



تأثير التزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي (265) في تقييم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية

م.د. جعفر عبد الحسين حلو الكعبي
جامعة ابن سينا للعلوم الطبية
والصيدلانية

Jaafar.abdulhussien@ibnsina.edu.i

q

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان أهمية الالتزام بمعيار التدقيق الدولي 265 من قبل مراقبي الحسابات والمتعلق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية عند تدقيقه للقوائم المالية وتأثيرها في تقييم نظام الرقابة الداخلية , وتكون مجتمع البحث من شركات ومكاتب التدقيق فضلا عن الاساتذة الاكاديمين , اذ تم توزيع 60 استمارة استبيان , كانت عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل 55 استمارة, واتبع البحث المنهج الوصفي التحليلي فضلا عن استخدام اساليب التحليل الاحصائي الوصفي. وتوصل البحث الى ان نظام الرقابة الداخلية يتأثر بنطاق التزام مراقبي الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق المحلية بتطبيق معيار التدقيق الدولي 265 , واوصى البحث بضرورة ايلاء المدققين في شركات ومكاتب التدقيق المحلية مزيدا من الاهتمام للإفصاح عن اوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة ويقدموا مزيدا من التعاون والتفاهم لما توفره شركات ومكاتب التدقيق مما يؤثر بشكل ايجابي في تقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية :- معيار التدقيق الدولي 265 , المكلفين بالحوكمة والادارة, نظام الرقابة الداخلية , مراقب الحسابات, القوائم المالية.



The impact of auditors' commitment to International Auditing Standard (265) in evaluating and enhancing the internal control system

Jaafar Abdulhussein Hiloalkiabi
Ibn Sina University for Medical
and Pharmaceutical Sciences

Jaafar.abdulhussien@ibnsina.edu.iq

Abstract

The research aims to demonstrate the importance of compliance with International Auditing Standard 265 by auditors, which is related to informing those charged with governance and management of deficiencies in internal control when auditing the financial statements and its impact in the evaluation of the internal control system. The research community consisted of audit companies and offices, in addition to academic professors. 60 questionnaires were distributed, the number of valid questionnaires for analysis was 55. The research followed the descriptive analytical approach, in addition to using descriptive statistical analysis methods. The research concluded that the internal control system is affected by the scope of the commitment of auditors in local audit offices and companies to apply International Auditing Standard 265. The research recommended that auditors in local audit companies and offices pay more attention to disclosing deficiencies in internal control to those charged with governance and management, and provide more cooperation and understanding of what audit companies and offices provide, which positively affects the evaluation and development of the internal control system.

Keywords: International Auditing Standard 265, Those Charged with Governance and Management, Internal Control System, Auditor, Financial Statements.



المقدمة

يتناول معيار التدقيق الدولي 265 مسؤولية مراقب الحسابات إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة عن أوجه القصور أو الضعف في نظام الرقابة الداخلية، لاسيما التي تعد جوهرية فيه، عند تدقيق القوائم المالية، ولا يفرض المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات في الحصول على الفهم الوافي للرقابة الداخلية وتصميم وإداء اختبارات التطبيق. إذ يعد نظام الرقابة الداخلية إحدى الأدوات المهمة التي يتم عن طريقها إدارة موارد الوحدات الاقتصادية ومراقبتها وقياسها إذ أنه يلعب دوراً أساسياً في كشف ومنع الاحتيال وحماية مواردها، سواء المادية أو المعنوية. كما أنه يسهم في تحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية من خلال التأكد من الامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية. ومما سبق، سيتم تناول المحاور الآتية للبحث.

المحور الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة

1- مشكلة البحث

تتمحور مشكلة البحث في مدى إمكانية مراقب الحسابات بتحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية والإبلاغ عنها لفريق الحوكمة والإدارة على وفق معيار التدقيق الدولي 265، لذا يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي :- هل هناك تأثير لإبلاغ مراقب الحسابات عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها وفق معيار التدقيق الدولي 265 في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة؟.

2- أهداف البحث

يهدف البحث إلى بيان

- أ- تقييم مدى التزام شركات ومكاتب التدقيق اتجاه المكلفين بالحوكمة والإدارة على وفق معيار التدقيق الدولي 265 في بيان أوجه القصور في الرقابة الداخلية.
- ب- قياس تأثير الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها من قبل مراقب الحسابات في الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي 265 في تقييم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية.

3- فرضية البحث



على ضوء مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة فرضية البحث بالشكل الآتي :- هنالك تأثير ذو دلالة معنوية لإبلاغ مراقب الحسابات عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها وفق معيار التدقيق الدولي 265 في تقييم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

4-أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في بيان مدى قدرة مراقب الحسابات بتوفير معلومات ذات مصداقية وشفافية للمكلفين بالحوكمة والإدارة تتعلق بطبيعة وحجم أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة الخاضعة للتدقيق لمواجهة ذلك القصور والذي بدوره يؤدي إلى إعادة تقييم نظام الرقابة الداخلية على وفق المعلومات التي قدمها مراقب الحسابات, مما ينعكس بصورة إيجابية على قدرة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها.

ثانياً :- دراسات سابقة

1- دراسة (عبد السادة, 2023) بعنوان اثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

يهدف البحث الى التعرف على اثر العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية هيكل الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية, فضلاً عن بيان الأدبيات التي تهتم بالتدقيق الداخلي, ولجنة التدقيق, كون لجنة التدقيق تعد إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة والتي تعمل على دعم استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي. ولقد تم استعمال استمارة الاستبيان والذي تضمنت ثلاث محاور. ولقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها وجود جهاز تدقيق داخلي قوي ومتين يعزز التزام موظفين المؤسسة الاقتصادية بالتعليمات والضوابط والقوانين مما يحسن مكون البيئة الرقابية وكذلك يزيد من كفاءة هيكل الرقابة الداخلية. وكانت أهم التوصيات ضرورة ان يكون هنالك دور للتدقيق الداخلي والى لجنة التدقيق فضلاً عن الاعتماد على التقارير التي يعدها المدقق الداخلي ولجنة التدقيق والتي من خلالها يمكن اكتشاف الأخطاء والخروقات المالية والإدارية .

2-دراسة (الحربي، 2019) بعنوان مدى الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (265) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة في الكويت

يهدف البحث إلى التعرف على نطاق التزام مراقب الحسابات في دولة الكويت بمعيار التدقيق الدولي (265) المتعلق بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة , ولقد تم استعمال استمارة الاستبيان. وكانت أهم الاستنتاجات أنه يوجد التزام لدى المدققين الكويتيين بتطبيق



معياري التدقيق الدولي (265) وبدرجة مرتفعة وبشكل عام. وأوصت بضرورة التعاون والتفهم لما يطرحه المدققين بما يتعلق بالقصور في الرقابة الداخلية في شركاتهم، مما يمكن المدقق من تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (265) بشكل أفضل.

3-دراسة (Mohammed, & Farhoud, 2022) بعنوان The role of the external auditor in knowing the international standard (265) and achieving governance in the economic entity

يهدف البحث إلى بيان دور المدقق الخارجي في التعرف على المعيار الدولي (265) وبيان مدى تحقيق الحوكمة داخل هيكل الوحدات الاقتصادية عينة البحث، فضلاً عن بيان دور المدقق في تطبيق المعيار، وكانت أهم الاستنتاجات أنه ينبغي على المدقق بناءً على أعمال التدقيق المنفذة، تحديد ما إذا كان قد حدد أوجه القصور في الرقابة الداخلية وكانت أهم التوصيات ضرورة أن يقدم المدقق الخارجي معلومات كافية للمكلفين بالحوكمة والإدارة عن ما تم اكتشافه من أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية وسبل معالجتها.

4-دراسة (Aobdia, et al, 2016) بعنوان "Do Auditors Correctly Identify and Assess Internal Control Deficiencies? Evidence from the (PCAOB) Data" يهدف البحث إلى التعرف على قدرة مدقق الحسابات في الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية وبيان أسباب عدم القدرة في الإبلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية فيها، وتمثل الجانب العملي من خلال تحليل البيانات للكشف عن أوجه القصور في النظام لدى الشركات المدققة وكانت أهم الاستنتاجات أن الفشل في الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية كان بسبب عدم الإبلاغ عن نقاط الضعف الجوهرية فيها. وكانت أهم التوصيات ضرورة الاهتمام بالإبلاغ عن القصور في هيكل نظام الرقابة الداخلية من أجل إيجاد حلول سريعة لتلافي القصور في النظام.

المحور الثاني :- الجانب النظري

معياري التدقيق الدولي 265 ونظام الرقابة الداخلية

أولاً :- المعيار الدولي للتدقيق 265

1- ماهية المعيار الدولي للتدقيق 265



يعد معيار التدقيق الدولي 265 من المعايير التي تهتم بالإبلاغ عن أوجه القصور التي يكتشفها المدقق في حالة تدقيق القوائم المالية اتجاه المكلفين بالحوكمة والإدارة، فضلاً عن أنه يوفر إرشادات فيما يتعلق بمسؤولية المدقق عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة والإدارة التي لها علاقة بالتدقيق. ومن أهم واجبات مراقب الحسابات عند تطبيق المعيار 265 هي الآتي (معيار التدقيق الدولي 265: 2023):-

- أ- ينبغي الإبلاغ عن أوجه القصور الجوهرية، كتابياً للمكلفين بالحوكمة والإدارة.
- ب- ينبغي التواصل في الوقت المناسب مع مستويات الإدارة العليا من حيث :-
 - ✓ بشكل كتابي أوجه القصور الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية عند قيام المدقق بالتواصل أو ينوي التواصل مع المكلفين بالحوكمة عند عدم توفر الظروف المناسبة للتواصل مع الإدارة.
 - ✓ تتضمن أوجه القصور الأخرى في نظام الرقابة الداخلية التي تم تثبيتها عند التدقيق والتي لم يتم الإفصاح عنها للإدارة من قبل الأطراف الأخرى.
 - ✓ ينبغي على المدقق أن يثبت أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية الجوهرية من خلال الاتصال الكتابي مشيراً لنقاط الضعف وتوضيح لامكانية تأثيرها .

2. المكلفين بالحوكمة

إن تزايد الاهتمام بقواعد الحوكمة وإظهار أهميتها في الحد من المشاكل التي قد تظهر من فصل الملكية عن الإدارة والتي أدت إلى ظهور الوكالة ، فهناك العديد من البحوث الحديثة التي أدت إلى تطور مفهوم الحوكمة وكان دافع في تحفيز الدول عن طريق قيام كل من الهيئات العلمية والمشرعين في تلك الدول بنشر مجموعة من اللوائح والقوانين، التي تؤكد على ضرورة الالتزام بالمبادئ والقوانين واللوائح التي لها علاقة بالحوكمة، إذ أشار معيار التدقيق (ISA 260) إلى واجبات مراقب الحسابات في تحديد الأعضاء المناسبين داخل هيكل الحوكمة، للتواصل معهم مع الاهتمام إلى وجود التباين في حجم الشركات وهيكل مجلس إدارتها (معيار التدقيق 260, 2023)، حيث يقوم مراقب الحسابات بالتواصل مع أعضاء مجلس الإدارة، من بينهم المدراء التنفيذيين في حاله كونهم أعضاء في مجلس الإدارة وفريق التدقيق ، وهناك مجموعتان من معايير التدقيق، الأولى صادرة عن جمعية المحاسبين المهنيين المعتمدين الدوليين (AICPA) والتي تعمل بها الشركات المساهمة ، أما الثانية



تصدر عن هيئة مراقبه محاسبة الشركات العامة مجلس الإدارة (PCAOB) والذي ينطبق على الشركات المساهمة العامة والتجارية (Arens,2017:15).

ولقد عرف (الفتلاوي , 2011: 5) الحوكمة بانها التفاعل بين القوانين والانظمة والتعليمات والاجراءات, وتواصل مراقب الحسابات مع مجلس الادارة, لتحقيق التفاعل الذي يصب في نجاح الوحدة الاقتصادية .

ولقد اشار (محمد, 2024: 145) (نسمان, 2009 : 16) الى هنالك أربعة جهات رئيسة تؤثر في التطبيق السليم لمفهوم الحوكمة وقواعدها فضلا عن تحديد مدى نجاحها من عدمه :
أ- مجلس الإدارة : المساهمين والاطراف الاخرى ذات المصالح والذين يهتمون بالمحافظة على حقوق المساهمين ورسم السياسات العامة للوحدة الاقتصادية.

ب- المساهمين: الذين يمتلكون الاسهم الذين لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة والحصول على أرباح مناسبة لاستثماراتهم فضلا عن تعظيم القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية .

ت- الادارة : وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للوحدة الاقتصادية وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الإدارة

ث- اصحاب المصالح: الأطراف التي تربطهم مصالح مع الوحدة الاقتصادية مثل الدائنين،الموردين،العمال والموظفين.

ثانياً :- نظام الرقابة الداخلية

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية الركيزة الاساسية التي تعتمد عليها اجراءات التدقيق, كونه يعد نقطة الانطلاق التي يركز عليها مراقب الحسابات , لذا فان وجود ضعف في النظام او وجود قوة فذلك يحدد مدى التركيز في اجراءات الفحص فضلا عن تحديد الوقت اللازم لتنفيذ الخطط وتحقيق الاهداف (نافذ, 2014 : 10). وفي حال وجود نظام رقابة داخلية متكامل ومنفذ بشكل سليم يكون دليل قوي على قوة النظام, فاذا رغب مراقب الحسابات في اختبار المعلومات فمن المحتمل ان معظم المعلومات تكون موجودة وموثوقة (Rittenberg, et al., 2009:205)

ولقد عرف (معيان التدقيق الدولي رقم 315 : 2019) الرقابة الداخلية بأنها عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة الوحدة الاقتصادية والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد



معقول, بأن الأهداف المتمثلة بمصادقية القوائم المالية، وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها .

ولقد عرفت لجنة بازل الرقابة الداخلية انها ليست مجرد مجموعة من الاجراءات او السياسات التي تنفذ في وقت محدد, بل انها عملية مستمرة في جميع المستويات داخل الوحدة الاقتصادية, وهي عملية تتأثر بدعم الادارة العليا ومجلس الادارة والموظفين في مختلف المستويات الادارية , ويعد مجلس الادارة والادارة العليا مسؤولين عن توفير الشفافية المناسبة لتنفيذ الرقابة الداخلية والمراقبة المستمرة لتقييم مدى كفاءتها (احمد, 2009: 20)

أما (Coso, 2013: 2) فقد عرفت الرقابة الداخلية بانها (عبارة عن عملية مصممة من أجل تأمين مستوى معقول من إنجاز الأهداف التشغيلية وإعداد التقارير و الالتزام بتنفيذ من طرف مجلس الإدارة و المدراء وباقي الموظفين).

ويشير (ديلمي, 2021: 99) الى انها نظام فعال يقدم ضمان للبيانات الواردة في التقارير المالية للوحدة الاقتصادية وحماية حقوق أصحاب المصلحة فضلا عن الاستخدام الافضل للموارد.

اذ ان احد الاهداف الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية تتمثل في تقديم معلومات ذات مصداقية وموثوقة لمساعدة الادارة في ترشيد قراراتها, فاذا كان النظام فعالاً , يكون الاعتماد على ادلة الاثبات ضعيف اما اذا كان النظام ضعيفاً احتاج مراقب الحسابات الى زيادة ادلة الاثبات لتأييد راية الفني المحاييد (Flood, 2021: 247) .

وهذا يعني أن نظام الرقابة الداخلية يصمم وينفذ لمعالجة مخاطر الأعمال, التي قد تحول دون تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها المرسومة, ويشمل نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية للوحدة الاقتصادية, فضلا عن الوسائل والطرق التي تضعها الإدارة من أجل تحقيق أهدافها والمتمثلة في الاتي(الحسيني, والسعبري, 2017):-

- أ- توفير بيانات مالية ذات مصداقية, اذ تقع على عاتق الإدارة مسؤولية التأكد من أن المعلومات التي تظهرها القوائم المالية تم عرضها بعدالة وبما يتفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.
- ب- تحقيق الفعالية ورفع الكفاءة الإنتاجية, ويقع على عاتق الإدارة توفير الإجراءات الرقابية التي تساعد في تعزيز الاستخدام الفعال للموارد الاقتصادية.
- ت- تشجيع الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات الإدارية.

2-اهمية نظام الرقابة الداخلية



هنالك عدد من الاسباب التي تجعل من نظام الرقابة الداخلية ذات اهمية كونها تحدد العديد من الاجراءات لعمل النظام والتي يجب اتباعها , مع ضرورة ابلاغ الموظفين بالتغييرات التي تطرأ عليها, مما يؤدي الى تحسين كفاءتها والحد من وقوع الاخطاء و تتمثل اهمية نظام الرقابة الداخلية كالاتي(مالطي، 2019: 134):-

- أ- تقييم ومتابعة اداء الوحدة الاقتصادية للتأكد من فعاليتها ونجاحها.
 - ب- الرفع من كفاءة الانتاج واداء العمال وتحديد سلطاتهم ومسؤولياتهم.
 - ت- الوصول الى النتائج المطلوبة مما يؤدي الى تحقيق الاهداف النهائية للوحدة الاقتصادية.
 - ث- مساعدة مراقب الحسابات في تحديد برامج التدقيق.
 - ج- اكتشاف الانحرافات والاطاا وتجنب وقوعها.
- ويشمل نظام الرقابة الداخلية ثلاثة انواع وكالاتي (الغبان, وهلداني, 2010: 6) :-
- أ- الرقابة الادارية- وتتضمن خطة التنظيم والوسائل وجميع الاجراءات الادارية الاساسية لضمان تحقيق الكفاءة الانتاجية.
 - ب- الرقابة المحاسبية- تتضمن الاجراءات والمستندات وجميع الضوابط المحاسبية والمالية.
 - ت- الضبط الداخلي- تتضمن الخطة التنظيمية والوسائل والاجراءات التي تسعى الى حماية الموجودات.

3-عناصر نظام الرقابة الداخلية

- يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر رئيسة وهي كالاتي(شنشول وثابت, 2022: 246) :-
- أ-بيئة الرقابة :- تعد اساس للعناصر الاخرى او الارضية التي تقوم عليها وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال وكفوء .
 - ب- تقييم المخاطر :- ويتم من خلال تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وللتعرف على احتمال حدوثها.
 - ت- أنشطة الرقابة :- تمثل السياسات والاجراءات التي تسهم في ضمان تنفيذ الاجراءات وتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.
 - ث- المعلومات والاتصال :- تسجيل المعلومات وايصالها الى الادارة والمكلفين بالحوكمة والاطراف الاخرى داخل الوحدة الاقتصادية.



ج- المراقبة :- تمثل مراقبة انظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة ادائها اذ يتم اجراء المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف عناصر نظام الرقابة الداخلية.

ثالثاً:- تقييم نظام الرقابة الداخلية ومعياري التدقيق الدولي 265

1-خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن بيان خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية كالآتي (يوسف, فراحات, 2023: 8) (بن يحيى, 2023: 169):-

أ- وصف النظام :- الحكم على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية اذ ينبغي على المدقق ان يفهم طريقة عمل النظام من خلال الاجراءات المكتوبة وغير المكتوبة والحصول على معلومات تفي بالغرض عن النظام الذي يعمل داخل الوحدة الاقتصادية لتكوين تصور عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير .

ب- التحقق من وجود النظام :- يتأكد المدقق من صحة اجراءات النظام الموصوفة والتأكد من عدم اجراء تغيير لتلك الاجراءات تسمى (اختبارات الوجود لعينة ممثلة للنظام), وفي حالة وجود تغيير في النظام يقوم المدقق بتحديث وتعديل الخرائط التي انشاها في السنة الاولى.

ت- التقييم الاول لنظام الرقابة الداخلي:- تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم ذلك من خلال استبانة تتضمن مجموعة من الاسئلة المغلقة تتناول جميع نواحي النشاط داخل الوحدة الاقتصادية يتم الاجابة عليها من قبل العاملين في الوحدة الاقتصادية.

ث- التحقق من عمل النظام :- التأكد من سلامة عمل النظام بالاعتماد على الاجراءات المختلفة والتركيز على نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية ومدى تطبيقها ميدانيا.

ج- التقييم النهائي وتقدير مخاطر نظام الرقابة الداخلية:-اعتماد المدقق على الاختبارات السابقة يستطيع ان يحدد نقاط ضعف النظام وسوء سيره عن طريق الكشف عن سوء تطبيق نقاط الضعف ونقاط القوة .

2-تقرير مراقب الحسابات عن فعالية نظام الرقابة الداخلية

يعد مراقب الحسابات تقريراً نهائياً يسمى تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية يسمح للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق بالقيام بأعمال تصحيحية تؤدي الى تحسين اجراءات نظام الرقابة الداخلية مما يزيد الثقة في البيانات الواردة بالقوائم المالية, ويعطي التقييم الحالي تأكيداً على نوعية



وكفاءة أنشطة الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية، وإن اعتماد مراقب الحسابات على نظام الرقابة الداخلية يجعل من دراسة وتقييم ذلك النظام من أهم مسؤولياته ونتيجة لعلاقته الواضحة بالنظام يكون مسؤولاً بشكل كبير عن فهم عمليات الإدارة المتعلقة بفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويهتم بفحص نظام الرقابة الداخلية من خلال الاتي (المدهون، 2014: 10) :

- أ- مدى فعالية في حماية موجودات الوحدة الاقتصادية والمحافظة عليها.
- ب- مدى فعالية في توفير معلومات مالية وغير مالية يعتمد عليها.
- ت- معرفة ما إذا كان في استطاعة مراقب الحسابات التأكد بدرجة معقولة من امكانيات اساليب الرقابة الداخلية في منع او اكتشاف حدوث اخطاء جوهرية او تلاعب في التقارير المالية.

3-أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية

تعتمد أوجه القصور أو مجموعة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية على ما إذا كان التحريف قد حدث فعلاً فضلاً عن احتمالية وقوع تحريف ما وحجم التحريف المحتمل، ولذلك فإن أوجه القصور المهمة قد تكون موجودة إذ يظهر النقص في نظام الرقابة الداخلية، لاسيما ما يتعلق بإعداد القوائم المالية إذا كان تصميم أو تشغيل عنصر الرقابة لا يسمح للإدارة أو الموظفين في الوضع المتعارف عليه لإداء واجباتهم الموكلة اليهم للحد من أو اكتشاف الغش والاختفاء في الوقت المناسب فعندما يتم اكتشاف أوجه قصور في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية، تحتاج الإدارة إلى تقييم مدى خطورة التأثير على سلامة الاجراءات الرقابية، ومنها عمليات إعداد التقارير المالية للوحدة الاقتصادية . ويتم تصنيف أوجه القصور الأكثر خطورة ذات القيمة الجوهرية إما على أنها أوجه قصور كبيرة أو نقاط ضعف جوهرية (سعيد، 2024: 163).

ويرى الباحث ان تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية المكتشفة من قبل مراقب الحسابات أثناء عملية التدقيق تسهم في تعزيز النظام وتوجيه الإدارة والمكلفين بالحوكمة لتطوير نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الاهداف ومنع حالات الغش والتحريفات الجوهرية .

المحور الثالث :- الجانب العملي

يتم في هذا المحور تحليل النتائج الاحصائية للمعطيات التي وردت في الاستبانة، وذلك باستعمال مجموعة من الاجراءات الاحصائية المتمثلة بالوسط الحسابي و النسبة المئوية ومعامل الارتباط والانحدار الخطي البسيط ويمكن كتابة المعادلة بالشكل الآتي :-



$$Y = B_0 + B_1X_1$$

إذ أن:

Y: تمثل المتغير المعتمد

B₀: تمثل الجزء الثابت

B₁X₁: يمثل المتغير المستقل

لأثبت الفرضية (هنالك تأثير ذو دلالة معنوية لإبلاغ مراقب الحسابات عن اوجه القصور التي تم التعرف عليها وفق معيار التدقيق الدولي 265 في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة).

اولا :- العرض والتحليل الوصفي لنتائج الاستبانة

توضح هذه الفقرة التحليل الاحصائي لبيان هل هنالك تأثير لإبلاغ مراقب الحسابات عن اوجه القصور التي تم التعرف عليها وفق معيار التدقيق الدولي 265 في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة، ومن خلال الاجابات على المحاور الاتية:-

1- المحور الاول معيار التدقيق الدولي 265

1. يتفق 84% من المجيبين على هذه الفقرة والتي تنص بانه (يتعين على مراقب الحسابات التوصل الى فهم لنظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها) وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (3.94) وبانحراف معياري مقداره (0.740) ومعامل اختلاف (0.19) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة جدا.

2. يتفق 94% من المجيبين على (على مراقب الحسابات ابداء الرأي حول مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية)، وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (4.18) وبانحراف معياري مقداره (0.691) ومعامل اختلاف (0.17) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة جدا.

3. يتفق 88% من المجيبين على (ان مراقب الحسابات يمكنه ابلاغ المكلفين بالحوكمة والادارة بأمور الرقابة الداخلية التي يتعرف عليها اثناء عملية التدقيق) وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (4.20) وبانحراف معياري مقداره (0.700) ومعامل اختلاف (0.17) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة جدا.

4- يتفق 64% من المجيبين بانه (ينبغي على مراقب الحسابات اعطاء وصف كافى لأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية لتمكين المكلفين بالحوكمة والادارة من فهم السياق الذي تم فيه الإبلاغ)



وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (3.64) وبانحراف معياري مقداره (0.776) ومعامل اختلاف (0.21) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة.

5- ويتفق 76% من المجيبين (على مراقب الحسابات ان يبلغ للمكلفين بالحوكمة والادارة عن اوجه القصور التي تعرف عليها اثناء التدقيق والتي تعد جديرة بالتقرير عنها لاسيما ما تتعلق بأعداد القوائم المالية) وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (3.78) وبانحراف معياري مقداره (0.764) ومعامل اختلاف (0.20) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة.

2- المحور الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية

1-يتفق 56% من المجيبين (ان نظام الرقابة الداخلية يسهم في تحسين المساءلة كونها تحدد الادوار اذ يكون الاعضاء الرئيسيون مسؤولين عن المراقبة والابلاغ على مدار العام). وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (3.64) وبانحراف معياري مقداره (1.120) ومعامل اختلاف (0.31) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة.

2-يتفق 84% من المجيبين (ان نظام الرقابة الداخلية يعمل على استقرار العمليات بفضل كون بروتوكولات تشغيل الوحدة الاقتصادية في مكانها الصحيح مما يساعد في تلبية اهدافها) وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (4.00) وبانحراف معياري مقداره (0.571) ومعامل اختلاف (0.14) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة جدا.

3- يتفق 78% من المجيبين (يساعد نظام الرقابة الداخلية في تقليل تكاليف التدقيق لاسيما تكاليف مراقب الحسابات نتيجة توفير هيكل واضح لكيفية تنفيذ الضوابط الداخلية ونتائجها) وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (3.86) وبانحراف معياري مقداره (0.783) ومعامل اختلاف (0.20) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة.

4.يتفق 80% من المجيبين (يسمح نظام الرقابة الداخلية الفعال بضمان اكمال السجلات المحاسبية اي ان جميع السجلات المحاسبية هي الترجمة الفعلية للعمليات الفعلية) وهذا ما يؤكد الوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (3.90) وبانحراف معياري مقداره (0.953) ومعامل اختلاف (0.24) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة.

5.يتفق 58 % من المجيبين (يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين الكفاءة التشغيلية عن طريق ازالة الخطوات غير الضرورية او المكررة في اي اجراء او اي عملية) وهذا ما يؤكد الوسط



الحسابي الذي بلغت قيمته (3.66) وبانحراف معياري مقداره (0.939) ومعامل اختلاف (0.26) الذي يمثل نسبة تشتت قليلة.

ثانياً- نتائج اختبار الفرضية احصائياً:-

يمكن قياس تأثير إبلاغ مراقب الحسابات عن اوجه القصور في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة وفقا لمعيار التدقيق الدولي 265 كالآتي:-

جدول (1)

قبول (رفض) الفرضية	Sig	معامل الارتباط R	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة F المحسوبة	قيمة معامل بيتا	قيمة B
رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة	0.05	0.24	0.57	2.87	0.299	2.722

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على النتائج الاحصائية برنامج SPSS

يوضح الجدول اعلاه نتائج اختبار الفرضية التي تبناها البحث اذ تظهر المعادلة وجود قوة تفسيرية بدلالة معامل الارتباط (R) مقدارها (24%) وان قيمة معامل التحديد R^2 بلغ (57%) وهذا يعني ان المتغير المستقل (إبلاغ مراقب الحسابات عن اوجه القصور) له تأثير في المتغير التابع (تقييم نظام الرقابة الداخلية) وفي ظل مستوى معنوية (0.05). كما ان المعادلة ذات علاقة معنوية بدلالة قيمة F البالغة (2.87) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند درجة حرية قدرها (9.1) ومستوى دلالة (0.05) وهذا يعني قبول الفرضية، وبما ان قيمة معامل بيتا مقدارها (0.299) موجبة وهذا يعني بان (29%) من التغيرات الحاصلة في (تقييم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية) نتيجة تأثير إبلاغ مراقب الحسابات عن اوجه القصور في النظام. وهذا ما يثبت فرضية البحث الرئيسية والتي تنص على ان هنالك تأثير ذو دلالة معنوية لإبلاغ مراقب الحسابات عن اوجه القصور التي تم التعرف عليها وفق معيار التدقيق الدولي 265 في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة.

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً:- الاستنتاجات

- 1- ان تقييم نظام الرقابة الداخلية يتأثر بما يتوفر من التزام لدى مراقب الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق المحلية بتطبيق معيار التدقيق الدولي 265.



2- ان معيار التدقيق الدولي 265 يفصح عن موقف مراقب الحسابات مما يكتشفه من خلل في نظام الرقابة الداخلية وعملية توصيل البيانات التي تتعلق بنقاط ضعف في النظام الى المسؤولين في الادارة وفريق الحوكمة .

3- ان معيار التدقيق الدولي 265 يوضح المتطلبات التي تتعلق بايصال اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية لاسيما ما يتعلق بالتدقيق وذلك من خلال اجراءات تقييم المخاطر التي تتعلق بوجود تحريفات جوهرية.

4- هنالك تأثير ذو دلالة معنوية لإبلاغ مراقب الحسابات عن اوجه القصور التي تم التعرف عليها وفق معيار التدقيق الدولي 265 في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة.

ثانيا :- التوصيات

- 1- ضرورة ايلاء المدققين في شركات ومكاتب التدقيق المحلية مزيدا من الاهتمام للإفصاح عن اوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة ويقدموا مزيدا من التعاون والتفاهم لما توفره شركات ومكاتب التدقيق مما يؤثر بشكل ايجابي على تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 2- اليعاز الى مراقب الحسابات بالاهتمام بالابلاغ عن اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة لاسيما ما يتعلق باوجه القصور الجوهرية .
- 3- يجب ان يراعي مراقب الحسابات في عملية الابلاغ طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية وحجم وتعقيد العمليات فيها .

المصادر

اولا :-المصادر العربية

- 1- أحمد، محمد سمير(2009) الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن.
- 2- ألفتلاوي , ليلي ناجي مجيد (2011) أثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالتطبيق على عينه من الشركات المساهمة المدرجه في اسواق عمان والعراق للأوراق المالية " اطروحة دكتورا محاسبة , كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد.
- 3- ثابت, ثابت حسان, شنشول , محمد حيدر محمد(2022) دور تطبيق هيكلية نظام الرقابة الداخلية وفق اطار COSO في الحد من المخاطر المصرفية الالكترونية, مجلة العلوم المالية والمحاسبية,



وقائع العدد الخاص بمؤتمر القطاع المصرفي - تحديات الإصلاح والتطوير نحو عراق أخضر لعام ٢٠٢٢.

4- الحربي ، موسى سلامه نافع، (2019) بعنوان -مدى الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (265) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة في الكويت، رسالة ماجستير /كلية الاقتصاد والعلوم الادارية /قسم المحاسبة، جامعة ال البيت-الكويت.

5- الحسيني، مرتضى محمد شاني ، والسعبري، ابراهيم موسى عبد (2017) توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي ، مجلة جامعة بابل، العلوم الصرفة والتطبيقية، العدد 4 المجلد، 2017، العراق.

6- دليمي، عمر (2021) دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وادارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

7- سعيدي، احلام (2024) أثر تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل مبادئ حوكمة الشركات – دراسة ميدانية ، اطروحة دكتوراه علوم المحاسبة، جامعة زيان عاشور الجلفة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة.

8- عبد السادة، ابراهيم هلال (2023) أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في

تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية 579-614: (69) Journal of Kufa Studies Center 1

9- الغبان، ثائر صبري محمود، هلداني، الان عجيب مصطفى (2010) دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني-دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في اقليم كردستان-العراق، مجلة العلوم الانسانية، العدد 45، المجلد 7، العراق.

10- مالطي، سناء (2019) تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني ، مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية ، المجلد 1، العدد 1.

11- محمد، منى جبار (2024) دور استخدام الذكاء الاصطناعي في تعزيز حكم المدقق اتجاه المكلفين بالحوكمة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 260 لتقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد 49، العدد 145.

12- المدهون، رغبة ابراهيم (2014) العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة.



- 13- معيار التدقيق 260, ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين, إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة, محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين , 2023.
- 14- معيار التدقيق الدولي 265, (2023) إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة, اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (265), كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين , 2023. السعودية.
- 15- معيار التدقيق الدولي 315, (2023) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها, اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (315), كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين , 2023. السعودية.
- 16- نافذ, هناء (2014) تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية, رسالة ماجستير, الجامعة الإسلامية , غزة.
- 17- نسمان, ابراهيم اسحق. (2009). دور ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين, رسالة ماجستير, الجامعة الإسلامية , غزة , فلسطين.
- 18- يوسف, خلف الله , فراحات, عايدة (2023) دور نظام المعلومات الالكترونية في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية, الملتقى الوطني الاول حول متطلبات حوكمة مهنة محافظ الحسابات بالجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية الواقع والافاق, الجزائر.

ثانيا :- المصادر الاجنبية

- 19- Aobdia, D., Choudhary, P. & Sadka, G. (2016). Do Auditors Correctly Identify and Assess Internal Control Deficiencies? Evidence from the PCAOB Data. 6(2), 127-144.
- 20- Arens, A., Elder, R., Beasley, M., & Hogan, C. (2017). Auditing and Assurance Services, Global Edition, 16/E



- 21- Flood, J. M. (2021). Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2021: Covering All SASs, SSAEs, SSARs, and Interpretations. John Wiley & Sons.
- 22- Mohammed, Kanar Jassim, Farhoud, Sabiha Barzan (2022) The role of the external auditor in knowing the international standard (265) and achieving governance in the economic entity, American Journal of Business Management, Economics and Banking, 1 (3) : 5-10.
- 23- Rittenberg, L. E., Johnstone, K., & Gramling, A. (2009). Auditing: A Business Risk Approach. edition. USA: South-Western Cengage Learning.

ملحق (1)

1- المحور الاول معيار التدقيق الدولي 265

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
0.740	3.94	1- يتعين على مراقب الحسابات التوصل الى فهم لنظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية عند معرفة على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها
0.691	4.18	2- على مراقب الحسابات ابداء الرأي حول مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية
0.700	4.20	3- مراقب الحسابات يمكنه ابلاغ المكلفين بالحوكمة والادارة بأمر الرقابة الداخلية التي يتعرف عليها اثناء عملية التدقيق
0.776	3.64	4- ينبغي على مراقب الحسابات اعطاء وصف كافي لأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية لتمكين المكلفين بالحوكمة والادارة من فهم السياق الذي تم فيه الابلاغ
0.764	3.78	5- ينبغي على مراقب الحسابات ان يبلغ للمكلفين بالحوكمة والادارة عن اوجه القصور التي تعرف عليها اثناء التدقيق والتي تعد جديرة بالتقرير عنها لاسما ما تتعلق بأعداد القوائم المالية
0.734	3.95	الوسط الحسابي العام

2- المحور الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرات
1.120	3.64	1- ان نظام الرقابة الداخلية يسهم في تحسين المساءلة كونها تحدد الادوار اذ يكون الاعضاء الرئيسيون مسؤولين عن المراقبة والابلاغ على مدار العام
0.953	3.90	2- ان نظام الرقابة الداخلية يعمل على استقرار العمليات بفضل كون بروتوكولات تشغيل الوحدة الاقتصادية في مكانها الصحيح مما يساعد في تلبية اهدافها
0.571	4.00	3- يساعد نظام الرقابة الداخلية في تقليل تكاليف التدقيق لاسيما تكاليف مراقب الحسابات نتيجة توفير هيكل واضح لكيفية تنفيذ الضوابط الداخلية ونتاجها
0.783	3.86	4- يسمح نظام الرقابة الداخلية الفعال بضمان اكمال السجلات المحاسبية اي ان جميع السجلات المحاسبية هي الترجمة الفعلية للعمليات الفعلية
0.939	3.66	5- يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين الكفاءة التشغيلية عن طريق ازالة الخطوات غير الضرورية او المكررة في اي اجراء او اي عملية
0.873	3.81	الوسط الحسابي العام