة الداخلية

يمكن ان يقوم المدقق بالتبليغ عن قصور الرقابة الداخلية بشكل شفهي أولي، ولكن يجب أن يقدم تقرير مكتوب حول ذلك، ويجب ان يشتمل تقرير المدقق المكتوب ما يلي (الذنبات، ٢٠١٧):

- وصفا للعيوب وتأثيراتها المحتملة على البيانات المالية.

- معلومات كافية أخرى تمكن المسؤولين من فهم محتوى عملية التوصيل بمعنى
توصيل الرسالة للمسؤولين وهذا يشمل:

- بيان هدف التدقيق.

- توضيح مسؤولية المدقق عن الرقابة الداخلية.

- بيان أن الأمور التي ابلغهم المدقق بها تشمل الأمور التي اكتشفها ويعتقد بأنها ذات
أهمية تستدعي الإبلاغ عنها.

٤-٦ اعتبارات قد تتطلب إبلاغ المدقق الخارجي عن قصور نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب

هناك بعض الجوانب والاعتبارات التي تدفع بالمدقق الإبلاغ عن قصور في
نظام الرقابة الداخلية في الوقت الذي يعتبره مناسباً للحالة، وذكرها (اخضر، ٢٠١٧)
تالياً:

١. طبيعة القطاع التي تنتمي إليه الشركة أو الجهة المكلف المدقق بالتدقيق عليها، فقد
تختلف الحالات التي تتطلب أن يقوم المدقق بالإبلاغ باختلاف القطاعات.
٢. حجم العمليات التي يتم تنفيذها داخل الشركات ومستوى درجة تعقيدها، فقد تكون
العمليات كبيرة الحجم أو قليلة، وكذلك قد تكون معقدة جداً أو بسيطة خالية من
التعقيدات.
٣. حالات القصور التي يستكشفها المدقق بنفسه، من حيث شكلها وطبيعتها ونوعيتها
ومستوى أهميتها.

٤. فريق الحوكمة ومستواه وخصائصه، فقد يتواجد في المسؤولين عن الحوكمة أشخاص لا يتميزون بالخبرة العالية أو تكون خبرتهم بسيطة، وهنا على المدقق أن يقدم مزيداً من الشرح والتفصيلات.

٥. وسائل الإبلاغ والإجراءات التي يتوجب على المدقق أن يقوم بتنفيذها للقيام بعملية الإبلاغ بالشكل المطلوب.

وقد وجد أن لضعف نظام الرقابة الداخلية دور أساسي في زيادة الانهيارات والإفلاسات للعديد من المنشآت، مما أدى إلى اهتمام العديد من المنظمات والهيئات إلى إصدار التشريعات والقوانين الخاصة بالرقابة الداخلية التي ألزمت كل من الإدارة ومراقب الحسابات بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية وإعداد تقارير عن مدى فعاليتها، وقد أشار كل من مجلس معايير المراجعة ومعهد المراجعين الداخليين بأمريكا إلى أنه من الضروري إلزام الإدارة بإعداد تقارير عن فعالية الرقابة الداخلية، حيث من المتوقع ان يؤدي ذلك إلى حفاظ المنشآت علي نظم رقابية داخلية ملائمة تساعد علي الوقاية من التلاعب في الدفاتر والسجلات (قمر، ٢٠١٥).

٥-١ الاتصالات بين فريق التدقيق والزربون:

تعتمد خدمة التدقيق على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب التدقيق والمنظمات والعملاء الذين بتنفيذ خدمات التدقيق الخارجي لهم، حيث يجب أن تكون هذه العلاقات هادفة، بحيث يكون الاتصال بينهم لهدف وغرض معين، وليس بالضرورة أن تكون مبنية على معرفة وعلاقات سابقة، كما يجب أن تكون الاتصالات محددة بأبعاد معينة، بحيث لا تتجاوز حدود الخدمة التي ينفذها المدقق وطبيعتها (الحمدي، ٢٠١٣)

يفترض على مكاتب التدقيق إيجاد السياسات والإجراءات حول قبول الزبائن والاستمرار معهم وهذا يحقق منافع كثيرة منها المحافظة على سمعة المكتب وتجنب مخاطر الارتباط مع زبائن تنقصهم الاستقامة وغيرها من المخاطر التي يكون المدقق في غنى عنها، ومن الوسائل لتفادي هذه المخاطر الاطلاع على القوائم المالية وتقارير التدقيق لسنوات سابقة، والاتصال مع المتعاملين مع الزبون المنوي التعامل معه حالياً، ومن الأمثلة على المتعاملين الممكن الاستفسار منهم المحامين والبنوك والمدقق السابق (الزهيري، ٢٠١٤).

وقد اعتبر عنصر المعلومات والاتصالات أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية والمقصود من هذا العنصر هو توصيل المعلومات الملائمة المتعلقة بالرقابة الداخلية إلى كافة مستويات المنشأة وفي الوقت المناسب وهذا لضمان تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات المناسبة ويتم توصيل المعلومات إلى كافة المستويات عن طريق قنوات اتصال مفتوحة (قمر، ٢٠١٥)

ويرى الباحث أنه في نفس السياق فإن توصيل المعلومات الملائمة المتعلقة بالرقابة الداخلية من خلال المدقق الخارجي إلى الإدارة المعنية يصب في تمكين الإدارة من اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصويب أوجه القصور في الرقابة الداخلية مما يمكن الشركة من تحقيق أهدافها واتخاذ القرارات المناسبة.

٥-٢ تبليغ نقاط الضعف في الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بالحصول على فهم لأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، وأنشطة الرقابة الإجراءات التصحيحية لها. ويجب على المدقق أن يحصل على فهم للأنشطة التي تستخدمها المنظمة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة

بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات اللازمة والتصحيحية لعناصر رقابتها، حيث إن متابعة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل عناصر الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الإجراء اللازم المعدل حسب التغير في الظروف، وعلى المنشأة انجاز متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما (جمعة، ٢٠١٢)، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠٠٤)، (محسن، ٢٠١١).

نتيجة للحصول على فهم الرقابة الداخلية، قد يدرك المدقق وجود مواطن ضعف في الرقابة الداخلية، وفي هذه الحالة يجب على المدقق أن يخطر الإدارة بأسرع ما يمكن من الناحية العملية وعلى مستوى ملائم من المسؤولية بنقاط الضعف المهمة في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية التي وصلت إلى علمه، ويكون تبليغ الإدارة بنقاط الضعف المهمة عادة كتابي، ومع ذلك، فإذا قرر المدقق أن التبليغ الشفهي ملائم، فيجب توثيق هذا التبليغ في أوراق العمل وينبغي مناقشة نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية مع المسؤولين بالإدارة، وعادة ما يقوم مدقق الحسابات بإرسال خطاب إلى إدارة المنشأة يوضح فيه وجهة نظره لتلك الأمور والمطروحة الاقتراحات لعلاجها، ويعتبر هذا الخطاب جزءاً هاماً من أجزاء عملية التدقيق نظراً لأنه سيترتب عليه تحسين أساليب الرقابة الداخلية في المنشأة. ومن ناحية مدقق الحسابات يعتبر هذا الخطاب بمثابة دليل على قيام المدقق بمسؤوليته نحو توجيه إدارة المشروع إلى المشاكل الخاصة بنظام الرقابة الداخلية المحاسبية (محسن، ٢٠١١)، (جمعة، ٢٠١٢).

٣-٥ الإبلاغ عن النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي

قدم (الوقاد وديان، ٢٠١٠، ص ٢٠٩) مختصراً لنشرات المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين ضمن المعيار رقم ٢ الخاص بالممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي وقد تضمن النقاط التالية (الوقاد وديان، ٢٠١٠):

١. يجب إعداد تقارير مكتوبة وموقعة بعد اكتمال فحص مدقق حسابات، وقد يتم إعدادها مكتوبة أو شفوية، ويتم توصيلها بصورة رسمية أو غير رسمية.
٢. يلزم مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب
٣. أن توصيف التقارير التي تصدرها التدقيق الداخلي بالموضوعية والواضح والاختصار.
٤. يجب أن تعرض التقارير الغرض والنطاق والنتائج، كما ينبغي أن تحتوي على تعبيرات واضحة لرأي المدقق الداخلي.
٥. أن تنطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء المرضي والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.
٦. قد يتضمن التقرير وجهات نظر للأف ا رد محل تدقيق حسابات حول النتائج والتوصيات التي يحتويها تقرير التدقيق الداخلي
٧. يجب أن يفحص ويقيم مدير تدقيق الحسابات أو من ينوب عنه تقرير تدقيق الحسابات قبل إصداره، كما يجب تحديد الأشخاص الذين سوف يوزع عليهم التقرير.

المبحث الثاني الدراسات السابقة

تمهيد

يتضمن هذا المبحث عرضاً لاهم الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية والتي هي وثيقة الصلة بموضوع الدراسة حيث قام الباحث بترتيب عرض الدراسات العربية أولاً ثم الدراسات الأجنبية.

أولاً: الدراسات العربية:

دراسة الجبوري (٢٠١٨) بعنوان:

مدى التزام المحاسب القانوني الأردني بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) من وجهة نظر العاملين في الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الأردنية.

هدفت هذه الدراسة قياس مستوى ودرجة التزام المحاسبين القانونيين في الأردن بتطبيق متطلبات وشروط معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥)، وذلك من حيث الالتزام بتطبيق أهداف وغايات المعيار (٢٦٥) وكذلك درجة التزام المحاسبين القانونيين بتطبيق المتطلبات العامة والمتطلبات الخاصة للمعيار وقياس درجة التزامهم بتطبيق اللوائح التفسيرية لأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، واستخدم الباحث الاستبيان في جمع البيانات الأولية، وتمثل مجتمع الدراسة في العاملين في الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية وعددها (١٣) بنك، واستخدم في تحليل البيانات أساليب الإحصاء الوصفية، كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (ت). ومن أهم نتائج الدراسة تأكيد العاملين في كادر الرقابة الداخلية بوجود درجة التزام مقبولة في تطبيق متطلبات وأهداف المعيار.

أوصت الدراسة بضرورة تطبيق مجال الدراسة على قطاعات أخرى وعقد ندوات ومؤتمرات تركز على أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية.

دراسة (بلعمري، ٢٠١٧) بعنوان دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية - دراسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية كون المدقق الخارجي يجب أن يكون على دراية بنقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية وأن عليه أن يعمل على دراسته وتقييمه، وتم إجراء هذه الدراسة على ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، بالتنسيق مع جهة التدقيق الخارجي المشرفة على حساباتها، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها إن لإهمال عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي من جهة المدقق الخارجي يعد إهمالاً وتقصيراً من قيامه بواجباته وأوصت الدراسة بضرورة تبني واعتبار المدقق الخارجي كأداة رقابية.

دراسة الحسيني والسعبري (٢٠١٧) بعنوان توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة.

وهدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وجودة التدقيق الخارجي، والوقوف على درجة كفاية استيعاب المدقق الخارجي لكل من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية والتعرف على جودة التدقيق الخارجي والعوامل والمخاطر المؤثرة عليها، واستخدمت الاستبانة في جمع البيانات الأولية

وبينت الدراسة أنه يعتمد المدقق الخارجي في تحديد حجم الأدلة وكمية الاختبارات على قوة نظام الرقابة الداخلية، وأن تطبيق مكونات الرقابة الداخلية بصورة صحيحة سيمكن المدقق الخارجي من تخفيض حجم الأدلة وتقليل تعقد مهام التدقيق ومن ثم تتحقق جودة التدقيق الخارجي، كما أن مكونات الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة وحتى المتابعة تخضع إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها من قبل المدقق الخارجي وأن الفصل الملائم بين الواجبات يمنع التحريفات وكذلك الرقابة الفعلية على

الأصول وهذا يؤدي إلى جودة التدقيق الخارجي. وأوصت الدراسة بضرورة عقد اجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة الأمور المهمة ومنها خطط التدقيق الداخلي وخطط التدقيق الخارجي بهدف تنسيق الجهود، وضرورة العمل على زيادة الوعي الرقابي لكافة المستويات الإدارية.

دراسة بضياف (٢٠١٦) بعنوان: دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من ممارسي المحاسبة بولاية ورقلة.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال التركيز على التزام مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية وتعزيز قدراتهم في تقييم مخاطر نظام الرقابة الداخلية ومدى تطبيق مكوناته بشكل مفهوم وجيد، ولأجل هذا تم استخدام أداة الاستبيان التي تم توزيعها على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة (محاسب، محافظي الحسابات، أساتذة الجامعة).

خلصت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالالتزام بمسؤوليات في المؤسسة ولك من خلال إبداء رأي سليم وواضح ذات مصداقية وأكثر شفافية، وأوصت الدراسة بأن تقوم المؤسسات باستعمال أساليب حديثة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، وتفعيل استقلالية المدقق الخارجي لتعزيز الموثوقية في تقاريره، وأن على المدققين الخارجيين تقدير المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات، ووضع ضوابط وقوانين لتحديد مسؤوليات المدقق الخارجي.

دراسة الفضيلي (٢٠١٥) مدى التزام المدقق الخارجي في تطبيق الاختبارات والإجراءات المنصوص عليها في المعيار رقم ٢٤٠ في دولة الكويت.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق الإجراءات المنصوص عليها في معيار (٢٤٠) ، ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبانات حيث تم اختيارها بالطريقة المقصودة، وبينت النتائج أنه يوجد التزام من قبل مدققي الحسابات في الإجراءات اللازمة لمعرفة سلوك الموظفين غير العادي والذي يؤثر على العمليات بالغش والاحتيال وقد وصلت درجة الالتزام إلى درجة مرتفعة، وأظهرت النتائج وجود التزام من قبل المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية وإجراءات التسجيل المحاسبي بمستوى مرتفع، حيث توصلت الدراسة إلى ضرورة الربط الإلكتروني بين المدقق والعملاء والموظفين لتمكين المدقق من الاستفسار عن عمليات الغش والاحتيال والحصول على تلك المعلومات بشكل سري.

دراسة قمر (٢٠١٥) بعنوان دور مراقب الحسابات بشأن تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية وأثر ذلك على تنشيط سوق الأوراق المالية في مصر.

كان الهدف الأساسي لهذه الدراسة هو الكشف عن دور مدقق الحسابات بشأن تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية وأثره على تنشيط سوق الأوراق المالية في مصر، في ظل ضعف نظم الرقابة الداخلية دورها في زيادة الانهيارات والإفلاسات للعديد من المنشآت، الأمر الذي ألزم كل من الإدارة مدقق الحسابات بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية وإعداد تقارير عن مدى فعاليتها .

وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد حتى الآن قانون أو تشريع يلزم كل من إدارة المنشأة ومدقق الحسابات بإعداد التقارير عن فعالية الرقابة الداخلية رغم أهميتها، وأوصت الإسراع بإصدار تشريعات وقوانين مصرية لمزيد من تطوير المهنة في مصر، مع ضرورة الاهتمام بالرقابة الداخلية مع النظر في الإلزام المتدرج لإدارة

المنشآت بإعداد تقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بها، وضرورة تصديق مراقب الحسابات علي هذا التقرير.

دراسة الزعبي (٢٠١٤) بعنوان:

مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة.

هدفت الدراسة إلى قياس مدى إدراك المحاسبين القانونيين لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، وذلك باستخدام عناصر معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي COSO، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات من خلال الاستبانة، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة قوية وإيجابية بين إدراك المحاسبين القانونيين وكيفية تعرف المنشأة على المخاطر وإدارتها وقدرة المنشأة على تقييم نظامها الرقابي والكشف إذا كانت لجان الرقابة تقوم بواجبها ومدى فاعليتها. أوصت الدراسة بالاستفادة من نظم التكنولوجيا في مجال عمل الرقابة الداخلية.

دراسة محسن (٢٠١١) بعنوان:

مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية "دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة التي تربط المدققين الخارجيين بالمدققين الداخليين العاملين في قطاع غزة من وجهة نظر المدققين الخارجيين خلال قيام المدققين الخارجيين بتقييم نظام الرقابة الداخلية اعتماداً على المدققين الداخليين وذلك للاستفادة من مزايا وفوائد التنسيق وتبادل المعلومات بين الطرفين وزيادة كفاءة وفاعلية التدقيق الخارجي.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد اعتمدت الدراسة على البيانات الثانوية والرئيسية، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوعها وأهدافها، وتم توزيع الاستبيان على المدققين الخارجيين الذين يمارسون أعمال التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق الدولية والمحلية، حيث أثبتت نتائج البحث اعتماد المدققين الخارجيين العاملين في قطاع غزة بشكل كبير خلال قيامهم بعملية فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتها على المدققين الداخليين العاملين بالجهات الربحية وغير الربحية المختلفة وكانت أهم النتائج قيام المدققين الخارجيين عند فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية بدراسة استقلالية التدقيق الداخلي وطبيعة ومدى المهام المكلف بها والاطلاع على تقييم المدققين الداخليين لنظام الرقابة الداخلية وتحليل وفهم نوعية ومصدر وتوقيت أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدققين الداخليين الداعمة للمستوى المقدر لمخاطر الرقابة والاستعانة بأوراق عمل المدققين الداخليين المتعلقة بتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة ودراسة وفهم اختبارات الرقابة المصممة من المدققين الداخليين ومدى فعاليتها لتحقيق أهداف التدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات منها تعزيز درجة اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند فهم وتقدير واختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال زيادة استعانة المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند فهم وتحليل عناصر الرقابة ونظم المعلومات وزيادة التنسيق والتعاون بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين في التعرف على الأخطاء التي قد تحدث والتقييم المبدئي لمخاطر الرقابة وضرورة إطلاع المدققين الخارجيين على نتائج وتوصيات المدققين الداخليين لاختبارات الرقابة والاعتماد عليها وتقييمهم ومدى تحقيق فحوص الرقابة المصممة من المدققين الداخليين للتأكدات المرتبطة بالعمليات والأرصدة.

دراسة (خداش وآخرون: ٢٠١١) بعنوان:

أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لأراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التعديلات التي أجريت على معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) المعدل، ومدى مساهمتها في تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقق الحسابات مما يؤدي إلى تقليل فجوة التوقعات، وذلك من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات ومعدّي البيانات المالية والمستثمرين والأكاديميين. كما هدفت أيضاً إلى معرفة مدى أهمية إضافة بعض المعلومات الأخرى إلى تقرير مدقق الحسابات، ومدى وجود توافق بين متطلبات المعيار رقم (٧٠٠) وقانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧) م وتعديلاته.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها الحاجة والرغبة لإضافة معلومات عن نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماد المدقق عليه ومستوى المادية الذي اعتمده المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق ومستوى الحاكمية المؤسسية إلى تقرير مدقق الحسابات، كما بينت أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات تعد مهمة وأدت هذه التعديلات إلى تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقق الحسابات كما ساهمت التعديلات في تضييق فجوة التوقعات.

أوصت الدراسة بضرورة إضافة معلومات عن نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماد المدقق عليه ومستوى المادية الذي اعتمده المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق ومستوى الحاكمية المؤسسية.

ثانيا : الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة (Kumuthinidevi, ٢٠١٦) بعنوان:

A Study of Effectiveness of The Internal Control System in The Private Banks of Trincomalee.

دراسة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في البنوك الخاصة في ترينكو مالي.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تطبيقه في البنوك الخاصة في دولة مالي، وذلك من خلال التعرف على مدى التزام هذه البنوك بعناصر الرقابة الداخلية والتي تتمثل في كل من البيئة الرقابية والمعلومات والاتصالات وتقدير المخاطر والأنشطة الرقابية والتقدير الذاتي، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة وتكونت عينة الدراسة من الموظفين من الإدارات العليا والوسطى العاملين في البنوك الخاصة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك تطبيق بدرجة متوسطة لعناصر الرقابة الداخلية في المصارف الخاصة في مالي، كما بينت الدراسة أنه يوجد علاقة قوية بين مكونات الرقابة الداخلية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، كما أن نظام الرقابة الداخلية يساعد في حماية أصول وموارد البنوك وإعداد تقارير مالية موثوقة.

وأوصت الدراسة بتطوير سياسات إجراءات عناصر الرقابة الداخلية وتفعيل عناصر الرقابة الداخلية في البنوك الخاصة وجعلها أكثر فاعلية.

واقترحت الدراسة حلول عامة لتضييق فجوة التوقعات عن طريق إدخال تحسينات على عملية الاتصال بين المدقق والمستخدمين في تقرير المدقق وعن طريق تثقيف المستخدمين حول طبيعة ووظيفة التدقيق.

دراسة (Aobdia, et al: ٢٠١٦) بعنوان:

"Do Auditors Correctly Identify and Assess Internal Control Deficiencies? Evidence from the (PCAOB) Data"

هل يقوم المراجعون بشكل صحيح بتحديد وتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية؟
الأدلة من بيانات (PCAOB).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى ما يقوم به المدققون بتحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية بشكل الصحيح وباستخدام بيانات من عمليات التفتيش التي تجريها مؤسسة (PCAOB) وهي مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في الولايات المتحدة (دالاس)، وتم استخدام الأسلوب التحليلي للقوائم المالية واستخدام المعادلات المالية والمقارنات بين سنوات القوائم المالية حيث تقوم هذه الدراسة بتقييم ثلاثة أسباب محتملة لم يتمكن المدققون من الإبلاغ عن نقاط الضعف المادية في الضوابط الداخلية شركة (AEKMO) قبل حدوث خطأ مادي في البيانات المالية. أولاً، قد يرغب المدققون والمديرون في تجنب مثل هذا الإفصاح بسبب (أي تقصير الشدة عمداً). (ثانياً، قد يخفف مدققو الحسابات من شدة النقص في الضوابط الداخلية بسبب الطبيعة المعقدة للمهمة أي قلة الخطورة عن غير قصد). (ثالثاً، قد يفشل المدققون في تحديد الضوابط الداخلية ذات الصلة للتقييم، والتي من شأنها منع المدققين من اختبار هذه الضوابط أو تقييم أهمية أي أوجه القصور المحتملة أو نقاط الضعف. نجد بعض الأدلة على أن المديرين ومدققي الحسابات لديهم تحفظات للإبلاغ عن (AEKMO). على وجه التحديد.

توصلت الدراسة إلى استبدال المديرين الماليين وأن عمليات التدقيق أقل ربحية في حال يتم الإبلاغ عن وجود أي قصور في الرقابة الداخلية (AEKMO) أو إعطاء

أقل أهمية عن وجود نقص في الرقابة الداخلية. ومن أهم توصياتها ضرورة وجود تعاون قانوني بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وضرورة وجود معايير تضع إطار قانوني لطبيعة العلاقة بين تقرير المدقق الداخلي وتقرير المدقق الخارجي.

دراسة Akhtaruddin and Ohn (٢٠١٦) بعنوان:

Internal control deficiencies, investment opportunities, and audit fees

قصور الرقابة الداخلية وفرص الاستثمار واتعاب التدقيق.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى العلاقة بين أوجه القصور في الرقابة الداخلية وفرص الاستثمار ورسوم التدقيق في هذه الدراسة، تقوم على التحقق في العلاقة بين فرص الاستثمار، وأوجه القصور في الرقابة الداخلية، ورسوم التدقيق، بعد سن قانون ساربانيس أوكسلي (SOX) باستخدام نموذج من (١٩٤) شركة مع الشركات المتوافقة مع قانون (SOX) وغير المتوافقة المدرجة في البورصات الأمريكية، وتم استخدام الاستبانة في الحصول على البيانات وتم استخدام العينة المستهدفة، كما تم استخدام اختبار كرونباخ الفا ليجاد درجة ثبات الاستبانة.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة أن ارتفاع رسوم التدقيق أكثر عرضة للشركات التي لديها قصور في الرقابة الداخلية أو فرصة نمو أعلى وتشير الدلائل إلى أن زيادة رسوم تدقيق الحسابات تشير إلى هي تكلفة إضافية تتحملها الشركات عندما تكون مخاطرها المدركة مرتفعة بالنسبة لمدققي الحسابات عندما تنمو الأعمال وتفيد التقارير بأن آلية الرقابة الداخلية ضعيفة ومع ذلك، فإن وجود عدد كبير من المديرين المستقلين في مجلس الإدارة قد يشير إلى أن المنظمة تعمل على تخفيف من حدوث ارتفاع في تكاليف التدقيق. ومن أهم توصياتها ضرورة وجود اواصر تعاون بين المستثمرين

ومكاتب التدقيق، والعمل على إيجاد أدوات ربط باستخدام التكنولوجيا الحديثة في الإفصاح المالي والمحاسبي عن المعلومات التي يحتاجها اصحاب المصالح ولا سيما قرارات الاستثمار.

(Figueroa and Cardona, ٢٠١٣)

Does Experience Affect Auditors Professional Judgment? Evidence From Puerto Rico”.

هل للخبرة تأثير على الحكم المهني؟ دليل من بورتوريكو

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير عدد سنوات الخبرة لمدققي الحسابات على تقييم الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق خلال مرحلة التخطيط في مدينة بورتوريكو وهي إقليم من الجزر تابع للولايات المتحدة الأمريكية، تمت الدراسة على المدققين العاملين في شركات التدقيق والمحاسبة، والممارسين المستقلين، وذلك لتحديد هل سنوات الخبرة في العمل تؤثر على تقييم بيئة الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر، ولتحقيق هدف الدراسة فقد تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات الأولية من المدققين، وقد توصلت الدراسة إلى أن الخبرة في العمل لا تؤثر على القرارات خلال مرحلة التخطيط، لأن القرارات تستند إلى الحكم المهني وليس فقط إلى الخبرة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تكثيف جهود الأبحاث في المستقبل بإدراج مدققين من بلدان أخرى بما في ذلك المدققين في القطاع العام والخاص والشركات متعددة الجنسيات الذين لديهم خبرة في العمل في بلدان أخرى.

دراسة (Blaskovich,et,al: ٢٠١٣) بعنوان:

Management's Assessment of Internal controls, External consultant, and Audit Efficiency: Evidence of new Factors in Client- Auditor Interactions.

تقييم الإدارة للضوابط الداخلية، المستشار الخارجي، وكفاءة التدقيق: دليل على العوامل الجديدة في تفاعلات المدقق مع العميل

تهدف هذه الدراسة في التحقيق في كيفية إشراك خبير استشاري خارجي في تقييم الإدارة للرقابة الداخلية مما يؤثر على القرارات المتعلقة بالتخطيط للمراجعين الخارجيين. ومن نتائج هذه الدراسة تم التوصل إلى أنه عندما تكون نزاهة الإدارة منخفضة، فإن نتائج مثل هذه المشاركة (مشاركة الخبير الاستشاري الخارجي) في توصية مدققي الحسابات أعلى من الاعتماد على الرقابة الداخلية وأقل كلفة في ظل غياب هذه المشاركة. أما في حالة كانت درجة نزاهة الإدارة عالية فإن إشراك مستشارين خارجيين تكون أعلى كلفة. واستناداً لهذه النتائج تم التوصل إلى أنه مراجعي الحسابات الخارجيين يرون في إشراك مستشارين خارجيين هو قياس تقييم الإدارة

للرقابة الداخلية بدلاً من إخفاء عيوبه.

دراسة (Hollis,et,al, ٢٠٠٨)

The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity.

تأثير أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية وفق قانون ساربينز أوكسلي على مخاطر المنشأة وتكلفة حقوق الملكية

هدفت الدراسة إلى تناول مدى الفائدة التي تعود على الشركات الأمريكية من الالتزام بأحكام قانون ساربينز أوكسلي فيما يتعلق بالأساليب الخاصة بالرقابة الداخلية حيث أن ذلك يعمل على تخفيض مخاطر المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية للمحافظة على التركيبة الهيكلية لرأس المال وحقوق المساهمين والسعي وراء عدم تعرض أسهم الشركة للاهتزاز في السوق المالي، كما قامت الدراسة بإجراء اختبار لتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة وفق هذا القانون للكشف عن مواطن القصور فيها، وتوصلت الدراسة إلى أن الأساليب الهيكلية للرقابة الداخلية وفق قانون ساربينز- أوكسلي تؤثر على قوة أسهم الشركة بالإيجاب وتخفف خطر تكلفة رأس المال. وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة الالتزام بأساليب الرقابة الداخلية وفق قانون ساربينز أوكسلي، وضرورة متابعة وتقييم نظم الرقابة وسد ثغرات الضعف والقصور بشكل مستمر.

ثالثا: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تبين للباحث تميزا واضحا للدراسة الحالية عن الدراسات السابقة حيث لم تتطرق أي دراسة إلى مدى التزام المحاسب القانوني الأردني بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) باستثناء دراسة الجبوري (٢٠١٨)، والتي بحثت في مدى التزام المحاسب القانوني الأردني بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) من وجهة نظر العاملين في الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الأردنية، بينما اعتمدت الدراسة الحالية على المدققين الخارجيين المستقلين، مما أوجد اختلافا واضحا في مجتمع الدراسة وفي علاقة المجيبين على استبيان، كما أن هذه الدراسة لم تتطرق إلى البنوك التجارية، كما تختلف الدراسة الحالية في متغيراتها حيث لم تركز على اختبار مدى تحقيق أهداف المعيار. كما أن هناك اختلاف في مكان إجراء الدراسة حيث أجريت الدراسة الحالية في دولة الكويت.

الفصل الثالث منهجية الدراسة

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتوصيف متغيرات الدراسة كون هذه الدراسة وصفية، ولتحقيق هدفها بالتعرف على مدى الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (٢٦٥) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة في الكويت، وفيما يلي تفصيلاً للإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تنفيذ الدراسة وتحقيق أهدافها.

أولاً : مصادر جمع البيانات

لغايات تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على مصدرين أساسيين في جمع البيانات وهما كما يلي:

أ. المصادر الثانوية

تم الاعتماد على الكتب الأدبيات المحاسبية والدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع الدراسة بما في ذلك الرسائل الجامعية والابحاث المحكمة التي هي ذات صلة بموضوع الدراسة، اضافة إلى المعيار الدولي للتدقيق (٢٦٥) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة.

كما تم الاعتماد على ما هو متوفر في المواقع الإلكترونية للجهات المهنية ذات العلاقة بموضوع الدراسة والمتخصصة في مجال التدقيق.

ب. المصادر الأولية

تتمثل في البيانات الأولية التي تم جمعها من مجتمع وعينة الدراسة، حيث تم الاعتماد على الاستبانة التي قام الباحث بإعدادها بما يتفق مع نصوص المعيار الدولي

للتدقيق (٢٦٥) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة، بهدف معرفة مدى التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي عند تنفيذ أعمالهم.

ثانياً: أداة الدراسة

تم بناء استبيان الدراسة بهدف جمع البيانات من المدققين الخارجيين الكويتيين، وتكون الاستبيان من الأجزاء التالية كما يلي:

الجزء الأول: ويتناول المعلومات العامة للمدقق الخارجي وشملت المؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة في مجال العمل والمسمى الوظيفي.

الجزء الثاني: تكون من مجموعة الفقرات والعبارات التي تمثل تفاصيل بنود المعيار الدولي للتدقيق (٢٦٥) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة، التي تقيس مدى الالتزام بهذا المعيار وجهة نظر المدققين الخارجيين. وكما يلي:

المجال الأول: تكون الفقرات المستنبطة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) المتعلقة بالتصميم وأن الرقابة الداخلية مصممه بطريقة لا تمكن من اكتشاف أو منع أو تصحيح التحريفات في القوائم المالية في الوقت الملائم أو تكون مفقودة.

المجال الثاني: تكون الفقرات المستنبطة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) المتعلقة بالتطبيق أي ان الرقابة الداخلية يتم تشغيلها بطريقة لا تمكن من اكتشاف أو منع أو تصحيح التحريفات في القوائم المالية في الوقت الملائم أو تكون مفقودة.

المجال الثالث: تكون الفقرات المستنبطة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) المتعلقة بأوجه القصور: قصور مهم في الرقابة الداخلية قصور، أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، والتي تعتبر طبقاً للحكم المهني للمدقق لها أهمية كافية لجعلها جديرة بعناية المكلفين بالحوكمة.

المجال الرابع: تكون الفقرات المستنبطة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) المتعلقة بطبيعة الإبلاغ المفترض قيام المدقق الخارجي به.

ثالثاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين الخارجيين (المحاسبين القانونيين) المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات في مكاتب التدقيق والمسجلين في جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، حيث تم اتباع أسلوب الحصر الشامل لتحديد عدد المدققين العاملين، وقد بلغ عدد المدققين المزاولين (١١٤) مدققاً مزاولاً للمهنة (جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين، ٢٠١٩)، حيث تم توزيع الاستبانة على (٩٢) مدققاً منهم. وتم استرجاع (٩٠) استبانة، وبعد مراجعة الاستبانات تبين أن عدد الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي بلغ (٨٦). وبذلك تكونت عينة الدراسة من (٨٦) مدققاً.

وفيما يلي وصف لتوزيع أفراد مجتمع الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية:

رابعاً: الخصائص الديموغرافية

لغايات التعريف بخصائص المدققين الخارجيين الذين قاموا بالإجابة على فقرات الاستبيان، فقد تم عرض هذه الخصائص في جدول (١) الذي يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

جدول رقم (١)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	٧١	٨٢.٥٥
	دبلوم عالي	٤	٤.٦٥
	ماجستير	٩	١٠.٤٦
	دكتوراه	٢	٢.٣٢

المجموع	٨٦	١٠٠.٠
التخصص العلمي	محاسبة	٧٣
	نظم معلومات محاسبية	١٣
	المجموع	٨٦
	المجموع	٨٦
الخبرة العملية	أقل من ٥ سنوات	٦
	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	٢٦
	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	٣٢
	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة	١٢
	٢٠ سنة فأكثر	١٠
	المجموع	٨٦
	المجموع	٨٦
المسمى الوظيفي	مالك مكتب تدقيق	٧
	شريك مكتب تدقيق	٦
	رئيس شعبة تدقيق	١٥
	مساعد رئيس شعبة تدقيق	٧
	مدقق	٤٣
	مساعد مدقق	٨
	المجموع	٨٦

خامساً: المؤهل العلمي

يبين الجدول رقم (١) أن ما نسبته (٨٢.٥٥%) من العينة حاصلين على شهادة البكالوريوس وهي أعلى نسبة بين جميع المؤهلات العلمية، وهذا يبين أن المدققين قد قضاوا فترة مناسبة في دراستهم الجامعية، كما تبين أن (٤.٦٥%) من العينة حاصلين على دبلوم عالي وأن (١٠.٦٤%) من العينة حاصلين على شهادة الماجستير وهذا يشير

إلى رغبة بعض المدققين في تحسين تأهيلهم العلمي، بينما بلغت أقل نسبة (٢.٣٢%) لحملة الدكتوراه، وهي أقل نسبة وأضعفها.

ويرى الباحث في ضوء مؤشرات المؤهل العلمي السابقة ان المدققين لديهم تأهيل علمي كافي للتعامل مع الاستبيان والإجابة على اسئلته.

سادساً: التخصص العلمي

يبين الجدول رقم (١) بأن ما نسبته (٨٨.٨٤%) من العينة من تخصص المحاسبة وهم اكبر نسبة مثلوا تخصص المحاسبة، مما يشير إلى أن تخصصهم يؤهلهم لفهم محتويات فقرات عبارات الاستبيان والإجابة عليها مستندين لمعرفتهم العلمية في مجال تخصص المحاسبة، بينما كانت أقل نسبة لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، على مستوى العينة والتي بلغت (١٥.١%)، وقد يعزى السبب لحدثة تدريس تخصص نظم المعلومات المحاسبية.

سابعاً: الخبرة العملية

يشير الجدول رقم (١) بأن الخبرة العملية بالنسبة للعينة من المدققين الخارجيين الكويتيين كانت أعلى نسبة للذين خبرتهم تراوحت بين (١٠ إلى أقل من ١٥ سنة) حيث بلغت نسبتهم (٣٧.٢%)، بينما بلغت أقل نسبة (١١.٦%) للذين خبرتهم (٢٠ سنة فأكثر)، وبشكل عام فإن مؤشرات الخبرة تظهر أن المدققين يمتلكون خبرة عملية واسعة تعطي الثقة في إمكانية الاعتماد على إجاباتهم في الاستبيان وانهم على دراية بينوده.

ثامناً: المسمى الوظيفي

بالنسبة للمسمى الوظيفي فان أعلى نسبة من العينة من المدققين الكويتيين هم من ممن يحملون مسمى مدقق وبلغت نسبتهم (٥٠%) مثلوا نصف العينة، ويرى الباحث

ان المدققين الذين يحملون مسمى مدقق هم على تماس مع ميدان العمل وحيثياته وانهم مؤهلون للإجابة على استبيان الدراسة، أما أقل نسبة والتي بلغت (٦.٩٧%) كانت لمسمى شريك مكتب تدقيق، وبالمجمل فان المسميات الوظيفية للمدققين تدل على امكانياتهم من الإجابة على الاستبيان بمسؤولية عالية وفهم مما يعزز الثقة في اجاباتهم لتحليل بيانات واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة عن فقرات أداة الدراسة وذلك حسب الدرجة التالية: درجة (١) تعبر عن غير ملتزم جداً، درجة (٢) تعبر عن غير ملتزم، درجة (٣) تعبر عن محايد، درجة (٤) تعبر عن ملتزم، درجة (٥) تعبر ملتزم جداً.

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذج الدراسة فهي ولتحديد درجة الالتزام فقد حدد الباحث ثلاث مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناءً على المعادلة الآتية:

طول الفترة = المدى / عدد المستويات

= (الحد الأعلى للبديل- الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات

للمجيبين كالتالي: $3/(1-5) = 3/4 = 0.75$ وبذلك تكون المستويات التي حددت للأوساط الحسابية

١- أقل من ٢.٣٣ التزام بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) بدرجة منخفضة
٢.٣٣ - أقل من ٣.٦٦ التزام بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) بدرجة متوسطة

٣.٦٦ - ٥ التزام بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) بدرجة مرتفعة.

تاسعاً: أسلوب تحليل البيانات.

تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم التربوية والاجتماعية (SPSS) في معالجة البيانات حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع فقرات لمجالات الدراسة، وتطبيق اختبار (One Sample T-test) على جميع مجالات أداة الدراسة والأداة ككل، للتحقق من التوزيع الطبيعي لبيانات أفراد العينة تم تطبيق الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) على جميع مجالات الدراسة.

عاشراً: ثبات أداة الدراسة:

للتحقق من ثبات أداة الدراسة تم إيجاد معامل الثبات (كرونباخ ألفا) لجميع فقرات مجالات الدراسة والأداة ككل، جدول (٢) يوضح ذلك.

جدول (٢)

معاملات الثبات (كرونباخ ألفا) لجميع فقرات مجالات الدراسة والأداة ككل

المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات كرونباخ ألفا
التصميم	١٣	٠.٨٤
التطبيق	٩	٠.٨٧
أوجه القصور	٢٢	٠.٨٢
الابلاغ	١٧	٠.٨٣
المجالات ككل	١٩	٠.٨٥

يظهر من جدول (٢) أن قيم معاملات ثبات (كرونباخ ألفا) لمجالات الدراسة تراوحت بين

(٠.٨٢-٠.٨٧)، كما بلغ معامل (كرونباخ ألفا) للأداة ككل (٠.٨٥) وهي قيم مرتفعة لأغراض التطبيق (Sekaran, ٢٠١٦)

كما تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من أصحاب الاختصاص من اعضاء الهيئة التدريسية في جامعة آل البيت من قسم المحاسبة والجامعات الأردنية وكذلك على مجموعة من المهنيين الممارسين من المدققين الخارجيين، وذلك بهدف تحكيم الاستبيان من النواحي الشكلية اللغوية والفنية في مجال الدراسة وتخصصها وقد تم تعديل الاستبيان بالتشاور مع الدكتور المشرف بحيث تم إخراج بصورته النهائية.

الحادي عشر: التوزيع الطبيعي:

بغرض التعرف على التوزيع الطبيعي لبيانات أفراد العينة تم تطبيق الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) على مجالات أداة الدراسة والأداة ككل، جدول (٣) يوضح ذلك، واستخراج منحنى التوزيع الطبيعي:

جدول (٣)

نتائج تطبيق الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) على مجالات أداة الدراسة والأداة ككل أداة الدراسة

المجال	Kolmogorov-Smirnov Z	الدلالة الإحصائية
التصميم	١.٣٧	٠.٠٨
التطبيق	١.٣٤٤	٠.٠٧
أوجه القصور	١.٣٢	٠.٠٦
الابلاغ	١.٣٥	٠.٠٦

٠.٧٥٠	١.٢١	الاداة
-------	------	--------

يظهر من جدول (٣) أن قيمة الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) لمجالات الدراسة والأداة ككل كانت غير دالة إحصائياً ومقبولة وتؤكد أن التوزيع كان طبيعياً.

ثاني عشر: الأساليب الإحصائية

استخدم في تنفيذ هذه الدراسة الأساليب والاختبارات الإحصائية التالية:

- أساليب التحليل الإحصائي المستندة إلى مقاييس النزعة المركزية وشملت الوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات والنسب المئوية.
- اختبار الفايروناخ: للتأكد من ثبات أداة الدراسة.
- الاختبار (Kolmogorov-Smirnov Z) للتعرف على التوزيع الطبيعي لبيانات أفراد العينة.
- اختبار (T): لاختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الرابع عرض النتائج الإحصائية ومناقشتها

يتضمن هذا الفصل عرض نتائج الدراسة التي تهدف إلى التعرف مدى الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (٢٦٥) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة في الكويت حسب المخرجات الإحصائية، وفيما يلي عرض النتائج:

أولاً: النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية

النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة من المدققين الخارجيين الكويتيين عن فقرات أبعاد مجال التصميم المستنبطة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن فقرات أبعاد مجال التصميم، جداول (٤) يوضح ذلك.

جدول (٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال التصميم

الرقم	الفقرة	الوسط حسابي	الانحراف معياري	مستوى الالتزام
١.	فحوص الرقابة الداخلية الموضوعية غير كافية لاكتشاف الأخطاء	٤.٨١	٠.٥١	مرتفع
٢.	ضعف تصميم ضوابط الرقابة الداخلية الإلكترونية	٤.٢٢	٠.٦٠	مرتفع
٣.	الإجراءات الرقابية غير كافية للتحقق من صحة جميع الأرصدة	٤.٥٥	٠.٥٥	مرتفع

٤.	عدم شمول إجراءات الرقابة بضرورة القيام بالإجراءات التحليلية	٣.٢١	٠.٨١	متوسط
٥.	يعتبر حجم عمل إجراءات الرقابة المطلوب تنفيذها كبيراً مقارنة بعدد المدققين الداخليين	٢.٣٢	٠.٩٢	منخفض
٦.	إجراءات الرقابة الداخلية المصممة غير كافية لمنع احتمالات وقوع مخالفات مالية أو اختلاسات	٤.٥٠	٠.٤٥	مرتفع
الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الالتزام
٧.	نظام الرقابة الداخلية مصمم بما لا يسمح من الربط وإجراء المقارنات بين البنود المختلفة	٣.٨٨	٠.٦٩	مرتفع
٨.	غياب رقابة الجهاز بحيث لا تمنع الرقابة الداخلية احتمالية إدخال معلومات محاسبية بطريقة خاطئة	٤.٣٤	٠.٦٤	مرتفع
٩.	عدم وجود خطة للقيام بمراجعة إجراءات الرقابة الداخلية المصممة للتأكد من مواكبتها للتطورات في بيئة العمل	٤.٠١	٠.٥٤	مرتفع
١٠.	التشريعات الرقابية تحد من إمكانية المدققين الداخليين من تنفيذ فحوص وإجراءات إضافية يعتقدون بضرورة تنفيذها في بعض المهام الرقابية	٣.٨٠	٠.٧٧	مرتفع
١١.	الوقت المخصص لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية غير كاف	٣.٧٠	٠.٧٩	مرتفع
١٢.	الهيكل التنظيمي مصمم بما لا يمكن من شمول جميع العمليات داخل المنظمة بالرقابة الداخلية	٣.٥٠	٠.٦٨	متوسط
١٣.	خطة الرقابة الداخلية لا تتضمن إجراءات التحقق من كفاية استغلال الموارد بالشكل الأمثل	٢.٣٣	٠.٦٧	منخفض
١٤.	مجال التصميم ككل	٣.٧٨	٠.٥٢	مرتفع

يبين الجدول ان المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد

العينة عن فقرات مجال التصميم من وجهة نظر المجيبين من المدققين الداخليين كانت معظمها مرتفعة، باستثناء عبارة ان الهيكل التنظيمي مصمم بما لا يمكن من شمول

جميع العمليات داخل المنظمة بالرقابة الداخلية، فقد كان وسطها الحسابي متوسط وقيمتها (٣.٥٠)، وبلغ الوسط الحسابي الأقل لعبارة خطة الرقابة الداخلية لا تتضمن إجراءات التحقق من كفاية استغلال الموارد بالشكل الأمثل حيث بلغ وسطها الحسابي (٢.٣٣)، وبدرجة متوسطة، وبلغ الوسط الحسابي لمجال التصميم ككل (٣.٧٨) وبدرجة مرتفعة.

ثانيا : النتائج المتعلقة بأبعاد مجال التطبيق المستنبطة

النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات أبعاد مجال التطبيق المستنبطة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن فقرات أبعاد مجال التطبيق، جداول (٥) يوضح ذلك.

جدول (٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال التطبيق

رقم	الفقرة	الوسط حسابي	الانحراف معياري	مستوى الالتزام
١.	ضعف الإجراءات المتبعة في تنفيذ الرقابة الداخلية	٤.٣٧	٠.٥٥	مرتفع
٢.	عدم كفاية إدراك المدققين الداخليين لعملية تنفيذ فحوص الرقابة الداخلية	٣.٧٦	٠.٧١	مرتفع
٣.	اهمال تنفيذ بعض إجراءات الرقابة الداخلية والتقليل من أهميتها	٤.٥٠	٠.٤٢	مرتفع

متوسط	٠.٦٨	٣.٥٠	ضعف التأهيل وكفاءة المنفذين لإجراءات الرقابة الداخلية
متوسط	٠.٦٥	٣.٦١	عدم كفاية التفويض الممنوح لمنفذين الرقابة الداخلية لتنفيذ الإجراءات الرقابية التي تحتاجها المهمة الرقابية
متوسط	٠.٤٨	٣.٠٠	عدم توفر الصلاحيات اللازمة للمدققين الداخليين لمتابعة النتائج والتوصيات الواردة في تقاريرهم
منخفض	٠.٤٣	٢.٣١	تداخل الصلاحيات بين منفذين المهام ضمن إدارة التدقيق الداخلي
مرتفع	٠.٥٦	٣.٨٣	عدم تناسب تخصصات المدققين الداخليين مع طبيعة المهام الرقابية التي توكل إليهم
متوسط	٠.٥٣	٣.٣٤	احتياج المدققين الداخليين لوقت أكبر من الممنوح لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية
متوسط	٠.٤٧	٣.٥٨	مجال التطبيق ككل

يبين الجدول ان تحديد المدققين الخارجيين للقصور في الرقابة الداخلية لبعدهم التطبيق كان بدرجة متوسطة، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا البعد (٣.٥٨). وقد كان أعلى مستوى التزام لعبارة إهمال تنفيذ بعض إجراءات الرقابة الداخلية والتقليل من أهميتها وبلغ وسطها الحسابي (٤.٥٠) وبدرجة مرتفعة، كما كان أقل وسط حسابي لعبارة تداخل الصلاحيات بين منفذين المهام ضمن إدارة التدقيق الداخلي وبلغ وسطها الحسابي (٢.٣١) وبدرجة منخفضة.

ويرى الباحث أن تقديرات المدقق الخارجي حول تحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية في مرحلة التطبيق كما هي ظاهرة في الجدول إلى حكمه المهني، واقتناعه بالأهمية النسبية للقصور الذي يجده من خلال ممارسته المهنية.

ثالثاً: النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة

عن فقرات أبعاد مجال أوجه القصور في الرقابة الداخلية المستنبطة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن فقرات أبعاد مجال أوجه القصور، جداول (٦) يوضح ذلك.

يبين الجدول أن التزام المدققين الخارجيين حول تحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية كان بدرجة مرتفعة، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا البعد (٣.٧٤). وكان أعلى وسط حسابي لعبارة قصور يصنفه المدقق الخارجي على أنه قصور مهم، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه العبارة (٤.٨١). ويرى الباحث أن هذا الوسط الحسابي المرتفع يعود لإدراك المدققين الخارجيين لأهمية الآثار السلبية المترتبة على هذا القصور وأنه من الضروري أن يقوم بتصنيف القصور حسب أهميته.

جدول (٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال أوجه القصور في الرقابة الداخلية

رقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الالتزام
١.	الاختراق الإلكتروني للأنظمة الرقابة الداخلية	٤.٠٣	٠.٤٣	مرتفع
٢.	حالات التواطؤ بين العاملين	٤.٨٢	٠.٢٨	مرتفع
٣.	الأخطاء الناتجة عن العنصر البشري سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة	٤.٥٧	٠.١٧	مرتفع

متوسط	٠,٦٢	٣.٦٤	٤. تغطي بعض الإدارات لتعليمات الرقابة الداخلية
متوسط	٠.٥٤	٣.٠١	٥. قصور وضعف نظام الرقابة الداخلية عن مواكبة التغيرات التكنولوجية خاصة في حالة عدم تحديثه وتطويره
مرتفع	٠.١٨	٤.٥٠	٦. عدم دقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية التي تنتج من تشغيل النظام الرقابي
مرتفع	٠.٥٨	٣.٩٠	٧. حالات القصور في نظام الرقابة الداخلية صادرة في صورة فردية
مرتفع	٠.٢٤	٤.٧٧	٨. حالات القصور في نظام الرقابة الداخلية صادرة في صورة مجتمعة
مرتفع	٠.٢٢	٤.٨١	٩. قصور يصنفه المدقق الخارجي على انه قصور مهم
مستوى الالتزام	الاتحراف معياري	الوسط حسابي	رقم الفقرة
مرتفع	٠.٢٠	٤.٢٢	١٠. مجموعة أوجه قصور يصنفها المدقق الخارجي على أنها مهمة
مرتفع	٠.٢٢	٤.٢١	١١. الرقابة الداخلية اللازمة لمنع وقوع الأخطاء مفقودة
مرتفع	٠.٢٧	٤.١٣	١٢. الرقابة الداخلية لا تسمح باكتشاف الأخطاء
مرتفع	٠.٢٩	٤.٠١	١٣. الرقابة الداخلية لا تسمح بإجراء التصحيحات اللازمة للأخطاء
متوسط	٠.٦٣	٣.١٧	١٤. أدوات رقابة تكنولوجيا المعلومات غير قادرة على منع التحريفات والاطعاء
مرتفع	٠.١٧	٤.١٨	١٥. قصور في الرقابة الداخلية يؤدي إلى تحريفات مهمة وجوهرية في القوائم المالية

١٦	قصور في الرقابة الداخلية على المبالغ المقدرة مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة	٢.٣٠	١.٠٤	منخفض
١٧	قصور الرقابة الداخلية بعدم مراعاة قابلية الأصول للخسارة	٢.٠٩	٠.٨٢	منخفض
١٨	قصور أدوات الرقابة على المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة	٣.٢٥	٠.٧٦	متوسط
١٩	قصور الرقابة على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المهمة	٢.٤٣	٠.٧٦	متوسط
٢٠	قصور في أدوات الرقابة على عملية إعداد التقرير المالي نهاية الفترة	٤.٧٧	٠.٢٧	مرتفع
٢١	قصور أدوات الرقابة المتعلقة بالمتابعة العامة مثل اشراف الإدارة	٢.٠٠	٠.٨٨	منخفض
٢٢	إمكانية حدوث تحريفات واطفاء محتملة مستقبلا وإن لم تكن حدثت فعلا	٣.٥٥	٠.٩٧	متوسط
	مجال أوجه القصور ككل	٣.٧٤	٠.٣٨	مرتفع

بينما كان أقل وسط حسابي لعبارة قصور أدوات الرقابة المتعلقة بالمتابعة العامة مثل إشراف الإدارة، حيث بلغ وسطها الحسابي (٢.٠٠) وبدرجة منخفضة، ويرى الباحث أن الانخفاض في الوسط الحسابي لهذه العبارة يعود لتركيز المدقق تحديد المخاطر الرقابية على مستوى الوقائع التي يلاحظها من إجراء عمله المباشر، بينما متابعة الإدارات المشرفة قد يكون أمر ليس من قريبا من واقع مهامه.

رابعاً: النتائج المتعلقة بالمتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات أبعاد مجال

الإبلاغ المستنبطة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة الدراسة عن فقرات أبعاد مجال الإبلاغ، جداول (٧) يوضح ذلك.

جدول (٧)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال الإبلاغ

رقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الالتزام
١.	يستطيع المدقق بالإبلاغ كتابيا عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب	٤.٣٥	٠.٦٥	مرتفع
٢.	يستطيع المدقق الإبلاغ عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمستوى الإداري المناسب من حيث المسؤولية	٤.٠٩	٠.٤٩	مرتفع
٣.	يتم الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية لمستوى أعلى من الإدارة في حال كان هناك تساؤل حول نزاهة الإدارة	٤.٣١	٠.٤٤	مرتفع
٤.	يتم الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية لمستوى أعلى من الإدارة في حال كان هناك تساؤل حول كفاءة الإدارة وقدرتها على الاشراف على أعمال الرقابة الداخلية	٣.٦٨	٠.٨٩	مرتفع
٥.	يحدد ويقدر المدقق مخاطر التحريفات الجوهرية ويقوم بالإبلاغ عنها	٤.٠٠	٠.٦٩	مرتفع

متوسط	٠,٩٩	٣.٥٣	يقوم المدقق بعملية الإبلاغ إلى فريق الحوكمة المسؤولين عن أمور التدقيق
مرتفع	٠.٦٤	٤.٠١	يقدم المدقق وصفا كتابياً لأوجه القصور في الرقابة الداخلية وتأثيراتها المحتملة
مرتفع	٠.٨٥	٣.٨٧	يقدم المدقق مخطط اقتراحات بشأن التصرفات والإجراءات التصحيحية لأوجه القصور في الرقابة الداخلية
متوسط	٠.٩٧	٣.٦٤	يحقق الإبلاغ هدف مساعدة المكلفين بالحوكمة بتمكينهم من الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية
مرتفع	٠.٧٠	٤.٠٠	يقوم المدقق بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية قبل اعتماد القوائم المالية تلبية لاحتياجات المكلفين للقيام بهامهم الإشرافية
مرتفع	٠.٨٢	٣.٩٧	يستطيع المدقق بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية في تاريخ لاحق لا يتجاوز الحد الزمني وهو عادة لا يزيد عن ٦٠ يوماً
مرتفع	٠.٦٦	٤.١٨	تخضع عملية الإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية إلى الحكم المهني للمدقق
متوسط	١.٠٣	٣.٥٠	يراعي المدقق في عملية الإبلاغ اعتبارات طبيعة نشاط المنشآت
متوسط	٠.٩٥	٣.٥٦	يراعي المدقق في عملية الإبلاغ اعتبارات حجم وتعقد العمليات في المنشآت
متوسط	٠.٩١	٣.٤٠	يأخذ المدقق في الاعتبار تقديم مزيداً من التفاصيل في عملية الإبلاغ في حال ان بعض الأعضاء المكلفين في الحوكمة ليسوا من أصحاب الاختصاص

متوسط	٠.٨٦	٣:٥١	في بعض الحالات يقوم المدقق بالإبلاغ شفويا عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية ومناقشتها في اجتماع مع الإدارة
متوسط	٠.٧٠	٣.٦٤	مجال الإبلاغ ككل

يلاحظ من الجدول قيام المدقق بالإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية بشكل عام كان بدرجة متوسطة، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا البعد (٣.٦٤)، وقد تراوحت الأوساط الحسابية لهذا البعد ما بين (٤.٣٥-٣.٥٠)، وكان أعلى وسط حسابي لعبارة يستطيع المدقق بالإبلاغ كتابيا عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب، ويرى الباحث أن ارتفاع الوسط الحسابي لهذه العبارة هو نظرا لتمتع المدققين الخارجيين بالتأهيل بحيث يقومون بعملية الإبلاغ بشكل خطي وفي التوقيت المناسب، وذلك لتنبية الإدارات بأهمية القصور الذي اكتشفه ولفتح المجال للإدارات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية بأسرع وقت. وكان أقل وسط حسابي لعبارة يأخذ المدقق في الاعتبار تقديم مزيدا من التفاصيل في عملية الإبلاغ في حال أن بعض الأعضاء المكلفين في الحوكمة ليسوا من أصحاب الاختصاص، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه العبارة (٣.٤٠) وبدرجة متوسطة، ويرى الباحث أن الانخفاض بهذا الوسط الحسابي يعود لكون الإدارات العليا والجهات التي يقدم المدقق تقاريره والإبلاغ لها هم من أصحاب الاختصاص ولديهم القدرة على فهم التقارير، ولذلك لا يلجأ المدقق إلى مزيدا من التفاصيل في إبلاغه عن القصور في الرقابة الداخلية، كما أنه لم يكن ضمن عبارات مجال الإبلاغ أي عبارة تحمل مستوى درجة منخفض، بعد أن تم استخراج الأوساط الحسابية لكل ابعاد معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) بشكل منفرد، قام الباحث باستخراج الوسط الحسابي لأبعاد معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) مجتمعة، والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم (٨) الالتزام بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) بكافة أبعاده

مستوى الالتزام	الوسط الحسابي	البعد
مرتفع	٣.٦٨	مراحل القصور
مرتفع	٣.٧٤	أوجه القصور
متوسط	٣.٦٤	الإبلاغ عن القصور
مرتفع	٣.٦٨	المعيار ككل

خامسا: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.

H٠١: لا يقوم المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

H٠١:١: لا يقوم المدقق الخارجي بتحديد القصور في الرقابة الداخلية في مرحلة التصميم وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

H٠١:٢: لا يقوم المدقق الخارجي بتحديد القصور في الرقابة الداخلية في مرحلة التطبيق وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

للتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الأولى وما يتفرع عنها من فرضيات فرعية تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على أبعاد مجال مراحل القصور ككل، ومجالات التصميم والتطبيق المتفرعة منه، جدول رقم (٩) يوضح ذلك.

جدول رقم (٩)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على أبعاد مجال مراحل القصور ككل

المستوى	الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البعد
الالتزام	٠.٠٠٠	٨٥	١٣.٩١	٠.٥٢	٣.٧٨	التصميم
متوسط	٠.٠٠٠	٨٥	١٣.٤٢	٠.٤٧	٣.٥٨	التطبيق
مرتفع	٠.٠٠٠	٨٥	١٥.٣٨	٠.٤١	٣.٦٨	المجال ككل

*قيمة (T) الجدولية (١.٩٨).

يظهر من الجدول رقم (٩) ما يلي:

نتائج الفرضية الفرعية الأولى:

أظهرت النتائج أن قيمة (T) المحسوبة لبعد " التصميم " بلغت (١٣.٩١) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مدى التزام المدققين الخارجيين الكويتيين بالالتزام ببعد التصميم (٣.٧٨) بدرجة مرتفعة وفقاً للتدرج المتبعة بالدراسة، وهذا يدل على وجود مستوى مرتفع ومقبول إحصائياً من الالتزام المدققين وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥)، وبالتالي تقبل الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص " يقوم المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية في مرحلة التصميم وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

نتائج الفرضية الفرعية الثانية:

أظهرت النتائج أن قيمة (T) المحسوبة لبعد " التطبيق " بلغت (١٣.٤٢) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مدى التزام المدققين الخارجيين الكويتيين ببعد التطبيق (٣.٥٨) بدرجة متوسطة وفقاً للتدرج المتبعة بالدراسة، وهذا يدل على وجود مستوى متوسط ومقبول إحصائياً من التزام، وبالتالي تقبل الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص "يقوم المدقق الخارجي بتحديد القصور في الرقابة الداخلية في مرحلة التطبيق وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

نتائج الفرضية الرئيسية الأولى:

أظهرت النتائج أن قيمة (T) المحسوبة (١٥.٣٨) لمجال التزام المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مدى التزام المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات المعيار (٣.٦٨) بدرجة مرتفعة وفقاً للتدرج المتبعة بالدراسة، وهذا يدل على وجود مستوى مرتفع ومقبول إحصائياً من التزام المدققين الخارجيين بتحديد مراحل القصور، وبالتالي تقبل الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص "يقوم المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥)".

H٠٢: لا يقوم المدقق الخارجي بتحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية طبقاً للحكم المهني وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

جدول رقم (١٠)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على أبعاد مجال تحديد أوجه القصور

مستوى الالتزام	الدلالة الاحصائية	(T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	تحديد أوجه القصور
مرتفع	٠.٠٠٠	١٨.٢٣	٠.٣٨	٣.٧٤	

نتائج الفرضية الرئيسية الثانية

أظهرت النتائج أن قيمة (T) المحسوبة (١٨.٢٣) لمجال التزام المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مدى التزام المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات المعيار (٣.٧٤) بدرجة مرتفعة وفقاً للتدرج المتبعة بالدراسة، وهذا يدل على وجود مستوى مرتفع ومقبول إحصائياً من التزام المدققين الخارجيين بتحديد مراحل القصور، وبالتالي تقبل الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص "يقوم المدقق الخارجي بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥)".

H٠٣: لا يلتزم المدقق الخارجي بتقديم الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية لفريق الحوكمة والإدارة يتوافق في محتوياته مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥).

جدول رقم (١١)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على أبعاد مجال الإبلاغ عن القصور
في الرقابة الداخلية

مستوى الالتزام	الدلالة الاحصائية	(T)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الإبلاغ عن القصور
متوسط	٠.٠٠٠	٨.٤٨	٠.٧٠	٣.٦٤	

أظهرت النتائج أن قيمة (T) المحسوبة (٨.٤٨) لمجال التزام المدقق الخارجي بالإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥)، وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq ٠.٠٥$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة عن مدى التزام المدقق الخارجي بالإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات المعيار (٣.٦٤) بدرجة متوسطة وفقاً للتدرج المتبع بالدراسة، وهذا يدل على وجود مستوى مرتفع ومقبول إحصائياً من التزام المدققين الخارجيين بتحديد مراحل القصور، وبالتالي تقبل الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص " يقوم المدقق الخارجي بالإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥)".

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

بعد ان تم تنفيذ هذه الدراسة والتي موضوعها الالتزام بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) المتعلق بالقصور في الرقابة الداخلية من خلال اتباع الطريقة والإجراءات الصحيحة في البحث العلمي بشكل كامل، وتم اختبار فرضيات الدراسة، فإنه تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وكما يلي:

- أظهرت الدراسة أن هناك التزام بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) المتعلق بالقصور في الرقابة الداخلية والإبلاغ عنه بشكل عام وبدرجة مرتفعة.
- بينت الدراسة أن المدققين الكويتيين يقومون بتحديد مراحل القصور في الرقابة الداخلية وبدرجة مرتفعة، حيث يقومون بتحديد أبعاد مراحل القصور في مرحلة التصميم بدرجة مرتفعة وفي مرحلة التطبيق بدرجة متوسطة.
- كشفت الدراسة أن الالتزام بتحديد أوجه القصور في الرقابة الداخلية يتم من قبل المدققين الكويتيين وبدرجة مرتفعة.
- أظهرت الدراسة أن المدققين الكويتيين يقومون بالإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية للإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وبالأسلوب الذي يتطلبه معيار التدقيق الدولي (٢٦٥) وبدرجة متوسطة.

ثانياً: التوصيات:

بعد أن تم الوصول إلى النتائج النهائية لهذه الدراسة، فإنه يمكن تقديم مجموعة من التوصيات والتي تم عرضها كما يلي:

- تعزيز التزام المدققين الكويتيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) المتعلق بالقصور في الرقابة الداخلية، حيث أنه وبالرغم من النتائج الإحصائية بينت أن مستوى الالتزام كان بدرجة مرتفعة، إلا أن الوسط الحسابي للتطبيق بشكل عام كان (٣.٦٨) وهو بداية فئة التطبيق المرتفع حسب المقياس المعتمد في الدراسة.
- إيلاء المدققين الكويتيين مزيداً من الاهتمام والتركيز في القصور ضمن مرحلة التطبيق، حيث كان الالتزام في هذه المرحلة بدرجة متوسطة.
- حث الإدارات في الشركات التي يقوم المدققين بتنفيذ خدمات التدقيق الخارجي عليها، بأن يقدموا مزيداً من التعاون والتفهم لما يطرحه المدققين بما يتعلق بالقصور في الرقابة الداخلية في شركاتهم، مما سيمكن المدقق من تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (٢٦٥) بشكل أفضل.

المصادر والمراجع

المراجع العربية

- أبو سرور، احمد (٢٠١٦) أثر بيئة الرقابة الداخلية على فاعلية التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٣) دليل الممارسات الدولية الجيدة، تقويم نظام الرقابة الداخلية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- بضيف، نوره (٢٠١٦) دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة ميدانية لعينة من ممارسي المحاسبة بولاية ورقلة" رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التيسير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- البعاج، قاسم محمد (٢٠١١) تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي: دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (١٣)، العدد(٤).
- بلعمري، نور الهدى (٢٠١٧) دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية - دراسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- التميمي، هادي، (٢٠١٤). "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية". الطبعة الثالثة، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.

- الجبوري، مروان عبدالحميد كوان (٢٠١٨) مدى التزام المحاسب القانوني الأردني بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) من وجهة نظر العاملين في الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ال البيت، المفرق، الأردن.
- جمعة، أحمد حلمي، (٢٠١٢)، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان-الأردن.
- جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية (٢٠١٩)
http://www.kwaaa.org/?page_id=٣٢٢
- جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين (٢٠١٩)
<https://moci.gov.kw/uploads/qqq.pdf>
- حسناء، عروب (٢٠١٥). أثر نظام الرقابة الداخلية في أداء الموارد البشرية: دراسة حالة مركز الزفت بنفطال، وحدة تقرت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- الحسيني، مرتضى محمد شاني، والسعبري، إبراهيم موسى عبد (٢٠١٧) توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل، العلوم المصرفية والتطبيقية، العدد ٤، المجلد ١٧، العراق.
- الحمد، عدنان كاظم مطرود (٢٠١٣) دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية بحث تطبيقي ودراسة تحليلية في عينة من الشركات العامة العراقية"، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد، لنيل شهادة المحاسبة القانونية.

- الخدّاش، حسام الدين مصطفى، (٢٠١٤)، أصول المحاسبة المالية: الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- خدّاش، حسام والزوي، إبراهيم ونصار، محمود (٢٠١١) أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٠ المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد ٧، العدد ٤، ص ٥٩٤-٦٢٤.
- الدوغي، علي حسين، والخيرو، ايمان، مؤيد (٢٠١٢) تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد ١٩، العدد ٧٠.
- الذنبيات، علي عبد القادر، (٢٠١٣)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع عمان - الأردن.
- الذنبيات، علي عبدالقادر (٢٠١٧) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، الطبعة السادسة، عمان، الأردن.
- الزعبي، زياد (٢٠١٤) مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، البحوث المالية والتجارية، العدد ١، مصر.
- الزهيري، رجاء محمد عبدالرحيم (٢٠١٤) دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد، لنيل شهادة المحاسبة القانونية.

- السامرائي، محمد حامد مجيد (٢٠١٦)، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- العلوان، بدر محمد (٢٠١٢) فاعلية الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق وأثرها على التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد (٩٣)، ٣٠١. العراق.
- فاضل، محمود، عدي، صفاء الدين، صباء، عبد الخالق (٢٠١٥) قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة، المجلد ٧، العدد ١٤.
- الفضيلي، مشاري علي ثامر (٢٠١٥) مدى التزام المدقق الخارجي في تطبيق الاختبارات والإجراءات المنصوص عليها في معيار رقم ٢٤٠ في دولة الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- قمر، لورا ثروت سعد (٢٠١٥) دور مراقب الحسابات بشأن تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية واثار ذلك على تنشيط سوق الأوراق المالية في مصر، دراسة استكشافية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية.
- لخضر، اوصف (٢٠١٧) العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار الدولي للتدقيق (٢١٠٠) مجلة العلوم الاقتصادية والتيسير والعلوم التجارية، (١٧)، (١٧٣).

- محسن، محمود عبدالسلام (٢٠١١) مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية" دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
 - المدهون، رعدة ابراهيم (٢٠١٤) العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، ص ٢٠.
 - المطارنة، غسان فلاح، (٢٠١٦). "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية". دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
 - نظمي، إيهاب، والعزب، هاني (٢٠١٢). تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط(١)، عمان، الأردن، دار وائل للنشر.
 - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠٠٤) مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض.
 - الوردات، خلف عبد الله (٢٠١٤). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن (IIA). ط (١)، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
 - الوقاد، سامي محمد، وديان، لؤي محمد (٢٠١٠) تدقيق الحسابات (١)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- وقت الدخول ٢٦-٧-٢٠١٩ الساعة الثانية ظهرا
- الياسري، كمال، (٢٠١٥) تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق تصنيف براون للمخاطر، بحث تطبيقي في جامعة كربلاء"، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، ٢.

المراجع الأجنبية:

- Akhtaruddin, M. & Ohn, J. (٢٠١٦). Internal control deficiencies, investment opportunities, and audit fees. **International Journal of, Accounting and Finance**, ٦(٢), ١٢٧-١٤٤.
- Aobdia, D., Choudhary, P. & Sadka, G. (٢٠١٦). **Do Auditors Correctly Identify and Assess Internal Control Deficiencies?** Evidence from the PCAOB Data.
- Arens, A.A., R.J. Elder & M. S. Beasley (٢٠١٣) Auditing and Assurance services, An Integrated Approach, Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.
- Auditing and Assurance Standards Board, AASB (٢٠١٣) International Auditing Standard ISA (٢٦٥) Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management, Australia
- Auditing Practices Board, APB (٢٠١٠) Audit of Financial Statement of Public Sector Bodies in United Kingdome, ١٠TH Edition, London, p١٠.
- Blaskovich, Gennifer, Natalia M. Mintchik, (٢٠١٣), "Management's Assessment of Internal controls, External consultants, and audit efficiency: Evidence of new Factors in Client- Auditor Interactions" Paper No. ٩٨٨١٩٤ (www.ssrn.com).
- Hollis Ashbaugh, Skaife ,Daniel W. Collins.William R. Kinney, and Jr.Ryan LA Fond(٢٠٠٨) The Effect of sox Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity, Journal of Accounting Research

International Federation Accountants (IFAC, ٢٠١٠) <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a٠١٥-٢٠١٠-iaasb-handbook-isa-٢٦٥.pdf>

Kumuthinidevi.S (٢٠١٦) A Study Of Effectiveness Of The Internal Control System In The Private Banks Of Trincomalee, International Journal Of Scientific Research And Publications ٦(٦), ٦٠٠-٦١٢

Matthews, Martin (٢٠١٧) General Auditing Standards with a discussion about the role of the Auditor General and the special nature of public sector, p.٣.

Rios-Figueroa, Carmen B and Cardona, Rogelio J (٢٠١٣) Does Experience Affect Auditors' Professional Judgment? Evidence from Puerto Rico (Accounting & Taxation, v. ٥ (٢) p. ١٣-٣٢, ٢٠١٣ .

Sekaran, Uma , Bougie, Roger (٢٠١٦) **Research Methods For Business: A Skill Building Approach**, ٧th Edition, U.S.A

الملاحق

ملحق (١) الاستبيان



كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

حضرة المستجيب المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان مدى الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (٢٦٥) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة في الكويت، وذلك كمتطلب لنيل درجة الماجستير في المحاسبة. يرجى التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفق، وذلك لتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى نتائج واقعية والخروج بتوصيات مفيدة ان شاء الله، علماً بأن إجاباتكم ستُعامل بسرية تامة وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

المشرف: الدكتور محمد ناصر موسى حمدان

الباحث: موسى سلامه نافع الحربي

قسم المحاسبة الرقم الجامعي ١٧٧٠٥٠٤٠٢١

هاتف الاستفسار ٠٧٧٥٥٠٢٦١٣

القسم الأول: الخصائص الديموغرافية

١- التخصص:

أخرى (يرجى تحديدها)	قانون	مالية	محاسبة وقانون أعمال	إدارة	نظم معلومات محاسبية	محاسبة

٢- المؤهل العلمي:

دكتوراه	ماجستير	دبلوم عالي	بكالوريوس

٣- عدد سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة	٢٠ سنة فاكثر

٤- المسمى الوظيفي:

مالك مكتب تدقيق	شريك مكتب تدقيق	رئيس شعبة تدقيق	مساعد شعبة تدقيق	مدقق

القسم الثاني: فيما يلي مجموعة من الفقرات المستنبطة من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٦٥) المتعلق بقيام المدقق الخارجي بالإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية، يرجى التكرم بوضع إشارة في مكان الإجابة التي ترونها مناسبة في مقابل العبارة التي تمثل رأيكم.

التصميم: الرقابة الداخلية مصممه بطريقة لا تمكن من اكتشاف أو منع أو تصحيح التحريفات في القوائم المالية في الوقت الملائم أو تكون مفقودة.

الرقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محايد	غير ملتزم	غير ملتزم اطلاقا
١.	فحوص الرقابة الداخلية الموضوعة غير كافية لاكتشاف الأخطاء					
٢.	ضعف تصميم ضوابط الرقابة الداخلية الإلكترونية					
٣.	الإجراءات الرقابية غير كافية للتحقق من صحة جميع الأرصدة					
٤.	عدم شمول إجراءات الرقابة بضرورة القيام بالإجراءات التحليلية					
٥.	يعتبر حجم عمل إجراءات الرقابة المطلوب تنفيذها كبيرا مقارنة بعدد المدققين الداخليين					
٦.	إجراءات الرقابة الداخلية المصممة غير كافية لمنع احتمالات وقوع مخالفات مالية أو اختلاسات					
٧.	نظام الرقابة الداخلية مصمم بما لا يسمح من الربط وإجراء المقارنات بين البنود المختلفة					
٨.	غياب رقابة الجهاز بحيث لا تمنع الرقابة الداخلية احتمالية إدخال معلومات محاسبية بطريقة خاطئة					
٩.	عدم وجود خطة للقيام بمراجعة إجراءات الرقابة الداخلية المصممة للتأكد من مواكبتها للتطورات في بيئة العمل					
الرقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محايد	غير ملتزم	غير ملتزم اطلاقا
١٠.	التشريعات الرقابية تحد من إمكانية المدققين الداخليين من تنفيذ فحوص وإجراءات إضافية يعتقدون بضرورة تنفيذها في بعض المهام الرقابية					
١١.	الوقت المخصص لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية غير كاف					
١٢.	خطة الرقابة الداخلية لا تتضمن إجراءات التحقق من كفاية استغلال الموارد بالشكل الأمثل					
١٣.	الهيكل التنظيمي مصمم بما لا يمكن من شمول جميع العمليات داخل المنظمة بالرقابة الداخلية					

التطبيق: الرقابة الداخلية يتم تشغيلها بطريقة لا تمكن من اكتشاف أو منع أو تصحيح التحريفات في القوائم المالية في الوقت الملائم أو تكون مفقودة.

رقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محايد	غير ملتزم	غير ملتزم إطلاقا
١.	ضعف الإجراءات المتبعة في تنفيذ الرقابة الداخلية					
٢.	عدم كفاية إدراك المدققين الداخليين لعملية تنفيذ فحوص الرقابة الداخلية					
٣.	إهمال تنفيذ بعض إجراءات الرقابة الداخلية والتقليل من أهميتها					
٤.	ضعف التأهيل وكفاءة المنفذين لإجراءات الرقابة الداخلية					
٥.	عدم كفاية التفويض الممنوح لمنفذين الرقابة الداخلية لتنفيذ الإجراءات الرقابية التي تحتاجها المهمة الرقابية					
الرقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محايد	غير ملتزم	غير ملتزم إطلاقا
٦.	عدم توفر الصلاحيات اللازمة للمدققين الداخليين لمتابعة النتائج والتوصيات الواردة في تقاريرهم					
٧.	تداخل الصلاحيات ضمن بين منفذين المهام ضمن إدارة التدقيق الداخلي					
٨.	عدم تناسب تخصصات المدققين الداخليين مع طبيعة المهام الرقابية التي توكل اليهم					
٩.	احتياج المدققين الداخليين لوقت اكبر من الممنوح لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية					

أوجه القصور: قصور مهم في الرقابة الداخلية قصور، أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، والتي تعتبر طبقاً للحكم المهني للمدقق لها أهمية كافية لجعلها جديرة بعناية المكلفين بالحوكمة.

رقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محايد	غير ملتزم	غير ملتزم إطلاقا
١.	الاختراق الالكتروني للاتظمة الرقابة الداخلية					
٢.	حالات التواطؤ بين العاملين					
٣.	الأخطاء الناتجة عن العنصر البشري سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة					
٤.	تخطي بعض الإدارات لتعليمات الرقابة الداخلية					
٥.	قصور وضعف نظام الرقابة الداخلية عن مواكبة التغيرات التكنولوجية خاصة في حالة عدم تحديثه وتطويره					
٦.	عدم دقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية التي تنتج من تشغيل النظام الرقابة					
الرقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محايد	غير ملتزم	غير ملتزم إطلاقا
٧.	حالات القصور في نظام الرقابة الداخلية صادرة في صورة فردية					

					٨. حالات القصور في نظام الرقابة الداخلية صادرة في صورة مجتمعة	
					٩. قصور يصنفه المدقق الخارجي على انه قصور مهم	
					١٠. مجموعة أوجه قصور يصنفها المدقق الخارجي على أنها مهمة	
					١١. الرقابة الداخلية اللازمة لمنع وقوع الأخطاء مفقودة	
					١٢. الرقابة الداخلية لا تسمح باكتشاف الأخطاء	
					١٣. الرقابة الداخلية لا تسمح بإجراء التصحيحات اللازمة للأخطاء	
					١٤. أدوات رقابة تكنولوجيا المعلومات غير قادرة على منع التحريفات والاطعاء	
					١٥. قصور في الرقابة الداخلية يؤدي إلى تحريفات مهمة وجوهرية في القوائم المالية	
					١٦. قصور الرقابة الداخلية على المبالغ المقدرة مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة	
					١٧. قصور الرقابة الداخلية بعدم مراعاة قابلية الأصول للخسارة أو الغش	
					١٨. قصور أدوات الرقابة على المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة	
					١٩. قصور الرقابة على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المهمة	
الرقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محايد	غير ملتزم	غير ملتزم اطلاقا
	٢٠. قصور أدوات الرقابة على عملية إعداد التقرير المالي نهاية الفترة					
	٢١. قصور أدوات الرقابة المتعلقة بالمتابعة العامة مثل إشراف الإدارة					
	٢٢. إمكانية حدوث تحريفات واطعاء محتملة مستقبلا وإن لم تكن حدثت فعلا					

الإبلاغ

رقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محايد	غير ملتزم	غير ملتزم اطلاقا
١٧.	يقوم المدقق بالإبلاغ كتابيا عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب					
١٨.	يتم الإبلاغ عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب					
١٩.	يتم الإبلاغ عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمستوى الإداري المناسب من حيث المسؤولية					
٢٠.	يتم الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية لمستوى أعلى من الإدارة في حال كان هناك تساؤل حول نزاهة الإدارة					

					٢١. يتم الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية لمستوى أعلى من الإدارة في حال كان هناك تساؤل حول كفاءة الإدارة وقدرتها على الاشراف على أعمال الرقابة الداخلية	
الرقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محاييد	غير ملتزم	غير ملتزم اطلاقا
	٢٢.				يحدد ويقدر المدقق مخاطر التحريفات الجوهرية ويقوم بالإبلاغ عنها	
	٢٣.				يقوم المدقق بعملية الإبلاغ إلى فريق الحوكمة المسؤولين عن أمور التدقيق	
	٢٤.				يقدم المدقق وصفا لأوجه القصور في الرقابة الداخلية وتأثيراتها المحتملة	
	٢٥.				يقدم المدقق اقتراحات بشأن التصرفات والإجراءات التصحيحية لأوجه القصور في الرقابة الداخلية	
	٢٦.				يحقق الإبلاغ هدف مساعدة المكلفين بالحوكمة بتمكينهم من الوفاء بمسؤولياتهم الاشرافية	
	٢٧.				يقوم المدقق بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية قبل اعتماد القوائم المالية تلبية لاحتياجات المكلفين للقيام بهامهم الاشرافية	
	٢٨.				يلتزم المدقق بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية في تاريخ لاحق لا يتجاوز الحد الزمني وهو عادة لا يزيد عن ٦٠ يوما	
	٢٩.				تخضع عملية الإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية إلى الحكم المهني للمدقق	
	٣٠.				يراعي المدقق في عملية الإبلاغ اعتبارات طبيعة نشاط المشات	
	٣١.				يراعي المدقق في عملية الإبلاغ اعتبارات حجم وتعقد العمليات في المنشآت	
الرقم	الفقرة	ملتزم جدا	ملتزم	محاييد	غير ملتزم	غير ملتزم اطلاقا
	٣٢.				يأخذ المدقق في الاعتبار تقديم مزيدا من التفاصيل في عملية الإبلاغ في حال ان بعض الأعضاء المكلفين في الحوكمة ليسوا من أصحاب الاختصاص	
	٣٣.				في بعض الحالات يقوم المدقق بالإبلاغ شفويا عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية ومناقشتها مع الإدارة	

نهاية الاستبانة مع الشكر

ملحق (٢)

قائمة بأسماء المحكمين

الاسم	مكان العمل
الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة	جامعة ال البيت
الدكتور عبد الله الزعبي	جامعة ال البيت
الدكتور صقر الطاهات	جامعة ال البيت
الدكتور نوفان عليمات	جامعة ال البيت
الدكتور طارق الخالدي	جامعة ال البيت
الدكتور مهند أكرم	جامعة ال البيت
الدكتور ضياء السريحين	جامعة الزيتونة
الدكتور خليل إبراهيم الدليمي	جامعة اربد الاهلية
الدكتور فراس أبو دلبوح	جامعة اربد الاهلية
الدكتور نمر سليحات	جامعة عمان العربية
الدكتور ليث القضاة	جامعة العلوم التطبيقية
الدكتور عطا الله القطيش	جامعة الزيتونة
الدكتور فارس القاضي	جامعة جرش

ملحق (٣)

معيار التدقيق رقم (٢٦٥)

ناقص من اصل المصدر