

دور التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات

في تحسين جودة الرقابة الداخلية

دراسة لآراء عينة من الأكاديميين وممارسي المهنة في جامعة الموصل

هالة عبدالهادي يحيى محمد

قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، موصل - العراق.

المستخلص

يناقش البحث تأثير التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات على عناصر جودة الرقابة الداخلية، فضلاً عن دراسة تأثير كل من التخصص المهني ونظام الرقابة الداخلية على الشركات (محل التدقيق)، طرحت مشكلة البحث أسئلة حول طبيعة علاقة الأثرين متغيرات البحث وعليه تم بناء استمارة استبيان تتناسب مع مشكلة البحث والفرضيات واختبارها ومن ثم توزيعها على عينة البحث، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي واستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS23)، لإيجاد النسب والتكرارات وفحص كفاءة أداة القياس، واختبار علاقات الارتباط باستخدام نمذجة المعادلة الهيكلية في برمجية (AMOS23)، وتوصل البحث الى عدة استنتاجات أهمها، يسهم نظام الرقابة الداخلية من خلال (المكونات، والاهداف الحديثة) بتحسين أداء المهام للحد من حالات الغش والخطأ، ويسهم التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات بشكل إيجابي في تحسين وتطوير عناصر جودة الرقابة الداخلية، المتعلقة بفاعلية ابداء الرأي بالقوائم المالية، الموضوعية المتعلقة بحماية الشركة من خطأ التحريف والتبذير والخسائر، و تحسين أداء المهام المتعلقة (بتحديد نطاق العمل/ الموثوقية/ الوضوح والاهمية)، فضلاً عن ان للتخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات دوراً إيجابياً مهماً في تحسين الاداء العام للشركات بعدة جهة رقابية متخصصة بنشاط الشركة محل التدقيق، كما يوصي البحث الشركات بالتركيز على التعاضد بين التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات وبين الرقابة الداخلية وتوفير المتطلبات المادية والمعنوية، ليلبي الاحتياجات المنشودة للشركات.

الكلمات المفتاحية: التخصص المهني، فريق تدقيق الحسابات، جودة الرقابة الداخلية.

Testing the Role of The Professional Specialization of The Audit Team in improving the Quality of internal Control
A study of The Opinions of A sample of Academics and Practitioners at the University of Mosul

Hala abd Al-Hadi Yahya

Department of Accounting, College of Administration and Economic,
 University of Mosul, Mosul - Iraq.

Abstract

The research discusses the impact of the professional specialization of the audit team on the quality elements of internal control, as well as studying the impact of both professional specialization and the internal control system on companies. The research problem raises questions about the nature of the impact relationship between the research variables, Accordingly, a questionnaire was built that fits with the research problem and hypotheses, tested and then distributed to the research sample, and the descriptive analytical method was used using the statistical program (SPSS23), to find ratios and frequencies and examine the efficiency of the measurement tool and test correlations using structural equation modeling in (AMOS23) programming, and the results were reached. The research reached several conclusions, the most important of which is that, as it is a specialized control body for the activity of the company under audit, On the positive contribution of the professional specialization of the audit team to the improvement and development of the quality of internal control, concerning Effectively expressing an opinion on the objective financial statements related to protecting the company from the error of misrepresentation, waste and losses, and improving the performance of tasks related to (determining the scope of work/ reliability/ clarity and importance) and the professional specialization of the audit team has an important positive role in improving the economic performance of companies. The research also recommends companies to focus on the synergy between the professional specialization of the audit team and the internal control and the provision of material and moral requirements, to meet the desired needs of companies.

Keywords: professional specialization, audit team, internal control quality.

المبحث الأول

منهجية البحث

مشكلة البحث:

في ظل التغيرات والتطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، أصبح لزاماً على الشركات تسليط الضوء وتركيز الاهتمام بالأنظمة الرقابية سواء الداخلية أو الخارجية بهدف توفير ضمانات لجميع أصحاب المصالح، فضلاً عن ضمان لبقائها في سوق العمل، الذي يتسم بالانفتاح والتغير بشكل سريع، ومن هذا المنطلق، فإن وجود أنظمة رقابية ذات جودة ومصداقية عالية وكوادر مؤهلة رقابية داخلية وخارجية تمتاز بالجودة والتطور تمكن الشركات من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، وتتجلى مشكلة البحث الرئيسية في مناقشة مدى مساهمة فريق تدقيق الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية في الشركات؟ ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما محتوى نظام الرقابة الداخلية؟ وماهي أهميته للشركات؟
- كيف يساهم التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسينها من حيث، كفاءة ابداء الرأي بالقوائم المالية وفعاليتها، ودرجة الموضوعية بحماية الشركة من أخطاء التحريف والتبذير والخسائر، فضلاً عن تقييم اداء المهام المتعلقة (بتحديد نطاق العمل/ الموثوقية/ الوضوح والاهمية).
- ما التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات؟ وماهي أهميته في الشركات؟

هدف البحث:

١. التعريف بماهية فريق تدقيق الحسابات وفقاً للتخصص المهني وأهميته للشركات، فضلاً عن التطرق لنظام الرقابة الداخلية وتحديد عناصر الجودة وأهميتها لنجاح العملية الرقابية.

٢. تحديد أثر التخصص المهني لفريق التدقيق في تحسين جودة الرقابة الداخلية.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته:

١. أهمية مهنة تدقيق الحسابات وخصوصيتها، ودورها الحيوي لخدمة كل قطاعات المجتمع، والتركيز على فريق تدقيق الحسابات الذي يلعب دوراً جوهرياً ومركزياً في تطوير البنى التحتية لأنظمة الرقابة الداخلية في ظل المطالبات العديدة بإعادة الاهتمام بالقطاعات الرقابية في الدولة.
٢. تركيز الاهتمام بدور التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات على متطلبات جودة الرقابة الداخلية وبيان أثره في فاعلية القوائم المالية/ الموضوعية في العمليات/ أداء المهام من حيث درجة الوضوح والأهمية.

فرضيات البحث:

- بغية الإجابة عن التساؤلات السابقة قمنا بالإجابة عنها عن طريق فرضية البحث الرئيسية: يساهم التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية، وتتفرع الفرضية الرئيسية الى الفرضيات الفرعية الآتية:
- لمكونات الرقابة الداخلية وأهدافها دور في الحد من حالات التحريف والغش والخطأ، داخل الشركات.
 - يساهم التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية وتطويرها، من حيث كفاءة وفاعلية إبداء الرأي بالقوائم المالية، ودرجة الموضوعية المتعلقة بحماية الشركة من أخطاء التحريف والتبذير والخسائر، فضلاً عن تقييم لأداء المهام الخاصة (بتحديد نطاق العمل/ الموثوقية/ الوضوح والأهمية).
 - للتخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات أهمية اقتصادية في الشركات.

منهج البحث:

يقوم البحث على المنهج الوصفي التحليلي عبر استخدام نمذجة المعادلة الهيكلية باستخدام البرنامج الإحصائي (Spss26) و (Amos24)، إذ تم الرجوع الى المصادر الأولية الرصينة لتغطية الجانب النظري وكذلك الوصول الى البيانات الأولية من

مصادرها الاصلية، كما تم تصميم استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات واختبارها واثبات إمكانية الاعتماد عليها باستخدام عدة أساليب منها التحليل العاملي الاستكشافي ومعاملات كرونباخ، ومعامل الثبات، ومتوسط التباين المشترك وفي سياق قبول الفرضيات من عدمها تم اللجوء الى تحليلات الارتباط واختبارها احصائياً.

وقد تم تقسيم البحث إلى المباحث الآتية:

- المبحث الاول: منهجية البحث
- المبحث الثاني: الإطار النظري للتخصص المهني، أنظمة الرقابة الداخلية داخل الشركات، قياس دور فريق تدقيق الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية في الشركات.
- المبحث الثالث: الجانب التطبيقي.
- المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الثاني

الإطار النظري

التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات، الرقابة الداخلية، قياس دور فريق تدقيق الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية في الشركات

١. فريق تدقيق الحسابات، عرض مفاهيمي:

مفهوم فريق تدقيق الحسابات: هم مجموعة من الأشخاص المسؤولين عن عمليات تدقيق الشؤون المالية والحسابات والبيانات المالية والتأكد من مدى صحتها ومشروعيتها بصورة دورية ويجب ان يكونوا مدربين على تقديم خدمات التدقيق المهنية حسب معايير شخصية وعامة [1]، وذكر [2] ان مهام فريق التدقيق تتلخص بتقديم فحص انتقادي للتأكد معلومات الشركة محل التدقيق، فهم يقدمون فحص مهني مستقل خارج عن الشركة، بهدف المصادقة على الحسابات السنوية للشركة، كونه يعبر عن رأي محايد، من قبل مجموع افراد، حول سلامة المعلومات المالية وموثوقيتها [3] سيما مع كبر حجم الشركات وتشعب الهيكل التنظيمي وتعدد مساهميتها، فضمان الحصول على معلومات صحيحة يتم من خلال التأكيدات التي يقدمها هذا الفريق مع الالتزام بالخطوات والاليات التي تدعم تقديم رأي صادق [4].

٢. التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات من منظور المفهوم/ الأهداف/ الأهمية/ المحددات:

عرف التخصص المهني (فريق تدقيق الحسابات) بأنه مجموعة المعارف التي يحصل عليها المدقق نتيجة التخصص في تدقيق اعمال قطاع صناعي معين، و أداء مهام محددة، تمكنهم المدقق من الحصول على أكبر حصة في سوق الصناعة والاعمال مع توافر مجموعة من المدققين ذوي الخبرة المتخصصة [5]، كما عُرف مدقق الحسابات المتخصص مهنيًا بأنه الذي يملك اليات متطورة متميزة، والخبرة العملية بمهام عملية

التدقيق في مجال نشاط العميل[6] وتسعى مكاتب تدقيق الحسابات إلى تحقيق العديد من الأهداف الحديثة، من خلال تبني فلسفة التخصص المهني للمدقق الحسابات[7].

٣. أهداف ومزايا التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات:

١. ضمان كفاءة أداء مدقق الحسابات نظراً لما يمتلكه من خبرة ودراية واسعة وفعالية، تحسن قدرته على التخطيط الجيد لعملية التدقيق واكتشاف الغش والأخطاء داخل الشركة محل التدقيق.
٢. تحقيق التميز في مكاتب المحاسبة والتدقيق والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات.
٣. تحقيق الجودة في عملية التدقيق، لتمتع مدقق الحسابات بخبرة ومعرفة بالقطاع المهني والصناعي الذي ينتمي اليه العميل[9][8].

٤. أهمية التخصص المهني[10]:

١. يعد من المطالب الأساسية للقيام بعملية التدقيق ليحصل مدقق الحسابات على المعرفة الكاملة بخصائص الصناعة ونوعية الأنشطة والعمليات المطبقة، والكلف، وطرق احتسابها، واليات العمل.
٢. تقليص حالات رفع المعاملات القضائية والجنائية والمدنية ضد أعضاء مهنة التدقيق وأثره المباشر على المستفيدين من خدمات المهنة.
٣. قيام مكاتب التدقيق بإعادة هيكلة أقسام التدقيق لديها لتتوافق مع قطاع شركة العميل ومع تخصص فريق التدقيق.
٤. الزيادة في عدد وحجم القواعد والارشادات المحاسبية لكل نشاط صناعي على حدة يتطلب فهم المدقق للمزيد من طبيعة وأنشطة العملاء المتعددة التي توفر ادلة اثبات حول موثوقية القوائم المالية.

٥. الارتقاء بدرجة الكفاءة والفاعلية المهنية لمدققي الحسابات من خلال تحسين قدراتهم التدقيقية في تحديد مستوى المخاطر، جودة قرارات عمليات التدقيق.

٥. محددات التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات [11]:

١. حالات عدم الاستقرار التي يتسم بها النشاط او الصناعة.

٢. الاختلافات الكبيرة الموجودة بين الصناعات المختلفة.

٣. مستوى التنظيم الذي يتميز به نشاط معين او صناعة معينة.

٤. حصة الصناعة من سوق التدقيق.

٦. مهام ومسؤوليات فريق تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق [12]:

١. مهام ومسؤوليات مدقق الحسابات وفق معيار التدقيق الدولي (رقابة الجودة، ذو الرقم (١):

وعلى وفق هذا المعيار فان مسؤوليات مدققي الحسابات عن نظام جودة الرقابة ومهامهم مرتبط بتدقيق القوائم المالية وفحصها، وارتباطات التأكيدات الأخرى، لتمكين مكاتب مدققي الحسابات من تحقيق الهدف المحدد من مهامهم، ومن العناصر التي تم تحديدها في المعيار المتطلبات الأخلاقية والسلوكية، وتحديد وقبول العلاقات مع العملاء والموافقة على ارتباطات معينة، ووجوب وضع سياسات وإجراءات توفر تقديم تأكيد معقول بان المكتب والعاملين فيه، يحافظون على الاستقلالية متى كان ذلك مطلوباً بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، وتحديد وتقويم المخاطر التي تنشأ من تهديدات للاستقلال واتخاذ القرار المناسب بالوقت المناسب للوقوف على مثل هذه التهديدات او تخفيضها الى مستوى مقبول واتخاذ التدابير الوقائية اللازمة.

وقد نصت قواعد السلوك الأخلاقي لمدققي الحسابات الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية[14][13]مجموعة من الشروط:

١. ان يتمتع بالنزاهة والأمانة والصدق في جميع العلاقات المهنية والتجارية التي تربطه بالعمل.
٢. ان يتحلى بالموضوعية عند المعاملات وعدم السماح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط على الآخرين لتجاوز الأحكام المهنية والتجارية.
٣. ان تكون لديه كفاءة مهنية وعناية لازمة وأن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يحصل العميل على خدمات رصينة تشمل تطورات حديثة في الممارسات والتشريعات.
٤. احترام السرية الكاملة للمعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والمالية وعدم الإفصاح عن هذه المعلومات لأي طرف خارجي.
٥. ان يلتزم بالسلوك المهني والتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

٧. الرقابة الداخلية، عرض مفاهيمي:

الرقابة الداخلية

شهد مفهوم واهداف الرقابة الداخلية تطوراً تدريجياً تكيف بشكل سريع ومتنامي مع التطورات السريعة المتلاحقة في العمل الاقتصادي وجاء التطور في مفاهيم نظام الرقابة الداخلية نتيجة لعوامل وظروف عديدة، لعل من أبرزها التوسع المضطرد في حجم الشركات وتعدد الأهداف وجعلها أكثر شمولية والتفصيل، فضلاً عن كونها تمثل الأساس الذي ينفذه لعمل مدقق الحسابات[15] فهي عملية يتم تصميمها، وتنفيذها، وتحديثها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة، ومن قبل الإدارة وأفراد آخرين لتوفير تأكيد مقبول حول إنجاز أهداف شركة ما وطريقة تقديمها للقوائم المالية،

وفعالية وكفاءة عملياتها ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات السارية، وبشكل عام يشير مصطلح "رقابات" إلى أية مجالات تخص مكونات الرقابة الداخلية [16].

وقد ذكرت لجنة دعم المنظمات Committee of Sponsoring Organizations (COSO) تقريراً مفصلاً لها عما يجب إنجازه من أهداف للرقابة الداخلية والتي يمكن أن يؤدي تطبيقها والالتزام بها إلى إصدار مدقق الحسابات شهادة عن جودة الرقابة الداخلية للشركة، وإنشاء، مركز مقارنة مرجعية يمثل مصدر يساعد في مقارنة الرقابة الداخلية مع حالة مثالية ووضع أساس تمكن جهات التدقيق الخارجية من الإبلاغ حول كفاية نظام الرقابة الداخلية.

٨. محددات انظمة الرقابة الداخلية للشركات في نواحي مختلفة وكالاتي [17]:

١. عدم وجود إجراءات رقابة فورية، تمنع أو تكشف وتصحح أخطاء وتحريفات في قوائم مالية واكتشافها بالوقت المحدد.
٢. قصور في تصميم وتنفيذ وتشغيل أجهزة وبرامج الرقابة الداخلية للسيطرة على مستوى مخاطر الشركة وإدارتها والحد من الوقوع في خطر الإفلاس.

٩. مكونات نظام الرقابة الداخلية [18]:

ورد في الهيكل العام المتكامل لنظام الرقابة الداخلية خمسة عناصر مترابطة داخليا ومتساوية في الأهمية تتعلق أربعة منها بتصميم وعمل نظام الرقابة الداخلية، وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة.

١. بيئة الرقابة: تمثل الأساس والقاعدة لجميع مكونات نظام الرقابة الداخلية وتشمل عناصر أساسية لا بد من توافرها في أية بيئة رقابية، كالنزاهة والقيم الأخلاقية، والكفاءة، وتبني فلسفة الإدارة الخاصة وأسلوبها التشغيلي، وهيكلها التنظيمي، تفويض الصلاحيات والمسؤوليات وتقسيمها وتطبيق سياسات الموارد البشرية وممارساتها، أفعال، وسياسات وإجراءات، تعكس الموقف الكلي للإدارة العليا، والمديرين والمالكين حول الرقابات وأهميتها.

٢. إدارة الخطر: تتضمن إدارة الخطر أحد الأركان التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد التقارير المالية الموثوقة، وتعريف مخاطر التقرير المالي وتحليلها، وتقييم مخاطر الاحتيال، تمييز الإدارة وتحليلها ومخاطر ملائمة عند إعداد قوائم مالية بالإسناد إلى معايير دولية للإبلاغ المالي.

٣. أنشطة رقابية: تتضمن أنشطة الرقابة السياسات والإجراءات، التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهداف الشركة وتشمل كل من الضوابط الرقابية التقليدية والضوابط الرقابية الآلية المؤتمتة.

٤. نظم المعلومات والاتصال: تعد معلومات التقرير المالي، طرائق تستخدم لتمييز معلومات نظام الرقابة الداخلية، للاتصالات الداخلية والخارجية. وتوفر نظم المعلومات والاتصال تمييز وتجميع وتلخيص وتسجيل وإبلاغ عن معاملات وحدة ما والمحافظة على مسالة عن موجودات ذات علاقة بها.

٥. المتابعة: وتتضمن المتابعة المستمرة الدورية لمكونات نظام الرقابة الداخلية، للتأكد إذا ما كانت تعمل كما هو مطلوب منها وتقدير الإدارة المستمر والدوري لفعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، وما إذا كان أداؤها بالمستوى المطلوب والتعديل عند الحاجة.

١٠. نظام الرقابة الداخلية والأهداف الحديثة وفقاً لمعايير الدولية للتدقيق [20]:

تتناول المعايير الدولية للتدقيق مسؤوليات عامة لمصدق الحسابات عند قيامه بعمليات التدقيق وسنتناول منها ما يخص نظام الرقابة الداخلية:

أولاً: معيار التدقيق (٣١٥) المعدل- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها: يصف المعيار أهم الأهداف للرقابة الداخلية من حيث وصفه لخطر الرقابة بأنه خطر عدم منع التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، أو عدم اكتشاف ذلك التحريف وتصحيحه، في الوقت المناسب، والتوصل إلى فهم الشركة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق، ومدى قدرة مدققي

الحسابات أن يتوصلوا إلى فهم لبيئة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق، فهم مجموعة أدوات الرقابة والآليات والهيكل التي تتعامل وفقاً لما يأتي:

- كيفية إشراف الإدارة على المسؤوليات، مثل ثقافة الشركة، والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية.
- استقلال المكلفين بحوكمة الشركات وإشرافهم على نظام الرقابة الداخلية للشركة، عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين، عن الإدارة.
- تحديد الصلاحيات والمسؤوليات داخل الشركة.
- كيفية قيام الشركة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم، والحفاظ عليهم.
- كيفية محاسبة الشركة للأفراد على مسؤولياتهم سعياً لتحقيق، أهداف نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: وتناول معيار التدقيق (٢٦٥) الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة:

على وفق هذا المعيار الدولي للتدقيق فإن مسؤولية مدقي الحسابات عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية وكالاتي:

تعتمد أهمية تشخيص القصور، في الرقابة الداخلية على ما إذا كان هناك تحريف ما قد حدث فعلاً، ومن ثم تحديد مدى احتمالية حدوثه مستقبلاً، ومن أمثلة ذلك، احتمال حدوث تحريفات جوهرية في القوائم المالية في المستقبل، تعرض الأصل والالتزام ذي العلاقة للفقْدان أو الغش، التحديد غير الموضوعي للمبالغ، وعدم اخذ بنظر الاعتبار التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

في حين تناول معيار التدقيق الدولي (٦١٠) استخدام مدقي الحسابات الخارجيين عمل المدققين الداخليين، في الحصول على أدلة التدقيق، باعتبار التدقيق الداخلي جزء من هياكل الرقابة الداخلية والحوكمة فيها، وتختلف أهداف ونطاق وظيفة التدقيق الداخلي وطبيعة مسؤولياتها وموقعها التنظيمي، بما في ذلك سلطة

الوظيفة ومسؤوليتها، اختلافاً كبيراً ويعتمد ذلك على حجم وهيكل الشركة ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، على وفق مقتضى الحال. (معايير التدقيق الدولية، المعدلة في ٢٠١٩).

كما وأوضح معيار التدقيق (٣١٥) كيف أن المعرفة والخبرة بأساليب ومهام التدقيق تمكن فريق تدقيق الحسابات من فهم الشركة وبيئتها وتحديد مستوى المخاطر ودرجة التحريف وتقييمها، كما يبين معيار التدقيق وأن الاتصال الفعال بين المدققين الداخليين ومدققي الحسابات يوفر بيئة سليمة تمكنهم من الإلمام بالأمور المهمة التي قد تؤثر على عملية التدقيق بشكل إيجابي.

١١. جودة الرقابة الداخلية [22]:

يرتبط مصطلح جودة الرقابة الداخلية بضمان جودة وسلاسة العمليات المرافقة لأنشطة الرقابة من خلال، تبني وتصميم إجراءات والتخطيط لأساليب معينة والاعتماد على المعايير للسيطرة على جميع المشاكل والمعوقات المصاحبة للعمليات التي تقلل من جودة المخرجات ومنتجات عمليات الرقابة والتدقيق.

١٢. الإطار العام للجودة وإبعادها:

تعد "الجودة" خاصية أو سمة أو صفة أساسية أو مميزة، فهي مقدار تلبية مجموعة من الخصائص المتأصلة في المنتج لمتطلبات الجودة، ويمكن أن تشمل العناصر العامة للجودة ما يأتي [13]:

١. النطاق: تعني تصميم خطة لعمليات التدقيق والرقابة بشكل صحيح لجميع القضايا اللازمة للوصول إلى عملية تدقيق ناجحة وفعالة، وتنفيذها بشكل مقنع.
٢. الموثوقية: وتعني أن نتائج واستنتاجات التدقيق تعكس حقاً الواقع الفعلي.
٣. الموضوعية: تعني تنفيذ عمليات الفحص بطريقة حيادية وعادلة.
٤. الوقت المناسب: تعني تقديم نتائج العمل في الوقت المناسب وقد يشمل ذلك تلبية موعد نهائي قانوني، أو تقديم نتائج التدقيق عند الحاجة إليها لاتخاذ قرار.

٥. **الوضوح:** ويعني أن يكون تقرير العمل النهائي واضحاً ودقيقاً في عرض النتائج، لمستخدمي تقرير التدقيق.

٦. **الأهمية:** تعني أهمية المسألة التي يتم التأكد منها في التدقيق ويمكن تقييم ذلك من عدة أبعاد، مثل النفقات المالية للجهات الخاضعة للتدقيق، وتأثير أداء الجهات الخاضعة للتدقيق.

٧. **الكفاءة:** تركز على أن المصادر التي تم تخصيصها لعملية التدقيق معقولة في ضوء أهمية وتعقيد عملية التدقيق.

٨. **الفعالية:** حصول النتائج والاستنتاجات والتوصيات على استجابة مناسبة من الجهات الخاضعة لتدقيق الحكومة أو السلطتين التشريعية والتنفيذية.

ولقد حددت المعايير المهنية لمهنة تدقيق الحسابات العوامل الضرورية لضمان جودة الرقابة الداخلية، بالآتي [23]:

- الكفاءة.
- الموضوعية.
- أداء المهام.

١٣. قياس دور فريق تدقيق الحسابات في تحسين جودة الرقابة الداخلية:

يمكن توضيح ذلك من خلال ثلاث اتجاهات وكالاتي:

١. دور الرقابة الداخلية (المكونات، الأهداف) كأحد الركائز الوقائية للحد من حالات الغش والخطأ:

ينعكس الدور الهام الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في نجاح الشركات من خلال اهتمام الهيئات المحاسبية الدولية المتخصصة، بأنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق الكفاءة والفاعلية في التشغيل، وتحقيق الدقة في المعلومات المالية، و تشجيع الالتزام بالنظم والسياسات والتعليمات، الرقابة الداخلية وأداة مهمة لكشف الأخطاء والتجاوزات في القوائم المالية هذا ما يؤدي إلى تعزيز شفافيتها ومصداقيتها، وإن

الاهتمام بالرقابة الداخلية ومنحها الصلاحية الكاملة التي تساعد على القيام بالمهام والأعمال المخولة لها وكذا الأخذ بعين الاعتبار اقتراحات فريق تدقيق الحسابات والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب [26].

وتعد الرقابة الداخلية تعد من أهم الادارات بالشركة، التي تقوم بتقييم الأداء المالي [17]. وفيما يخص الوحدات الحكومية، حيث تسعى أنظمة الرقابة فيها إلى حماية المال العام، لتوفير تأكيد معقول وحقيقي فيما يتعلق بتحقيق الأهداف ومدى موثوقية التقارير المالية، وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها من قبل مجلس الإدارة، والإدارة، وغيرهم من الموظفين، والعمل على تصميم أنواع السياسات والإجراءات، التي تكفل تحقيق أهداف الشركة، وتتضمن التنفيذ المنظم والعملية للعمليات، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية، والمحافظة على الموجودات واكتشاف أو منع الأخطاء، ودقة السجلات واكتمالها وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمل عليها في الوقت المناسب [28][27].

٢. انعكاسات التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات في تفعيل عناصر جودة الرقابة الداخلية:

ينعكس هذا الدور التخصصي لفريق تدقيق الحسابات على عناصر جودة الرقابة الداخلية بثلاث اتجاهات تعبر عن عناصر الجودة الأساسية، الكفاءة والفاعلية إبداء الرأي بالقوائم المالية، ودرجة الموضوعية المتعلقة بحماية الشركة من الغش والخطأ والتبذير والخسائر، فضلا عن تقييم لأداء المهام الخاصة (بتحديد نطاق العمل/ الموثوقية/ الوضوح والأهمية).

إذ يقدم فريق تدقيق الحسابات، تقريراً عن مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية كونه ضامنا مهما لموثوقية وفاعلية القوائم المالية والمعلومات المقدمة من طرف الشركة، من خلال حكمهم المهني القائم على خبرتهم بتخصص صناعة العميل والقائم على خبرتهم وحنكتهم المهنية، ويتحمل فريق التدقيق وحده المسؤولية عن رأي التدقيق الذي يبديه [29].

ويمكن ان تتجلى أهمية اكتساب طبيعة إجراءات التدقيق ومدى التوقيت معظم قوتها المؤثرة والدافعة من خلال فهم تام لفعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، وانه يتضمن تقدير وتشخيص خطر الرقابة الداخلية بثلاث خطوات تتمثل بالآتي[19]:

- حصر العناصر الأساسية المكونة للرقابة الداخلية عن طريق تدقيق والتوثيق الخاص بها.
- تحديد مبدئي للمخاطر ومنهجية استجابة تجاهها المقدر على أساس تصميم الرقابة الداخلية.
- تقدير نهائي على أساس اختبار رقابات حول فعالية التشغيل.

وينفذ فريق مدققي الحسابات إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم الآتي[21]:

١. الهيكل التنظيمي للشركة وملكيته وحوكمتها ونموذج أعمالها، بما في ذلك مدى دمج
 ٢. استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال.
 ٣. عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى.
 ٤. المقاييس المستخدمة، داخليا وخارجيا لتقييم الأداء المالي للشركة.
 ٥. إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للشركة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها وكيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية أن تحتوي الإقرارات على تحريف ودرجة ذلك التأثير، عند إعداد القوائم المالية على وفق إطار التقرير المالي.
- ومن المهم والضروري الاعتماد على استخدام وسائل متنوعة لتقييم موضوعية نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة وذلك للاستفادة من مزايا تعدد الاساليب والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة جودة نظام

الرقابة الداخلية للشركات محل التدقيق [30] ويتولى فريق تدقيق حسابات توزيع المهام والمسؤوليات بين أعضائه لتحديد الأفراد المؤهلين للعمل، على وحدات الرقابة الداخلية الذين يتمتعون بالصفات المهنية والعلمية اللازمة لضمان قيامهم بأداء المهام الموكلة إليهم بكفاءة عالية [31]، وتصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر للحصول على أدلة التدقيق التي توفر أساساً مناسباً لأثبات وكفاءة فاعلية إبداء الرأي بالقوائم المالية، وكما يأتي [32]:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواءً كانت بسبب الغش أو الخطأ، على تحريفات بالقوائم المالية والإقرارات.
- تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق وتقييم المخاطر بطريقة موضوعية في الحصول على الأدلة التي والابتعاد عن التناقض في الحصول على الأدلة [32].
- السؤال والاستفسار من الإدارة العليا والأفراد العاملين المعنيين داخل الشركة.
- اطلاع فريق تدقيق الحسابات على نظام الرقابة الداخلية وفهم الآلية والمهام المطبقة والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، والتركيز على تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لفهم وتحديد الموضوعية المتعلقة بحماية الشركة (المؤسسة محل التدقيق) من الغش والخطأ والتبذير والخسائر وكما يأتي [30]:
- أ- التقويم الدائم والمنفصل لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، والمهام والإجراءات المطبقة ودرجة الالتزام بها.
- ب- فهم مهام وإجراءات التدقيق الداخلي في الشركة.
- ج- فهم مصادر المعلومات المستخدمة في عملية المتابعة داخل الشركة، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها [30].

ويقوم فريق التدقيق في إطار ممارستهم للحكم المهني للتأكد من مدى ملاءمة الأساليب الرقابية الداخلية المعتمدة تقييم أداء المهام الخاصة (بتحديد نطاق العمل/ الموثوقية/ الوضوح والأهمية) وكالاتي:

١. حجم الشركة، وطبيعة النشاط ومدى فاعلية خصائصها التنظيمية والتشغيلية.
٢. تنوع عمليات الشركة وتعقيدها.
٣. تحديد المخاطر الرقابية اثناء أداء العمل.
٤. تقييم الفعالية التشغيلية للأنظمة الرقابية والقوائم المالية.
٥. المتطلبات القانونية والتنظيمية لأداء المهام داخل الشركة بموثوقية ووضوح.
٦. الأهمية النسبية للإجراءات الرقابية، حجم الخطر المتعلق.
٧. طبيعة ومدى تعقد العناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بطبيعة النشاط.

٣. دور التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات وأهميته الاقتصادية للشركات:

تعود أهمية التخصص لفريق تدقيق الحسابات كونه وسيلة لا غاية، هدفها الأساسي خدمة عدة أطراف التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها للتمويل مثل المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين، المصارف ورجال الأعمال والاقتصاد والجهات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها، وجميع هذه الأطراف تعتمد بشكل أساسي على المعلومات المحاسبية التي تمت المصادقة عليها من قبل مدققين متخصصين بطبيعة النشاط، ويساعد في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه[21].

وعلى وفق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (١٣٢) فإن مهام فريق مدققي الحسابات ومسؤولياته تتطلب توفير التأكيدات حول، تطبيق إدارة الشركة لمبدأ الاستمرارية عند اعدادها البيانات المالية، وتحديد أي شك حول قدرة الكيان على الاستمرارية، وهل تقوم الشركة بتقديم القوائم المالية إفصاحات كافية تتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار، ويتم تحديد مسؤوليات مدقق الحسابات عند قيامه بأداء

واجباته المهنية والمتفق عليها وفقا لكتاب التكاليف المدرج والموقع عليه بينه وبين الجهة محل التدقيق، من خلال اتباع والاعتماد على معايير التدقيق المحلية او الدولية، وان عدم الالتزام بنصوص المعايير سواء بقصد او من دونه يترتب عليها تعرض مدقق الحسابات للمساءلة ومقاضاته اذا لزم الأمر، وتعدد أنواع المسؤوليات التي تقع على عاتق فريق تدقيق الحسابات مثل، المسؤولية القانونية، والمسؤولية المدنية، والمسؤولية الجنائية، والمسؤولية المهنية، والمسؤولية الأدبية، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة فريق تدقيق الحسابات المتخصص المستقل الذي سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تمثل باعتماد أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي للشركة في تاريخ معين، الذي يوفر المجالات الآتية[25][24]:

١. اعتماد المستثمرين على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار.
٢. توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تعود لهم بأرباح التي ممكن اعتبارها عنصر الحماية الممكنة للشركة.
٣. إمكانية معالجة المعلومات التي جهزت أو حضرت من قبل جهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات.

المبحث الثالث الجانب التطبيقي

١. مجتمع البحث وعينته:

١. اشتمل مجتمع البحث مجموعة من منتسبي جامعة الموصل من الأساتذة الأكاديميين والمدققين التابعين لشعب الرقابة الداخلية، وعدد من مدققي الحسابات الخارجيين التابعين لديوان الرقابة المالية.
٢. بلغ حجم عينة البحث (٩١ مشاهدة).
٣. أدوات البحث:

• تم استخدام البرنامج الإحصائي (IBM SPSS Statistics 26) للاستدلال على الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات والنسب المئوية وفحص كفاءة أداة القياس المتمثلة باستمارة الاستبيان عن تطبيق معامل الفا كرونباخ، كما تم اختبار علاقات الارتباط بين متغيرات البحث باستخدام نمذجة المعادلة الهيكلية في برمجة (AMOS23) إذ تم تصميم استمارة استبيان وصياغة المؤشرات بالرجوع الى المصادر العلمية الرصينة والمستعرضة في الجانب النظري، وتم توزيع استمارة الاستبيان على العينة التي بلغت (٩١) مشاهدة.

• ثبات اداة البحث:

قياس ثبات الاستبيان Reliability Test

للتعرف على ثبات أداة القياس للمحاور مجتمعة ومن اجل الاستدلال على ثبات أسئلة البحث ومعرفة مدى فهم مجتمع البحث (المجيبين) لفقرات الاستبانة ومدى قدرة الأداة المستخدمة على إيضاح التوافق بين إجابات عينة البحث قمنا باستخدام معامل الفا الطبعي والذي صنف قيم معامل الثبات الى ثلاثة مستويات، فالقيم الأكثر من (70%) تعتبر عالية المستوى، وان القيم التي تكون ما بين (40%-70%) تعدّ متوسطة المستوى، في حين تكون منخفضة إذا قلت قيمة معامل الثبات عن (40%)، ويبين الجدول ذو الرقم (١) نتائج اختبار معامل

كرونباخ الفا لكل محور ومعامل الفا الطبقي وللمحاور مجتمعة بأن كل النسب عالية.

$$\alpha_{st.} = 1 - \left[\frac{\sum_{i=1}^m \sigma_i^2 (1 - \alpha_i)}{\sigma_c^2} \right]$$

اذ ان:

σ_i^2 : تباين كل بعد (تباين مركبة مجموع الأسئلة لكل بعد).

σ_c^2 : تباين مركبة مجموع الابعاد.

α_i : معامل كرونباخ الفا لكل بعد.

m : عدد الابعاد.

الجدول (١)

نتائج اختبار معامل الفا الطبقي لمتغيرات البحث

المتغيرات الأساسية	المتغيرات الفرعية	العبارات	معامل الفا الطبقي للأبعاد مجتمعة (المتغير) $\alpha_{st.}$
ابعاد المحور	المحور الأول	HX1-HX7	0.983
	المحور الثاني	DX1-DX7	0.988
	المحور الثالث	FX1-FX3	0.938

٣. وصف خصائص المبحوثين: يوضح الجدول ذو الرقم (٢) توزيع افراد عينة البحث تبعاً للمتغيرات الشخصية (الخصائص الديمغرافية)، وتم اخذ التأهيل العلمي، سنوات الخبرة.

الجدول (٢)

التأهيل العلمي

Percent %	Frequency	Valid
12.08	11	بكالوريوس
32.9	30	ماجستير
27.47	25	دكتوراه
27.47	25	مدقق خارجي
100.0	91	Total

- يوضح الجدول السابق ان اعلى نسبة مئوية لتوزيع افراد العينة تبعا لمتغير التأهيل العلمي (32.9%) (ماجستير)، وهي النسبة الأكبر والاعلى من مستويات التأهيل العلمي الأخرى، ويليهما في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه وبما نسبته (27.47%)، ونفس النسبة للحاصلين على لقب مدقق حسابات (27.47%)، في حين بلغت نسبة الحاصلين على شهادة البكالوريوس (12.08%)، مما يشير على ان اغلبية العينة المستهدفة هم ذوو درجات علمية متخصصة.

الجدول (٣)

عدد سنوات الخبرة

Valid	Frequency	Percent %
اقل من 5 سنوات	29	31.8
من 5 اقل من 10	20	21.9
من 10 اقل من 15	17	18.6
16 فأكثر	25	27.47
Total	91	100.0

يوضح الجدول (٣) أن أعلى نسبة مئوية لتوزيع افراد العينة تبعا لمتغير سنوات الخبرة (31.8%) للأفراد الذين لديهم اقل من خمس سنوات، وهي النسبة الأكبر والأعلى من مستويات سنوات الخبرة الأخرى، ويليهما في المرتبة الثانية نسبة الافراد الذين لديهم (16 سنة فأكثر) (27.47%)، ويليهم نسبة الافراد الذين لديهم من (5-10) بنسبة (21.9%)، ويليهم نسبة الافراد الذين لديهم من (10-15) بنسبة (18.6%) ما يشير على ان العينة المستهدفة هم ذوو الخبرة العلمية والمهنية.

٤. تحليل نتائج المحور الاول:

الجدول (٤)

النتيجة العامة للتوزيعات التكرارية والاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ابعاد

المحور الاول

اسم المتغير	رمز المتغير	مقياس	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
المحور الثاني	DX1	عدد	17	18	13	24	19	2.89	1.433	محايد
		%	18.7	19.8	14.3	26.4	20.9			
	DX2	عدد	20	25	19	14	13	3.275	1.35	محايد
		%	22	27.5	20.9	15.4	14.3			
	DX3	عدد	21	18	27	9	16	3.209	1.379	محايد
		%	23.1	19.8	29.7	9.9	17.6			
	DX4	عدد	37	31	6	10	7	3.89	1.269	اتفق
		%	40.7	34.1	6.6	11	7.7			
	DX5	عدد	21	27	25	10	8	3.473	1.214	اتفق
		%	23.1	29.7	27.5	11	8.8			
	DX6	عدد	13	21	34	10	13	3.121	1.219	محايد
		%	14.3	23.1	37.4	11	14.3			
	DX7	عدد	23	41	10	6	11	3.648	1.268	اتفق
		%	25.3	45.1	11	6.6	12.1			
النتيجة العامة		عدد	152	181	134	83	87	3.357929	1.304607	7.15857
		%	23.9	28.4	21.1	13.0	13.7			
			52.3			26.7				

يتبين من معطيات الجدول ذي الرقم (٤) ان قيمة معامل الاستجابة لأبعاد المحور الأول بلغت (67.15857%) وهذا يعني اتفاق الأفراد المبحوثين وبدرجة واضحة حول هذه المتغيرات وفقرات أبعاد المحور الاول على وفق وجهة نظرهم الشخصية، إذ بلغ معدل الانسجام العام لإجابات الأفراد المبحوثين بالاتفاق (اتفق بشدة، اتفق) (52.3%)

وهذا يدل على أن هناك درجة انسجام لإجابات الأفراد المبحوثين على فقرات أبعاد المحور الثاني، أي إن آراء الأفراد المبحوثين تتجه نحو الإيجاب بالاعتماد على مقياس (ليكرت) الخماسي وعزز ذلك الوسط الحسابي (3.357929) وانحراف معياري (1.304607) في حين بلغت درجة عدم الانسجام العام لإجابات الأفراد المبحوثين على فقرة بعد المحور الثاني (26.7%) وهي نسبة صغيرة، أما عن نسبة الإجابات المحايدة فهي (21.1%) وهي نسبة اقل من نسبة الافراد المتفقين.

٥. تحليل نتائج المحور الثاني:

الجدول (٥)

النتيجة العامة للتوزيعات التكرارية والاطواس الحسابية والانحرافات المعيارية ابعاد

المحور الثاني

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	مقياس	رمز المتغير	اسم المتغير
اتفق	1.176	3.44	10	11	9	51	10	عدد	HX1	المحور الأول
			11	12.1	9.9	56	11	%		
اتفق	1.374	3.593	10	9	24	13	35	عدد	HX2	
			11	9.9	26.4	14.3	38.5	%		
اتفق	1.362	3.703	9	13	8	27	34	عدد	HX3	
			9.9	14.3	8.8	29.7	37.4	%		
محايد	1.406	3.022	18	13	30	9	21	عدد	HX4	
			19.8	14.3	33	9.9	23.1	%		
محايد	1.567	2.989	20	24	11	9	27	عدد	HX5	
			22	26.4	12.1	9.9	29.7	%		
محايد	1.357	3.264	13	13	24	19	22	عدد	HX6	
			14.3	14.3	26.4	20.9	24.2	%		
اتفق	1.137	3.802	7	6	9	45	24	عدد	HX7	
			7.7	6.6	9.9	49.5	26.4	%		
68.03771	1.339917	3.401886	87	89	115	173	173	عدد	النتيجة العامة	
			13.7	14.0	18.1	27.2	27.2	%		
			27.7			54.4				

يتبين من معطيات الجدول ذي الرقم (٥) أن قيمة معامل الاستجابة لأبعاد المحور الثاني بلغت (68.03771%) وهذا يعني اتفاق الأفراد المبحوثين وبدرجة واضحة حول متغيرات، وفقرات أبعاد المحور الثاني على وفق وجهة نظرهم الشخصية، إذ بلغ معدل الانسجام العام لإجابات الأفراد المبحوثين بالاتفاق (اتفق بشدة، اتفق) (54.4%) وهذا يدل على أن هناك درجة انسجام لإجابات الأفراد المبحوثين على فقرات التخصص

المهني لفريق تدقيق الحسابات وأهميته للشركات، أي إن آراء الأفراد المبحوثين تتجه نحو الإيجاب بالاعتماد على مقياس (ليكرت) الخماسي وعزز ذلك الوسط الحسابي (3.401886) وانحراف معياري (1.339917) في حين بلغت درجة عدم الانسجام العام لإجابات الأفراد المبحوثين على فقرة بعد المحور الأول (27.7%) وهي نسبة صغيرة، أما عن نسبة الإجابات المحايدة فهي (18.1%) وهي نسبة اقل من نسبة الافراد المتفقين.

٦. تحليل نتائج المحور الثالث:

الجدول (٦)

النتيجة العامة للتوزيعات التكرارية والاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ابعاد

المحور الثالث

اسم المتغير	رمز المتغير	مقياس	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
المحور الثالث	FX1	عدد	20	52	8	6	5	3.835	1.025	اتفق
		%	22	57.1	8.8	6.6	5.5			
	FX2	عدد	20	19	35	9	8	3.374	1.189	محايد
		%	22	20.9	38.5	9.9	8.8			
	FX3	عدد	15	12	15	25	24	2.659	1.424	محايد
		%	16.5	13.2	16.5	27.5	26.4			
النتيجة العامة		عدد	55	83	58	40	37	3.28936	1.21263	65.7873
		%	20.2	30.4	21.3	14.7	13.6			
			50.6			28.3				

يتبين من معطيات الجدول ذي الرقم (٦) ان قيمة معامل الاستجابة لأبعاد المحور

الثالث بلغت (65.7873%) وهذا يعني اتفاق الأفراد المبحوثين وبدرجة واضحة حول هذه المتغيرات وفقرات المحور الثالث على وفق وجهة نظرهم الشخصية، إذ بلغ معدل الانسجام العام لإجابات الأفراد المبحوثين بالاتفاق (اتفق بشدة، اتفق) (50.6%) وهذا

يدل على أن هناك درجة انسجام لإجابات الأفراد المبحوثين، وإن آراء الأفراد المبحوثين تتجه نحو الإيجاب بالاعتماد على مقياس (ليكرت) الخماسي وعزز ذلك الوسط الحسابي (3.28936) وبانحراف معياري (1.21263) في حين بلغت درجة عدم الانسجام العام لإجابات الأفراد المبحوثين على فقرة بعد المحور الأول (28.3%) وهي نسبة صغيرة، أما عن نسبة الإجابات المحايدة فهي (21.3%) وهي نسبة اقل من نسبة الافراد المتفقين.

ويوضح الجدول ذو الرقم (٧) الوسط الحسابي، نسبة الاستجابة، معامل الاختلاف لأبعاد المحاور الثلاثة بصورة مجتمعة إذ تبين ان قيم الوسط الحسابي ونسبة الاستجابة وأهم المتغيرات الخاصة بأبعاد المحاور كان في بعد المحور الأول اعلى نسبياً من باقي الأبعاد وذلك بدلالة قيمة الوسط الحسابي البالغة (3.401886) وبنسبة استجابة بلغت (68.03771%) ومعامل اختلاف يساوي (39.38748%)، في حين بلغ بعد المحور الثاني بدلالة قيمة الوسط الحسابي (3.289367) وبنسبة استجابة قيمة قدرها (65.78733%) ومعامل اختلاف (39.86593%) وكما موضح في الجدول ذي الرقم (٧)، يليهم المحور الثالث إذ بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.357929)، وبنسبة استجابة قدرها (67.15857) ومعامل اختلاف (38.85155).

الجدول (٧)

الأهمية النسبية لأبعاد للمحاور

الأبعاد	الوسط الحسابي	نسبة الاستجابة %	معامل اختلاف %
المحور الثالث	3.357929	67.15857	38.85155
المحور الأول	3.401886	68.03771	39.38748
المحور الثاني	3.289367	65.78733	39.86593

• تحليل علاقة الارتباط لمتغيرات المحاور فيما بينها:

في الفقرة الحالية نوضح طبيعة العلاقة بين ابعاد المتغيرات المدروسة (متغيرات المحور الأول) وكذلك العلاقة بين (متغيرات المحور الثاني) والعلاقة بين (المحور الثالث) من خلال قياس معامل الارتباط البسيط بين كل زوج من هذه المتغيرات وكما هو مبين في الجدول ادناه:

الجدول (٨)

علاقات الارتباط لمتغيرات ابعاد المحاور فيما بينها (الاتساق الداخلي)

Correlations			
Pearson Correlation	المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الاول	1	.993**	.970**
المحور الثاني	.993**	1	.980**
المحور الثالث	.970**	.980**	1
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

• التحليل العاملي التوكيدي لمتغيرات البحث: تم استخراج نتائج وقيم التحليل العاملي التوكيدي لنموذج القياس الذي تم استخدامه في البحث للتأكد من صلاحيته واعتماديته، باستخدام أسلوب نمذجة المعادلة البنائية بالاعتماد على برنامج (AMOS23) لمتغيرات البحث وتحليل المسار، ولمعرفة وحصر التأثيرات المباشرة للمتغير التابع والمستقل، ولكل محور، إذ أن الغاية من اجرائه هو لمعرفة علاقات الارتباط بين المشاهدات (الأسئلة) والمحور الذي تمثله، يوضح الشكل ذو الرقم (١١) قيم تشعبات (ارتباط) المتغيرات المشاهدة (الاسئلة) بالمتغيرات الدالة عليها (الكامنة) والتي ايضاً تم حسابها في الجدول ذي الرقم (١٠) والمتعلقة بمتغيرات البحث الحالية والمبينة قيمها على السهم ذي الرأس الواحد بين السؤال والمتغير الكامن والتي يفضل ان لا تقل اغلب قيمها عن (40%)، فضلاً عن قيم معاملات

الارتباط بين كل زوج من المتغيرات الكامنة والمبينة قيمها على السهم ذي الرأسين، وبحسب المعلومات في الجدول ذي الرقم (٩) والخاص بأهم مؤشرات حسن المطابقة وحدود قبولها، يوضح الجدول (٩) معنوية مؤشرات جودة المطابقة كمؤشر حسن المطابقة (GFI) ومؤشر حسن المطابقة المصحح (AGFI) ومؤشر جذر متوسط مربعات البواقي (RMR) ومؤشر المطابقة المتزايد (NFI) فضلا عن نسبة (CMIN/DF) وكذلك مؤشر المطابقة النسبي (RFI) الامر الذي يدعم نتائجنا السابقة الخاصة بالصدق والثبات في تجميع ذات البيانات في ذات المجتمع وموثوقية فقرات الاستمارة وصحتها بدلالة التكوين الجيد في صياغتها والتي تعبر عن افضل قيمة للمطابقة، وبالشكل الذي يسمح لنا بالانتقال إلى المرحلة اللاحقة لاختبار فرضيات البحث.

الجدول (٩)

اهم مؤشرات حسن المطابقة وحدود قبولها

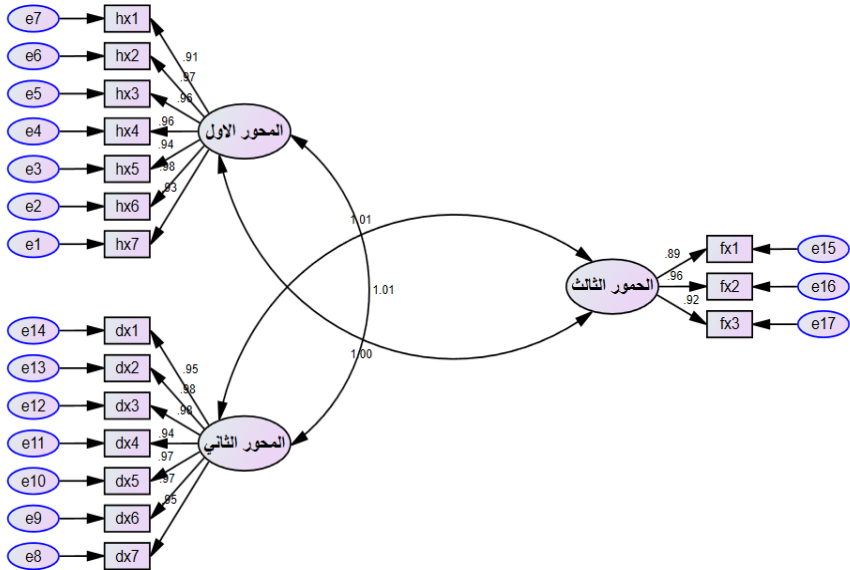
المؤشرات	حدود القبول
Goodness of Fit Index (GFI) مؤشر حسن المطابقة	GFI >90-95
Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI) مؤشر حسن المطابقة المصحح	AGFI >90-95
Root Mean Square Residual (RMR) مؤشر جذر متوسط مربعات البواقي	القيم من 0.05 إلى 0.08
Normative Fit Index (NFI) مؤشر المطابقة المعياري	NFI >90-95
Relative Fit Index (RFI) مؤشر المطابقة النسبي	RFI >90-95
CMIN/DF النسبة	اقل من 3

Source: Chan, F., Lee, G. K., Lee, E. J., Kubota, C., and Allen, C. A. (2007). Structural equation modeling in rehabilitation counseling research. Rehabilitation Counseling Bulletin, 51(1).

الجدول (١٠)

مؤشرات المطابقة بالتحليل العائلي التوكيدي لمتغيرات البحث

المؤشرات	القيمة	النتيجة
GFI	0.999	مطابق
AGFI	0.998	مطابق
RMR	0.053	مطابق
NFI	0.999	مطابق
RFI	0.997	مطابق
CMIN/DF	1.929	مطابق



الشكل (١١)

التحليل العائلي التوكيدي لمتغيرات الدراسة

٢. التحقق من صحة الفرضيات: لإثبات فرضيات البحث تم استخدام الاختبارات الآتية:

اعتمدت الباحثة لاختبار فرضيات البحث بدراسة علاقات الارتباط بين متغيرات البحث باستخدام تحليل معامل الارتباط البسيط (Pearson).

• الفرضية الفرعية الأولى: حددت النتائج الإحصائية لها ووفقاً للجدول الآتي:

الجدول (١١)

العلاقة بين المتغيرين للفرضية الأولى

المتغير المستقل	المتغير التابع	مقدار علاقة الارتباط R	مقدار الأثر R2	نوع العلاقة	مستوى الدلالة Sig.	قبول أو رفض الفرضية
مكونات وأهداف الرقابة الداخلية	الحد من حالات والغش داخل الشركات	0.722**	0.52	طردية	0.000	قبول

المصدر: من إعداد الباحثة استناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

على مستوى الارتباط أن هناك علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين مكونات الرقابة الداخلية وأهدافها والحد من حالات الغش والخطأ داخل الشركات فقد بلغ قيمة معامل الارتباط (0.722^{**}) وهو ارتباط إيجابي عالٍ يؤكد صحة الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على وجود علاقة ارتباط معنوية طردية وقوية واثراً بمقدار 52% بين مكونات الرقابة الداخلية وأهدافها والحد من الغش والخطأ وعند مستوى دلالة معنوية $0.05 >$ وهذا دليل على قوة العلاقة بين المتغيرين إذ تشير هذه النتيجة إلى أنه كلما زاد استخدام مكونات الرقابة الداخلية وأهدافها كلما زادت نسبة الحد من الغش

والخطأ، وبناءً على ما تقدم يمكن قبول الفرضية الفرعية الأولى. وبالتالي يمكن إثبات الفرضية الفرعية الأولى بوجود علاقة ارتباط قوية وطردية بين المتغيرين ونفي فرضية العدم.

• **الفرضية الفرعية الثانية:** حددت النتائج الإحصائية لها على وفق الجدول ذي الرقم (١٢) الآتي:

الجدول (١٢)

العلاقة بين المتغيرين للفرضية الثانية

المتغير المستقل	المتغير التابع	مقدار علاقة الارتباط R	مقدار الأثر R ²	نوع العلاقة	مستوى الدلالة Sig.	قبول أو رفض الفرضية
التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات	جودة الرقابة الداخلية	.650**	0.41	طردية	0.000	قبول

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

حددت النتائج لأثبتات علاقات الارتباط ان هناك علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات وجودة الرقابة الداخلية في الشركات، فقد بلغ قيمة معامل الارتباط (0.650^{**}) وهو ارتباط ايجابي عالٍ يؤكد صحة الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على وجود علاقة ارتباط معنوية طردية وقوية واثراً بمقدار 41% بين التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات وجودة الرقابة الداخلية وعند مستوى دلالة معنوية $0.05 >$ التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات كلما زادت جودة الرقابة الداخلية، وبناءً على ما تقدم يمكن قبول الفرضية الفرعية الثانية. وبناءً على ما تقدم يمكن قبول الفرضية الفرعية الثانية بوجود علاقة ارتباط قوية وطردية بين المتغيرين ونفي فرضية العدم.

• الفرضية الفرعية الثالثة: أظهرت النتائج الإحصائية لها وعلى وفق الجدول الاتي:

الجدول (١٣)

العلاقة بين المتغيرين للفرضية الثالثة

المتغير المستقل	المتغير التابع	مقدار علاقة الارتباط R	مقدار الأثر R2	نوع العلاقة	مستوى الدلالة Sig.	قبول او رفض الفرضية
التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات	الأهمية الاقتصادية وتصحيح المسار في الشركات	.821**	0.67	طرديّة	0.000	قبول

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى نتائج التحليل الاحصائي (SPSS).

ان هناك علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية موجبة بين التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات وبين الأهمية الاقتصادية وتصحيح المسار في الشركات، فقد بلغ قيمة معامل الارتباط (0.821^{**}) وهو ارتباط ذو دلالة إيجابية عالية يؤكد صحة الفرضية الاولى والتي تنص على وجود علاقة ارتباط معنوية طردية وقوية واثر بمقدار (68%) بين فريق تدقيق الحسابات وبين الأهمية الاقتصادية وعند مستوى دلالة معنوية $0.05 >$ وهذا دليل على قوة العلاقة بين المتغيرين اذ تشير هذه النتيجة الى انه كلما زاد اثار وجود فريق تدقيق الحسابات كلما زادت الأهمية الاقتصادية، وبناءً على ما تقدم يمكن قبول الفرضية الفرعية الثالثة. واثبتت الفرضية الرئيسة الاولى بوجود علاقة ارتباط قوية وطرديّة بن المتغيرين ونفي فرضية العدم.

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

١. يساهم نظام الرقابة الداخلية، من خلال مكوناته وأهدافه في حماية المال العام، وتوفير تأكيد معقول عن مدى موثوقية التقارير المالية، وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها من قبل الإدارة، ويساهم في تصميم السياسات والإجراءات الرقابية، التي تكفل تحقيق الأهداف، وتتضمن التنفيذ المنظم والعملي للعمليات، والمحافظة على الموجودات، والحد من حالات التحريف والغش والخطأ.
٢. يسهم التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات في تطوير جودة الرقابة الداخلية من حيث تحسين كفاءة وفاعلية القوائم المالية، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، على تحريفات بالقوائم المالية والإقرارات، ويسهم في تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق وتقييم المخاطر بطريقة موضوعية في الحصول على الأدلة والابتعاد عن التناقض في الحصول على الأدلة.
٣. يساعد التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات في فهم الآليات والمهام المنفذة داخل نظام الرقابة الداخلية والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، والتقييم الدائم والمنفصل لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، والإجراءات المطبقة ودرجة الالتزام بها، وفهم مصادر المعلومات المستخدمة في عملية المتابعة داخل الوحدات محل التدقيق، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها.
٤. أوضحت نتائج علاقات الارتباط أهمية ارتباط نظام الرقابة الداخلية (المكونات، الأهداف) على الحد من حالات التحريف والغش وأهمية الارتباط بين التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات على عناصر جودة الرقابة الداخلية، فضلاً عن أهمية الارتباط لفريق تدقيق الحسابات على المؤسسات، فكلما زاد اهتمام المؤسسات بمحور التخصص المهني لفريق تدقيق الحسابات كلما انعكس ذلك على تطوير جودة

الرقابة الداخلية وتحسينها، والقدرة على تشخيص أماكن الضعف والقوة وتحسين الأداء الرقابي للمساعدة في تحقيق الأهداف بشكل واضح.

ثانياً: التوصيات

١. ضرورة إعطاء التخصص المهني لمهنة تدقيق الحسابات الأهمية المناسبة وتشجيع الكوادر المحاسبين والمدققين على حمل تخصصات مهنية تشمل قطاعات الأعمال داخل الدولة.
٢. الأهمية البالغة لأنظمة الرقابة الداخلية تتطلب الاستمرار بعملية تطويرها كلما استلزم الأمر، ليس لغرض تقويم القصور فحسب، بل قد يكون لتحقيق أبعاد جديدة ومهام جديدة.
٣. تبني ودعم من الدولة والجهات ذات العلاقة لتطبيق التخصص المهني لتدقيق الحسابات في القطاع الحكومي والخاص وتوفير المتطلبات المادية والمعنوية لكافة أصحاب المهنة سواء من موظفي ديوان الرقابة المالية أو من أصحاب مكاتب التدقيق الخارجية وتوفير كافة المستلزمات اللازمة لا نجاح ذلك، وذلك بالاستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا المجال.

References

- [1] Sabiha Thari, Mourad Kouachi (2018), Aspects of the external auditor's dependence on the work of the internal auditor in evaluating the internal control system from the point of view of the auditors of KPMG Jordan. *Al-Wahat Journal for Research and Studies*, Volume 11, Issue (01), Jordan, 88
- [2] Abdel Aziz, Jaafar Othman Sharif (2016), The extent to which the professional specialization of the external auditor contributes to improving the quality of the audit process, *Journal of Economic Sciences*, Vol. 17, No. 1, p. 56
- [3] Ahammad, A. A, Omar Al-Sir Al-Hassan, (2018), The impact of audit office characteristics on the level of professional specialization of the external auditor to judge the continuity of the facility: a field study on Sudanese audit firms, *The Arab Journal of Management*, Volume 38, Issue 3, 215-232 .p.
- [4] Abdullah, Abu Bakr Abdullah Ahmed, Kamal Ahmed Youssef Muhammad, supervisor. M, Zuhair Ahmed Ali Ahmed. (2020), The strategy of the professional specialization of the external auditor and its role in the quality of the professional performance of the audit (Doctoral dissertation, Sudan University of Science and Technology.
- [5] Al-Khashin, Emad Mohamed Saad El-Din Sayed Ahmed (2010) Studying the impact of services other than auditing tasks and the industrial specialization of the external auditor on profitability management practices”, an unpublished master’s thesis in accounting) Cairo: Cairo University, Faculty of Commerce.
- [6] Hilal, Abdullah Abdul Azim (2008), The Impact of the Industrial Specialization of the Audit Office on Reducing Profit Management Practices”, the Scientific Journal “Commerce and Finance” Tanta: Tanta University, Faculty of Commerce Vol. 3, v. 3. PP. 83-15.

-
- [7] Uhad Sabeeh Al-Saffar. (2020). A proposed approach to evaluate and enhance the quality of internal control of banks Journal of AL-Turath University College, No. 30, Vol. 1, P. 145.
- [8] Ali Abdel Samad, Omar. (2009). The role of internal audit in the application of corporate governance (Doctoral dissertation, Medea, Dr. Yahya Fares University in Medea. Institute of Economic, Commercial and Management Sciences, P. 143.
- [9] Fatima Faza Hadab, a. Dr. Abbas Hamid Al-Tamimi, (2018), Evaluation of the internal control system in non-governmental organizations. Journal of Accounting and Financial Studies, No. 13, Volume 42.
- [10] Abdel Aziz, Jaafar Othman Sharif. (2016). The extent to which the professional specialization of the external auditor contributes to improving the quality of the audit process, Journal of Economic Sciences, Vol. 17, No. 1, p.100.
- [11] Abu Bakr, Amirouche. (2019). The role of the external auditor in assessing risks and improving the internal control system for inventory operations within the organization: a field study at the High Plateau Mills Corporation of Setif (Doctoral dissertation).
<http://dspace.univ-setif.dz:8888/jspui/handle/123456789/317>
- [12] Akhras, Thabet Shukri Abdel Majid, (2017), Legal regulation of the profession of external auditor in joint stock companies and its role in their governance (a comparative study) (Doctoral dissertation, An-Najah National University, P. 122.
- [13] Awamer Hosam, Makhledi Mousa. (2019). The role of the external auditor in predicting financial failure in the economic institution, a case study of the public institution for manufactured iron and copper buildings, Ain Defla. P. 150.
- [14] Talib Hussain. (2018). The impact of the external auditor's evaluation of the internal control system on improving audit
-

- quality: A survey study of a group of account custodians and accounting experts (Doctoral dissertation)., PhD thesis, P. 122,
<http://dspace.univ-setif.dz:8888/jspui/handle/123456789/2794>
- [15] Ben Kashida, Zuwaina, Gharbi, Halima. (2018). The role of external audit in strengthening corporate governance, a sample of a group of auditors (Doctoral dissertation, PhD thesis, University of M'sila, p. 88).
- [16] Jarman, perpetrators, Ayyash, and Zubair. (2018). Effectiveness of internal control systems in economic institutions, Oum El Bouaghi University, Algeria, p. 65..
<http://hdl.handle.net/123456789/4764>
- [17] Bukhanaf Salma, Ibn Harun Kholoud. (2019). The role of internal control in enhancing the transparency of financial statements., No. 59, Volume 06, University of Algiers, p. 101.
- [18] For the professional practice of internal auditing", guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.
<https://na.theiia.org/standards>
- [19] Paino, H., Razali, F. M., and Abd Jabar, F. (2015), The influence of external auditor's working style, communication barriers and enterprise risk management toward reliance on internal auditor's work, *Procedia Economics and Finance*, 28, PP.151-155.
- [20] M., Jafarzadeh, A., and Nourbakhshhosseiny, Z. (2017), The effect of audit fees pressure on audit quality during the sanctions in Iran, *International Journal of Law and Management*, 59(1), PP.66-81.
- [21] Clikeman, Paul M, (2018),"Managers' and Auditors' Responsibilities for Evaluating Going Concern", *The Journal of Corporate Accounting and Finance*.
- [22] Ali, S., Aulia, M. (2015) , "Audit Firm Size, Auditor Industry.
- [23] Indonesian State-Owned Enterprises “, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 6, No. 22, pp.1-14.

-
- [24] Coulier, S., Jeny, A., Jiang, L. (2016), "The Validity of Auditor Industry Specialization Measures ", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 35, No. 1, pp. 139-161.
- [25] Clikeman, Paul M, (2018), "Managers' and Auditors Responsibilities for Evaluating Going Concern", The Journal of Corporate Accounting and Finance.
- (IFAC) International Finance Construction (2014), The Russia Corporate Governance Manual.
<http://trade.gov/goodgovernance/corpgovmanual.asp>.
- [26] Baheya, Ahmed Yarob Abdul Karim (2016), "The role of the external auditor in the environmental control of oil companies, applied research in the North Oil Company / a public company", the Higher Institute for Financial and Accounting Studies - University of Baghdad.
- [27] Suhad Sabih Al-Saffar (2020), A proposed approach to evaluate and enhance the quality of banks' internal control. Journal of AL-Turath University College, 1, Issue 1, Volume (30), p. 128
- [28] Conduct, On October 16, 2020, the SEC announced that it adopted final amendments to certain auditor. (287–288) SOCPA the Saudi Organization for Certified Public Accountants 'Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants, P.195.
- [29] Haider Atta Zabin, spokesman for Jabbar Salem, and Raed Fahim Yasser (2020), the role of internal control components in improving the quality of accounting information, Journal of AL-Turath University College, 1(29). Issue 29, Volume 1, p. 155.
- [30] Institute of Internal Auditors IIA, (2017), "International standards for the professional practice of internal auditing", guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-
- [31] Utfi, Salma Essam, Shehata, Shehata El-Sayed, Ramadan, and Maha Shafiq (2021), The impact of the quality of the internal
-

-
- control structure on the financial performance of companies. Alexandria Journal of Accounting Research, Issue (1), Volume 5, p. 120.
- [32] M., Jafarzadeh, A., and Nourbakhshhosseiny, Z. (2017). The effect of audit fees pressure on audit quality during the sanctions in Iran. International Journal of Law and Management, 59(1), PP. 66–81.
-