

"تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات"

- دراسة استشكافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق -

د.طلال الجاوي*

1. المقدمة

شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطوراً تدريجياً ومهماً متكيفاً مع التطورات السريعة والمتلاحقة في الحياة الاقتصادية، فالرقابة الداخلية لم تعد مجرد وسائل تكفل المحافظة على النقدية وإنما تطورت لتصبح مجموعة من العناصر أو المكونات المترابطة التي تضعها الإدارة العليا لضمان تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وقد جاء هذا التطور في مفاهيمها وتطبيقاتها بوصفها نتيجة طبيعية لعوامل وظروف عديدة لعل من أبرزها التوسع المضطرد في حجم الوحدات الاقتصادية وأهدافها التي أصبحت أكثر تعقيداً وشموليةً وتفصيلاً، وظهور الحاجة إلى تفويض السلطات للمستويات الدنيا ومن ثم مراقبتها ومحاسبتها في ضوء هذا التفويض، فضلاً عن كونها تمثل الأساس لعمل مراقبي الحسابات لعدم تناسب قيامهم بعملية التدقيق بشكل تفصيلي لعمليات الوحدة الاقتصادية كافة، وترتب على ذلك تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية من قبل الوحدات الاقتصادية والكثير من الجهات التي لها علاقة بنشاط هذه الوحدات.

2. منهجية البحث

1-2 مشكلة البحث

أن درجة متانة أو عدم متانة نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالشركة يتطلب من مراقبي الحسابات تحليل أهمية عناصره ليتمكن بعد ذلك من القيام بعملية التخطيط لإجراءات التدقيق وبالتالي ليتمكن من الاعتماد على النتائج وعليه في سبيل تحقيق ذلك أن يبذل مستوى من العناية المهنية في فحص وتقييم هذه العناصر في الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ، وبما أن مراقبي الحسابات يتباينون في مستوى هذه العناية تطلب تحليل أهمية هذه العناصر وكانت هذه المشكلة التي يحاول البحث التصدي لها .

2-2 هدف البحث

يهدف البحث إلى استجلاء آراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق بخصوص أهمية عناصر الرقابة الداخلية وتحليل هذه الأهمية عند تخطيط إجراءات التدقيق ليقدم بذلك إرشاد عملي لمراقبي الحسابات .

*أستاذ المحاسبة المشارك - قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة الإسراء

2-3 فرضية البحث

يختبر البحث فرضية أساسية مفادها " توجد علاقة ذات دلالة احصائياً بين تقييم أهمية عناصر الرقابة الداخلية عند تخطيط إجراءات التدقيق ومستوى العناية المهنية المبذولة في فحص وتقويم هذه العناصر من قبل مراقبي الحسابات " .

3 عناصر الرقابة الداخلية

إن لكل وحدة اقتصادية نظام رقابة داخلية يتضمن السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتزودها بالتأكد المعقول بأن الأهداف الرقابية سيتم إنجازها، وتتضمن الرقابة الداخلية مجموعة عناصر مترابطة تكون أكثر تكاملاً في الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم عنها في الوحدات الصغيرة. ويقصد بعناصر الرقابة الداخلية مكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة بتوكيدات الإدارة assertions فيما يتعلق بالحسابات الهامة والعمليات الجوهرية لدى الوحدة الاقتصادية. إن وجود نظام رقابة سليم يعتبر دليل على انتظام الدفاتر والسجلات والعمليات المالية فكلما كانت الأنظمة المطبقة سليمة ودقيقة كلما كانت مكوناتها وعناصرها سليمة والعكس بالعكس ، ويتناسب حجم الاهتمام طردياً مع الأهمية النسبية لكل عنصر . (العمري ، وسليمان ، 2004:33) ويقصد بعناصر الرقابة الداخلية مكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة بتوكيدات الإدارة assertions فيما يتعلق بالحسابات الهامة والعمليات الجوهرية لدى الوحدة الاقتصادية .

4-1 تحديد عناصر الرقابة الداخلية

تعددت وجهات نظر الكتاب والمنظمات المهنية بشأنها، ولكن ذلك لم يمنع من وجود تشابه فيما بينها.

- وفي هذا الصدد يترأى عثمان (1999: 75-82) أن عناصر الرقابة الداخلية تشمل :-
1. الهيكل التنظيمي.
 2. النظام المحاسبي.
 3. الأفراد.

- أما الصحن وآخرون (1986: 209) فيرتأون أن عناصر الرقابة الداخلية تتمثل في :-
1. الهيكل التنظيمي.
 2. النظام المحاسبي.
 3. التدقيق الداخلي.
 4. نوعية وتدريب العاملين.

ويتضح من وجهتي النظر السابقتين انهما قد أشارتا إلى عناصر لها قيمتها في الرقابة الداخلية، إلا أن الرقابة الداخلية قد توسعت وتطورت بشكل جعل العناصر سالفة الذكر مجرد مفردات تشكل بعضاً من جوانب الرقابة الداخلية.

وترجع بداية التطور في تحديد عناصر الرقابة الداخلية إلى عام 1988 عندما اصدر (AICPA) بيان معيار التدقيق (SAS No.55) الموسوم بـ: اعتبارات هيكل الرقابة الداخلية ففسي تدقيق البيانات المالية التي
 Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit والذي بموجبه أصبح هيكل الرقابة الداخلية يتكون من ثلاثة عناصر رئيسية هي:- (AICPA,1988: 158)

1. بيئة الرقابة.
2. النظام المحاسبي.
3. إجراءات الرقابة.

ويعرض الجدول (1) العناصر الرئيسية والفرعية لهيكل الرقابة الداخلية كما حددها بيان معيار التدقيق (SAS No.55) .

جدول (1)

العناصر الفرعية لهيكل الرقابة الداخلية

3. إجراءات الرقابة	2. النظام المحاسبي	1. بيئة الرقابة
<u>أصناف إجراءات الرقابة</u>	<u>الأهداف التي يجب تحقيقها</u>	<u>العناصر الفرعية لبيئة الرقابة الداخلية</u>
الفصل الملائم بين الواجبات	المشروعية	فلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي
الإجراءات الملائمة للتفويض	التفويض	الهيكل التنظيمي
المستندات والسجلات الملائمة	الاكتمال	لجنة التدقيق
الرقابة المادية على الأصول والسجلات	التقييم	طرائق تحديد السلطة والمسؤولية
التحقق المستقل من الأداء	التبويب	طرائق رقابة الإدارة
	التوقيت	وظيفة التدقيق الداخلي
	الترحيل والتلخيص	سياسات وإجراءات إدارة الأفراد
		المؤثرات الخارجية

المصدر: (Arenes & Lobbecke,1988: 281)

ويتفق Meigs et al. (1989: 152) مع وجهة النظر السابقة إذ يرون أن المقومات ذات الصلة بتدقيق البيانات المالية هي تلك التي تتعلق بمقدرة الوحدة الاقتصادية على التسجيل والمعالجة والتلخيص والإبلاغ عن البيانات المالية وان تلك المقومات يمكن تقسيمها إلى ثلاثة عناصر تشمل:-
 بيئة الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة.

وتوسعت لجنة دعم المنظمات (COSO) في تحديد عناصر الرقابة الداخلية إذ أصدرت تقريراً عام 1992 والموسوم بـ: الرقابة الداخلية-إطار متكامل Internal Control -Integrated framework ولقد تضمن ذلك التقرير خمسة عناصر أو مكونات Components للرقابة الداخلية تتمثل بالآتي:- (Boynton, et al, 2001: 329-330)

أولاً: بيئة الرقابة Control Environment

ثانياً: تقدير المخاطر Risk Assessment

ثالثاً: المعلومات والاتصال Information and Communication

رابعاً: أنشطة الرقابة Control Activities

خامساً: المتابعة Monitoring

واستجابةً لتقرير لجنة (COSO) قام (AICPA) في عام 1995 بإصدار بيان معايير التدقيق (SAS No.78) الموسوم بـ: "اعتبارات الرقابة الداخلية في تدقيق البيانات المالية" Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit والذي أخذ بما ورد في تقرير لجنة (COSO) إذ تضمن تعديلات لبعض بيانات معايير التدقيق السابقة وعلى وجه الخصوص بيان معايير التدقيق رقم (55) الذي سبق الإشارة إليه. وفي الجزء الآتي يمكن عرض مقارنة بين المعيار التدقيقي رقم (55) والمعيار التدقيقي رقم (78).

4-2 مقارنة بين معيار التدقيق رقم (55) ومعيار التدقيق رقم (78)

صدر المعيار التدقيقي (SAS No.55) عام 1988 وقد تضمن قسمين رئيسيين تخصص القسم الأول بالجانب الوصفي إذ تناول تعريف هيكل الرقابة الداخلية وحدد مكوناته بثلاثة عناصر هي: بيئة الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة، في حين عني القسم الثاني بالجانب الإجرائي إذ حدد الإجراءات والطرائق التي يتبعها مراقب الحسابات لدراسة وتقويم وفهم هيكل الرقابة الداخلية وتوثيق ذلك الفهم، ثم في عام 1995م صدر المعيار التدقيقي (SAS No.78) الذي أجرى تعديلات على المعيار التدقيق (SAS No.55) تركزت معظمها على القسم الأول (الوصفي)، أما القسم الثاني المتعلق بالجانب الإجرائي فلم يتضمن تعديلات جوهرية إذ لم يستحدث المعيار (78) أية طرائق جديدة لدراسة وتقويم الرقابة الداخلية وتوثيقها ومن ثم فإن مراقب الحسابات يستخدم الإجراءات والطرائق نفسها التي حددها المعيار رقم (55) لفهم ودراسة وتقويم مكونات الرقابة الداخلية الخمسة التي حددها المعيار رقم (78).

ويمكن تلخيص تلك التعديلات في النقاط الآتية: -

1. تبنى المعيار رقم (78) تعريف (COSO) للرقابة الداخلية التي عرفتها بأنها "عمليات تُنجز من قبل مجلس إدارة المنظمة والإدارة وأشخاص آخرين، صممت لتوفير التأكيد المعقول فيما يتعلق بإنجاز الأهداف الآتية :- (COSO, 1996:1)
 - أ. إمكانية الاعتماد على التقارير المالية.
 - ب. الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة.
 - ج. كفاءة العمليات وفعاليتها.

يلحظ على التعريف استخدام مصطلح عمليات Process في وصفه للرقابة الداخلية وهو بذلك يشير إلى أنها سلسلة من العمليات تسعى إلى تحقيق أهداف محددة وليست عملية واحدة أو حالة ظرفية ومن ثم فهو ينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها تعمل في بيئة متغيرة ديناميكية Dynamic وليست ساكنة أو ثابتة Static.
2. استبدل المعيار رقم (78) عناصر الرقابة الداخلية الثلاثة التي حددها المعيار رقم (55) بخمسة مكونات هي: بيئة الرقابة وتقدير المخاطر وأنشطة الرقابة ونظام المعلومات والاتصال والمتابعة. واعتبر تلك المكونات مقياساً يمكن على أساسه تقويم فاعلية الرقابة الداخلية.
3. استحدث المعيار رقم (78) مكونين جديدين للرقابة الداخلية هما: تقدير المخاطر والمتابعة، وبذلك فإنه تطلب من مراقبي الحسابات أن يحصل على فهم كاف للآتي:-
 - أ. كيفية قيام إدارة الوحدة الاقتصادية بتحديد وتحليل المخاطر المحيطة بالرقابة الداخلية والتي قد تؤثر في تحقيق أهدافها.
 - ب. الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتحكم في تلك المخاطر وتخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.
 - ج. كيفية قيام الإدارة بالتقييم الدوري لمكونات الرقابة الداخلية واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الأحداث التي تسفر عنها عملية المتابعة.

وإكمالاً للفائدة يلخص الجدول (2) المقارنة بين معياري التدقيق (55) و (78).

جدول (2)

مقارنة بين معياري التدقيق 55 و 78 بخصوص مفاهيم ومكونات الرقابة الداخلية

SAS NO. 78	SAS NO. 55
1- وصف الرقابة الداخلية بأنها عمليات Process وهو بذلك يشير إلى أنها تجري في بيئة متغيرة باستمرار Dynamic	1- وصف الرقابة الداخلية بأنها هيكل Internal Control Structure وهو بذلك يشير إلى حالة سكون أو ثبات Static
2- عبر عن أجزاء الرقابة الداخلية بالمكونات Components	2- عبر عن أجزاء الرقابة الداخلية بالعناصر Elements
3- حدد مكونات الرقابة الداخلية بالآتي:- <ul style="list-style-type: none"> ◆ بيئة الرقابة. ◆ تقدير المخاطر. ◆ أنشطة الرقابة. ◆ نظام المعلومات والاتصال. ◆ المتابعة. 	3- حدد عناصر الرقابة الداخلية بالآتي:- <ul style="list-style-type: none"> ◆ بيئة الرقابة. ◆ النظام المحاسبي. ◆ إجراءات الرقابة.
4- أشار إلى أن الرقابة الداخلية تصمم لتوفر التأكيد المعقول فيما يتعلق بإنجاز الأهداف الآتية: <ul style="list-style-type: none"> ◆ إمكانية الاعتماد على التقارير المالي. ◆ الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة. ◆ كفاءة العمليات وفعاليتها. 	4- أشار إلى أن الرقابة الداخلية تصمم لتوفير تأكيد معقول بان أهداف الوحدة الاقتصادية سيتم إنجازها، ومن ثم لم يحصر الأهداف كما حصرها معيار التدقيق رقم (78)

الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على ما ورد في (غالي، 2001: 384) و (Frazier & Spradling, 1996: 2)

وفي سياق الفقرات الآتية يتم مناقشة العناصر الخمس التي تضمنها القسم (AU 319) من بيان معايير التدقيق (SAS NO.78) نظراً لشموليتها.

5. عناصر الرقابة الداخلية وفقاً للمعيار التدقيقي رقم (78)

5-1 بيئة الرقابة

يقصد ببيئة الرقابة السياسات والإجراءات التي تعكس اتجاهات الإدارة العليا والمديرين وملاك الوحدة الاقتصادية بخصوص أهمية الرقابة الداخلية، وفي هذا الصدد يقول Arens & Loebbecke (2000: 292) أن جوهر فاعلية رقابة المنظمة يكمن في اتجاهات إدارتها، فإذا كانت الإدارة العليا تؤمن بأهمية الرقابة فإن ذلك سينعكس بشكل واضح على إدراك العاملين واستجابتهم في المنظمة من خلال جدية الملاحظات للسياسات والإجراءات الموضوعية، من جانب آخر إذا ما اتضح لأفراد المنظمة بان الرقابة ليست شأنًا مهمًا بالنسبة للإدارة العليا وإنما حددت فقط لأغراض التباهي أو كواجهة بدلا من أن تكون أداة دعم ذات مغزى وهدف واضح فإنه من المؤكد أن الأهداف الرقابية لن تتحقق بفاعلية.

5-1-1 العوامل المؤثرة في بيئة الرقابة

تتأثر بيئة الرقابة بالعديد من العوامل التي تتمثل بالآتي:- (القواسمي، 2000: 8-9)

أ. الاستقامة والقيم الأخلاقية لإدارة الوحدة الاقتصادية.

ب. الالتزام بالكفاءة.

ج. مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

د. فلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي.

هـ. الهيكل التنظيمي.

و. منح السلطات وتحديد المسؤوليات.

ز. إجراءات وممارسات شؤون الموظفين.

وفيما يأتي توضيح موجز لمفهوم تلك العوامل:-

5-1-1-1 الاستقامة والقيم الأخلاقية لإدارة الوحدة الاقتصادية

إن السلوك الأخلاقي هو مجموعة التصرفات والتعبيرات الخارجية والداخلية التي يسعى عن طريقها الفرد لان يحقق عملية التكيف والتوفيق بين مقتضيات الإطار الاجتماعي الذي يعيش داخله (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 20)

فعلى مراقب الحسابات الحصول على فهم عن القيم الأخلاقية التي تتبناها الإدارة العليا والإدارات الفرعية، كما ينبغي عليه عند تخطيط عملية التدقيق أن يأخذ بنظر الاعتبار نزاهة وسمعة أعضاء مجلس الإدارة وعمما إذا كان لديهم سوابق في التجاوز على سياسات وإجراءات الوحدة الاقتصادية. فعندما تكون الإدارة العليا والإدارات الفرعية تفتقر إلى النزاهة والقيم الأخلاقية فان ذلك سينعكس سلباً على البيئة التي تحكم العمل في الوحدة الاقتصادية الأمر الذي يتطلب من مراقب الحسابات أن يبذل عناية خاصة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية التي سيعتمد عليها في الفحص حتى يطمئن إلى سلامة الرأي الذي يبديه عن البيانات المالية.

5-1-1-2 الالتزام بالكفاءة

لكي يعمل نظام الرقابة الداخلية بكفاءة ينبغي أن يكون القائمون بتطبيقه على درجة عالية من الكفاءة والتدريب والخبرة ولتحقيق ذلك يقتضي الأمر من الإدارة أن تقوم بالآتي:-

1. وضع توصيف وظيفي يحدد الواجبات التي تتطلبها مختلف الوظائف.

2. تحديد درجة المعرفة والمهارة المطلوبة لأداء الواجبات بكفاءة.

وبهذا الأسلوب يمكن تعيين موظفين تتوافق قدراتهم وإمكانياتهم مع متطلبات الوظيفة محل الاهتمام، ويترتب على ذلك تفادي الإدارة لمشكلة تعيين موظفين أكثر أو أقل تأهيلاً عن المحدد في التوصيف الوظيفي، إذ أن تعيين موظفين أكثر تأهيلاً من متطلبات الوظيفة يؤدي إلى زيادة كلفة الرواتب والأجور دون مبرر ومن ثم يعد ذلك إسرافاً في استخدام موارد الوحدة الاقتصادية، أما تعيين موظفين أقل تأهيلاً فسينعكس بشكل سلبي على قدرة الوحدة الاقتصادية في تنمية الكفاءة الإنتاجية، فعلى سبيل المثال إذا كان رئيس قسم الائتمان تنقصه الخبرة في دراسة قدرة المدينين على السداد فإن نتيجة ذلك عدم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحصيل جزء كبير من ديونها.

5-1-1-3 مجلس الإدارة ولجنة التدقيق

أن وجود مجلس إدارة يقوم بمهامه بفاعلية وكذلك لجنة تدقيق منبثقة عنه من شأنه منع تحكم وسيطرة الإدارة على الرقابة، وتعد لجنة التدقيق حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي ومراقب الحسابات وتختص هذه اللجنة باقتراح تعيين مدير الرقابة الداخلية وتحديد راتبه، وكذلك قبول استقالته، كما إن من مهامها اقتراح تعيين مراقب الحسابات إلى الهيئة العامة أو إلى مجلس الإدارة ومناقشة جميع تقاريره ومنها التقرير النهائي حول البيانات المالية.

5-1-1-4 فلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي

إن كل مدير وحدة اقتصادية لديه أفكار محددة وواضحة حول كيفية إدارة العمليات التشغيلية فالبعض منهم يهتم بالتقارير المالية وإعداد واستخدام الموازنات التقديرية لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية في حين لا توجد لدى البعض الآخر مثل هذه الاهتمامات، كذلك في بعض الإدارات تتركز السلطات في عدد محدود من الأفراد والبعض الآخر تعتمد على اللامركزية ويعد إمام مراقب الحسابات بفلسفة الإدارة عنصراً مهماً في تقدير مخاطر الرقابة.

5-1-1-5 الهيكل التنظيمي

يوفر الهيكل التنظيمي الإطار الكلي لتخطيط وتوجيه ورقابة عمليات الوحدة الاقتصادية، من خلال توضيح العلاقة بين الإدارات الفرعية وتحديد قنوات الاتصال فيما بينها، وكذلك وصف لسلطات ومسؤوليات كل منها، إذ أن ذلك يعد معياراً أو أساساً يستخدمه مراقب الحسابات لتقويم بيئة الرقابة، إذ أن إعطاء مسؤوليات كبيرة وكثيرة لعدد محدود من الأفراد قد ينتج عنه أخطاء بسبب ضغط العمل، كما أن تركيز الصلاحيات بيد مجموعة محدودة من الأفراد يخلق مناخاً للغش والتلاعب. ونظراً لأن مراقب الحسابات لا يستطيع ملاحظة كل العمليات فإن كفاءة وفاعلية الهيكل التنظيمي تجعله أكثر ثقة بان العمليات قد سجلت كما ينبغي أن تكون.

5-1-1-6 منح الصلاحيات وتحديد المسؤوليات

تعد عملية منح الصلاحيات وتحديد المسؤوليات من الأمور المهمة في الوحدات الاقتصادية التي يعمل فيها عدد كبير من الأفراد، إذ من خلال ذلك التحديد يتم مساءلة كل شخص عن أداء الأعمال والمهام الموكلة إليه. فالتحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات يحفز الأفراد على بذل العناية في أداء أعمالهم وزيادة الكفاءة، فالأفراد يميلون إلى أداء الأعمال الموكلة إليهم بطريقة أفضل إذا علموا أنهم سيحاسبون على نواحي التقصير وعدم الكفاءة في أداء أعمالهم، أو أنهم سيثابون في حالة زيادة الكفاءة (نور، 1996: 172) كما أن التحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات من شأنه زيادة فاعلية رقابة الإدارة على الوظائف والمهام المختلفة في الوحدة الاقتصادية، ولتحقيق ذلك فإن الأمر يتطلب توافر الجوانب الآتية:- (الدهراوي وسرايا، 2001: 258-259)

- أ. تحديد واضح لمسؤولية كل موظف عن مجموعة محددة من العمليات، أو مجموعة محددة من الأصول أو الالتزامات أو الحسابات.
- ب. تحديد وتوصيف واضح لطبيعة كل وظيفة وتحديد مؤهلات وخبرات الفرد الذي يشغلها من خلال وضع دليل خاص بذلك .
- ج. أن يكون لكل موظف رئيس أو مسؤول يشرف عليه ويتابع ويقوم بأدائه بشكل مستمر.

5-1-1-7 إجراءات وممارسات شؤون الموظفين

إن أي نظام مهما بلغت درجة تكامل عناصره ودقة إجراءاته لن يكون فعالاً إلا إذا كان تطبيقه يتم من أشخاص يتمتعون بالقدرة والاستقامة ولتحقيق ذلك فإن على الوحدة الاقتصادية تأسيس سياسات وإجراءات ملائمة لتعيين الموظفين وخصوصاً موظفي الحسابات، وتدريبهم وترقيتهم ومكافأتهم، لأن ذلك من شأنه تقليل إمكانية حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

5-2 تقدير المخاطر

توفر أنظمة الرقابة الداخلية تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً بان أهداف الوحدة الاقتصادية سيتم إنجازها وذلك بسبب بعض نواحي القصور الذاتي فيها والتي تتضمن ما يأتي:- (غاوي، 1997: 21)

1. المتطلبات المعتمدة للإدارة بأن لاتزيد تكاليف الرقابة الداخلية عن المنافع المتوقعة من تطبيقها.

2. تركيز معظم إجراءات الرقابة الداخلية على المعاملات الاعتيادية وليس على المعاملات غير الاعتيادية.
3. احتمال الخطأ البشري الناتج عن الإهمال، والسهو، والخطأ في الحكم، وسوء الفهم للتعليمات.
4. احتمال تخطي الرقابة الداخلية من خلال اتفاق عضو في الإدارة أو موظف مع أطراف خارجية أو داخلية.
5. إمكانية قيام شخص مسؤول عن أداء الرقابة الداخلية بسوء استعمال هذه المسؤولية بتخطي الرقابة الداخلية.

وبسبب تلك المحددات تنشأ مخاطر الرقابة، وقد عرّف (AICPA) مخاطر الرقابة في بيان معيار التدقيق (SAS No. 47) الموسوم بـ: الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق Audit Risk and Materiality بأنها "تلك المخاطر الناتجة من حدوث تحريف في رصيد حساب ما أو في نوع معين من المعاملات، والذي يكون مادياً إذا اجتمع مع غيره من التحريفات في أرصدة أو أنواع أخرى من المعاملات والذي لا يتم منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية" (Alderman and Tabor, 1989: 57)

ويقصد بتقدير المخاطر القيام بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وإعداد البيانات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية، وتتطلب عملية تقدير المخاطر تحليل العوامل المنشأة لها، وتحديد احتمالية حدوثها واتخاذ الإجراءات الضرورية للتحكم فيها وإدارتها لتخفيض حدة تأثير حدوثها إلى مستويات مقبولة. والجدير بالذكر أن هدف الإدارة من تقدير المخاطر هنا يختلف عن هدف مراقب الحسابات، إذ تسعى الإدارة من وراء تقدير وتحليل مخاطر الرقابة إلى التعرف على تلك المخاطر واحتمالية حدوث الأخطاء والغش والعمل على اتخاذ كل ما من شأنه تخفيضها، أما هدف مراقب الحسابات من تقدير مخاطر الرقابة فهو تحديد مستواها لمساعدته في تحديد مدى وطبيعة الإثباتات المطلوبة في عملية التدقيق .

ولتقويم مخاطر الرقابة يقتضي الأمر من مراقب الحسابات تقويم مدى فاعلية سياسات وإجراءات هيكل الرقابة في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء المادية في البيانات المالية، ففي حالة اعتقاده أن الرقابة الداخلية مصممة بصورة جيدة وتعمل كما هي موصوفة فإن مخاطر الرقابة تقويم بمستوى اقل، أما في حالة اعتقاده أن تصميم الرقابة غير جيدة وأنها لا تعمل كما هي موصوفة فإن مخاطر الرقابة تكون بمستوى أعلى، في حين إذا أسفر التقويم بأن الرقابة الداخلية لا يمكن الاعتماد عليها فإن على مراقب الحسابات تجاهل الرقابة الداخلية والاعتماد كلياً على التدقيق التفصيلي. (التميمي، 1998: 85)

3-5 المعلومات والاتصال

إن الغرض من وجود نظام معلومات واتصال محاسبي بالوحدة الاقتصادية هو تحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية، وضمان وجود مساءلة عن الأصول والالتزامات. ويشمل نظام المعلومات والاتصال المحاسبي على جملة من الأهداف الفرعية التي يجب على نظام الرقابة الداخلية تحقيقها لمنع الأخطاء في دفاتر اليوميات والسجلات

وتتمثل في الآتي :- (Arens &Loebbecke,1988:273)

- أ. مشروعية تسجيل الصفقات بحيث لا تسمح إجراءات الرقابة بتسجيل صفقات وهمية في اليوميات والسجلات المحاسبية.
- ب. دقة تفويض العمليات بما يكفل المحافظة على أصول الوحدة الاقتصادية.
- ج. شمولية تسجيل العمليات بحيث تمنع إجراءات الرقابة حذف أية عمليات سبق وأن تم تسجيلها.
- د. دقة قياس قيمة العمليات وسلامة عملية الاحتساب والتسجيل بما يكفل إظهارها في القوائم المالية بأقيامها الصحيحة.
- هـ. دقة تبويب العمليات وفقا لدليل الحسابات وبما يكفل سلامة عرضها في القوائم المالية.
- و. تسجيل العمليات في التوقيت المناسب لضمان تسجيل كل العمليات التي حدثت في الفترة المحاسبية الخاصة بها.
- ز. سلامة عمليات الترحيل في السجلات المساعدة لضمان صحة التلخيص ومن ثم سلامة إعداد القوائم المالية.

4-5 أنشطة الرقابة

هي السياسات والإجراءات - بالإضافة إلى بيئة الرقابة- التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وتوجد العديد من أنشطة الرقابة في أي وحدة اقتصادية ويمكن تحديدها بالفئات الآتية :- (ارينز ولوبيكة، 2002 : 385 - 389)

- أ. الفصل الملائم بين الوظائف. د 0 الرقابة المادية على الاصول والسجلات
- ب.دقة تفويض العمليات والأنشطة. ه 0 التحقق المستقل من اداء أنشطة الرقابة
- ج.المستندات والسجلات الملائمة.

0 الفصل الملائم بين الوظائف (الواجبات)

وذلك لمنع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة مثل الفصل بين حيازة الاصول والمحاسبة عنها لحماية الشركة من الاختلاس وكذلك الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية عن حيازة مايرتبط بها من اصول لمنع الاشخاص الذين يرخصون باجراء العمليات المالية من الرقابة على الاصول المرتبطة بهذه العمليات وكذلك الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسولية امساك الدفاتر اذ انه لو كان

كل قسم بالشركة مسئول عن اعداد السجلات والتقارير الخاصة به سيحصل اتجاه للتحيز بالنتائج لتحسين الاداء وايضا الفصل بين محلل النظم والمبرمج ومشغل الحاسب وامين المكتبة ومجموعة رقابة البيانات 0

ب0 دقة تفويض العمليات والانشطة

يجب ان يوجد ترخيص ملائم لكل عملية مالية ويعني ذلك ان تضع الادارة سياسات يجب اتباعها واصدار تعليمات لتنفيذ هذه التراخيص 0

ج0 المستندات والسجلات الملائمة

وهذه اشياء مادية لتسجيل وتلخيص العمليات المالية مثل الفواتير وطلبات الشراء والدفاتر المساعدة او ملفات الحاسب وهي من الاشياء الهامة وعادة ماتكون المستندات غير الملائمة من اسباب المشاكل في مجال الرقابة لذا يجب ان تكون ملائمة لتوفر تأكيد مناسب عن وجود الرقابة الملائمة د0 الرقابة المادية على الاصول والسجلات

من الضروري وجود رقابة داخلية مناسبة لحماية الاصول والدفاتر فاذا تركت دون حماية تتعرض للسرقة او التلاعب او الاتلاف ومن الصعب اعادة الحصول عليها واهم نوع لمقياس الحماية هو استخدام الرقابة الفعلية وحمايتها من المخاطر 0

ه0 التحقق المستقل من اداء أنشطة الرقابة

وذلك بتنفيذ فحص مستمر وفعال على العناصر الاربعة الاخرى واهمية ذلك تكمن في احتمالية تغير الرقابة الداخلية عبر الزمن فاذا لاتوجد الية للمراجعة المستمرة قد ينسى الافراد الاجراءات او يتعمدون بذلك او بعدم الاكتراث مالم يوجد شخص يقوم بالمتابعة وتقييم الاداء 0

5-5 المتابعة

تعني المتابعة المستمرة والتقويم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية، لتحديد عما إذا كانت تعمل كما هو مطلوب ولتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف وتفاذي احتمال تقادم الرقابة الداخلية. إذ أن إجراءات الرقابة عرضة للتقادم فقد تصبح مع مرور الزمن وتغير الظروف غير مناسبة ويضعف الالتزام بها، فالمعلومات اللازمة لإجراء التقويم والتحديث تتأتى من مصادر مختلفة تشمل دراسة واقع الرقابة الداخلية، وتقارير المدقق الداخلي، والتقارير الاستثنائية عن أنشطة الرقابة، والتقارير بواسطة المنظمات مثل وكالات المصارف، والتغذية العكسية من عمل الأفراد وشكاوي المدينين فضلاً عن ملاحظات مراقب الحسابات الخارجي.

ويعد قسم التدقيق الداخلي عنصراً جوهرياً لتحقيق فاعلية الرقابة ولكي تكون وظيفة التدقيق الداخلي فعالة فإنه من الضروري أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقلاً عن باقي الأقسام، وان توجه تقاريره مباشرة إلى أعلى مستوى سلطة في الوحدة الاقتصادية، فإما أن توجه إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة

التدقيق في مجلس الإدارة. فضلاً عن دورها في مراقبة عناصر الرقابة للوحدة الاقتصادية، فإن كفاءة قسم التدقيق الداخلي يمكن أن يسهم في تقليص تكاليف التدقيق الخارجي عن طريق تزويد مراقب الحسابات الخارجي بالمساعدة المباشرة. (Arens &Loebbecke, 2000:299-301)

6. تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية:

6-1 عينة البحث

تمثلت عينة البحث في نخبة مختارة عشوائياً من مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين العاملين في القطاع الخاص بلغ عددهم (66) كما تم اختيار (25) فرداً من موظفي القطاع العام الذين يحملون اللقب المهني مراقب حسابات، وكان المستجيبين منهم (60) و (21) على التوالي. والجدول (3) يلخص خصائص المستجيبين من أفراد العينة

جدول (3)

خصائص المستجيبين من أفراد العينة

الخصائص	ملاحظات
العمر	20% منهم تراوحت أعمارهم ما بين 30 إلى 40 سنة، و80% تراوحت أعمارهم ما بين 41 إلى أكثر من 60 سنة.
التحصيل العلمي	53% يحملون شهادة دبلوم مراقبة الحسابات و 28% يحملون شهادة المحاسبة القانونية و 19% يحملون درجات علمية ما بين دكتوراة وماجستير و بكالوريوس.
التخصص العلمي	99% تخصص محاسبة و 1% تخصص إدارة
سنوات الخبرة	13% منهم كانت خبرتهم اقل من 10 سنوات، و 60% منهم تراوحت خبرتهم ما بين 10 إلى 30 سنة، و27% تراوحت خبرتهم ما بين 31 إلى أكثر من 40 سنة.

6-2 الاستبانة

اعتمد البحث على الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التحليلية، وقد تم تصميم الاستبانة لإخراجها بالشكل الذي يؤدي إلى الحصول على المعلومات المطلوبة بدقة وموضوعية. ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية تم استخدام مقياس Likert الخماسي إذ تم إعطاء الإجابات عن الأسئلة الأوزان الآتية:

بدرجة كبيرة جداً (5)، بدرجة كبيرة (4)، بدرجة متوسطة (3)، بدرجة قليلة (2)، بدرجة قليلة جداً (1)

وقد تضمنت الاستبانة 37 سؤالاً عدا المعلومات العامة.

3-6 تحليل إجابات المستجيبين من أفراد العينة

لغرض تحليل البيانات التي تم الحصول عليها للوقوف على تحليل أهمية كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية بالنسبة لمراقبي الحسابات تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية والمتمثلة في المتوسط الحسابي المرجح، والنسب المئوية المقابلة لهذا المتوسط، ومتوسط المتوسطات الحسابية بوصفها مؤشرات لتحديد درجة أهمية عناصر الرقابة الداخلية.

1-3-6 تحليل أهمية كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية

باتباع أسلوب متوسط المتوسطات الحسابية والنسب المئوية المقابلة له يمكن ترتيب عناصر الرقابة الداخلية بحسب درجة أهمية كل منها كما هو موضح في الجدول (4)

جدول (4)

متوسط المتوسطات الحسابية لعناصر الرقابة الداخلية

عناصر الرقابة الداخلية	متوسط	النسبة المئوية %*	التسلسل
------------------------	-------	-------------------	---------

* المتوسط الحسابي منسوباً إلى القيمة العظمى للمقياس المستخدم و المكون من 5 درجات (1-5)

حسب الأهمية		المتوسطات الحسابية	
4	% 75	3.7507	بيئة الرقابة
5	% 72.6	3.6296	تقدير المخاطر
1	% 90.7	4.5358	نظام المعلومات والاتصال
2	% 86.6	4.3304	أنشطة الرقابة
3	% 86.5	4.3251	المتابعة
	%82.29	4.1143	

يتضح من الجدول (4) أن المتوسط الحسابي العام بلغ (4.1143) ويعني هذا أن مدى الأهمية الكبيرة لعناصر الرقابة الداخلية إذ يمثل ما نسبته (82.29%)، كما يبين أن عنصر نظام المعلومات والاتصال احتل المرتبة الأولى من حيث أهميتها لمراقبي الحسابات في تخطيط إجراءات التدقيق، إذ بلغ متوسط المتوسطات لإجابات أفراد العينة (4.5358) وبنسبة (90.7%)، وهي نسبة بدرجة كبيرة جداً. في حين جاء عنصر أنشطة الرقابة في المرتبة الثانية، إذ بلغ متوسط المتوسطات لإجابات أفراد العينة (4.3304) وبنسبة (86.6%)، وهذا يعني أن غالبية إجابات مراقبي الحسابات عن أسئلة هذا العنصر قد انحصرت ما بين الأهمية بدرجة كبيرة جداً ودرجة كبيرة، يليه عنصر المتابعة الذي أخذ المرتبة الثالثة إذ بلغ متوسط المتوسطات لإجابات أفراد العينة (4.3251) وبنسبة (86.5%) والذي يعني أيضاً أن غالبية إجابات مراقبي الحسابات عن أسئلة هذا العنصر قد انحصرت ما بين الأهمية بدرجة كبيرة جداً ودرجة كبيرة. أما عنصر بيئة الرقابة فقد أتى في المرتبة الرابعة إذ بلغ متوسط المتوسطات لإجابات أفراد العينة (3.7507) وبنسبة (75%)، وهذا يعني أن غالبية إجابات مراقبي الحسابات عن أسئلة هذا العنصر تقترب من الأهمية بدرجة كبيرة، وأخيراً جاء عنصر تقدير المخاطر في المرتبة الخامسة إذ بلغ متوسط المتوسطات لإجابات أفراد العينة (3.6296) وبنسبة (72.6%)، وهذا يعني أن غالبية إجابات مراقبي الحسابات عن أسئلة هذا العنصر قد انحصرت ما بين الاعتماد بدرجة كبيرة ودرجة متوسطة. وفي الجزء الآتي سيتم تناول درجة الأهمية للمتغيرات التي تنضوي تحت كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية وذلك في سياق الفقرات التالية:

6-3-1-1 تحليل أهمية متغيرات عنصر نظام المعلومات والاتصال لمراقبي الحسابات :

يهتم هذا العنصر بفحص وتقييم مكونات النظام المحاسبي المتبع والتحقق من كفاءته في القيام بالتسجيل والتحليل والتلخيص والإبلاغ عن العمليات المالية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وإعداد التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها من قبل المستخدمين المختلفين وقد تضمن هذا العنصر خمسة

أسئلة، ويلخص الجدول (5) آراء العينة بصدد درجة الأهمية لفحص وتقويم نظام المعلومات والاتصال ونتائج تحليل تلك البيانات إحصائياً.

جدول (5)

تحليل أهمية عنصر نظام المعلومات والاتصال عند تخطيط إجراءات التدقيق

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية %
1	التأكد من وجود إجراءات تمنع تسجيل صفقات وهمية.	4.5802	%91.6
2	التأكد من وجود إجراءات رقابة تمنع حذف عمليات سبق تسجيلها.	4.7037	%94.1
3	التأكد من وجود إجراءات رقابة تكفل تسجيل العمليات عند حدوثها.	4.5679	%91.4
4	التأكد من عناصر النظام المحاسبي ومدى الالتزام بها.	4.5679	%91.4
5	التأكد من كفاية أنظمة المعلومات المحاسبية والإدارية المتبعة في الوحدة الاقتصادية.	4.2593	%85.2
		4.5358	%90.7

وبالرجوع إلى قيم المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية المقابلة لهذا المتوسط والتي تظهر قرين كل متغير من متغيرات عنصر نظام المعلومات والاتصال في الجدول (5) يتضح أن أعلى متوسط حسابي مرجح بلغ (4.7037) وبنسبة (94.1%) وأن أقل متوسط حسابي مرجح بلغ (4.2593) وبنسبة (85.2%) وهذا يعني أن غالبية إجابات مراقبي الحسابات عن أسئلة متغيرات عنصر نظام المعلومات والاتصال تقترب من الأهمية بدرجة كبيرة جداً، و يمكن ترتيب هذه المتغيرات من زاوية درجة الأهمية كما يأتي:

احتل المتغير ذو التسلسل 2 في الجدول المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرجح (4.7037) وبنسبة (94.1%)، يليه المتغير ذو التسلسل 1 في المرتبة الثانية بمتوسط مرجح (4.5802) وبنسبة (91.6%)، يأتي بعد ذلك المتغيران ذو التسلسل 3 و 4 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرجح (4.5679) وبنسبة مئوية (91.4%) لكلاهما، وأخيراً المتغير ذو التسلسل 5 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي مرجح (4.2593) وبنسبة (85.2%).

وفي تقدير الباحث إن ميل آراء المستجيبين من أفراد العينة نحو الأهمية بدرجة كبيرة جداً لمتغيرات عنصر نظام المعلومات والاتصال يرجع إلى أن مراقبي الحسابات يهتمون كثيراً بإجراءات

الرقابة الداخلية المحاسبية أكثر من اهتمامهم بالإجراءات الإدارية لأن الأولى تعد من صميم عملهم، إذ أن مراقب الحسابات خبير محاسبي بالدرجة الأولى.

6-3-1-2 تحليل أهمية متغيرات عنصر أنشطة الرقابة:

يهتم هذا العنصر بفحص وتقويم أنشطة الرقابة التي تتضمن الإجراءات المتعلقة بالفصل الملائم بين الوظائف ودقة تفويض العمليات والحماية المادية للأصول والسجلات فضلاً عن التحقق من وجود قسم يعمل على التحقق من أداء تلك الأنشطة، وقد تضمن هذا العنصر خمسة أسئلة، ويوضح الجدول (6) خلاصة آراء العينة بصدد درجة الأهمية عليها عند فحص وتقويم أنشطة الرقابة، وكذلك نتائج تحليلها إحصائياً.

جدول (6)

تحليل أهمية عنصر أنشطة الرقابة عند تخطيط إجراءات التدقيق

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية %
1	التأكد من كفاية الفصل بين الوظائف.	4.1481	83%
2	التأكد من وجود إجراءات تفويض مناسبة.	4.0123	80.2%
3	التأكد من استخدام مستندات وسجلات مناسبة.	4.7160	94.3%
4	التأكد من وجود إجراءات حماية للموجودات والسجلات والمستندات.	4.7284	94.6%
5	التأكد من وجود قسم يهتم بالتحقق من أداء إجراءات الرقابة.	4.0494	81%
		4.3304	86.6%

ويتضح من خلال الجدول (6) أن أعلى متوسط حسابي مرجح بلغ (4.7284) وبنسبة (94.6%) وأن أقل متوسط حسابي مرجح بلغ (4.0123) وبنسبة (80.2%) وهذا يشير إلى أن غالبية إجابات مراقبي الحسابات عن أسئلة عنصر أنشطة الرقابة تنحصر بين الأهمية بدرجة كبيرة جداً ودرجة كبيرة. و يمكن ترتيب هذه المتغيرات من جهة درجة الأهمية في مجموعتين.

المجموعة الأولى:

وتضم المتغيرين ذوي التسلسل (4 و 3) اللذين لهما أهمية بدرجة كبيرة جداً، إذ أخذ المتغير ذو التسلسل 4 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرجح (4.7284) وبنسبة (94.6%)، يليه المتغير ذو التسلسل 3 بمتوسط حسابي مرجح (4.7160) وبنسبة (94.3%).

المجموعة الثانية:

وتضم المتغيرات ذوات التسلسل (1 ، 5 ، 2) التي لهما أهمية بدرجة كبيرة، إذ أتى المتغير ذو التسلسل 1 في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرجح (4.1481) ونسبة (83%)، يليه المتغير ذو التسلسل 5 بمتوسط حسابي مرجح (4.0494) ونسبة (81%)، وأخيراً المتغير ذو التسلسل 2 بمتوسط حسابي (4.0123) ونسبة (80.2%).

وفي اعتقاد الباحث إن ميل آراء المستجيبين من أفراد العينة نحو الأهمية بدرجة كبيرة جداً وبدرجة كبيرة على متغيرات عنصر أنشطة الرقابة مرده إلى أن مراقبي الحسابات يولون عناية خاصة لدراسة وتقويم أنشطة الرقابة لأنها تمثل جوهر نظام الرقابة الداخلية ومكوناته، إذ أن تلك الأنشطة تتعلق بالسياسات والإجراءات التي توفر تأكيداً معقولاً بإنجاز أهداف الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن أنها تمثل العمل الأساسي الذي ينصب عليه جهد مراقبي الحسابات.

3-1-3-6 تحليل أهمية متغيرات عنصر المتابعة

يهتم هذا الجزء بفحص وتقويم المتابعة والتي تعني المتابعة المستمرة والتقويم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لتحديد عما إذا كانت تعمل كما هو مطلوب ولتحديد مدى الحاجة لإجراء التطوير والتحديث المطلوب لمسايرة الظروف وتقادي احتمال تقادم الرقابة الداخلية وقد تضمن هذا العنصر خمسة أسئلة ويوضح الجدول (7) خلاصة آراء العينة بصدد درجة الأهمية لفحص وتقويم عنصر المتابعة وكذلك نتائج تحليل تلك الإجابات إحصائياً.

جدول (7)**تحليل أهمية عنصر المتابعة
عند تخطيط إجراءات التدقيق**

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية %
1	الاستفسار عن وسائل الإدارة في القيام بالمتابعة للتأكد من تخطيط إجراءات الرقابة.	3.9506	79%

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية %
2	التأكد من أن قسم التدقيق الداخلي يسهم بدور فعال في عملية المتابعة.	4.4074	88.1%
3	المتابعة لما تم اتخاذه من قرارات من قبل الادارة العليا بشأن نتائج التدقيق.	4.6173	92.3%
		4.3251	86.5%

يُظهر الجدول (7) أن أعلى متوسط حسابي مرجح بلغ (4.6173) وبنسبة (92.3%) وأن أقل متوسط حسابي مرجح بلغ (3.9506) وبنسبة (79%) وهذا يعني أن غالبية إجابات مراقبي الحسابات عن أسئلة عنصر المتابعة قد انحصرت ما بين الأهمية بدرجة كبيرة جداً ودرجة كبيرة، و يمكن ترتيب هذه المتغيرات من جهة درجة أهميتها كما يأتي:

جاء المتغير ذو التسلسل 3 في الجدول في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرجح (4.6173) وبنسبة (92.3%)، يليه المتغير ذو التسلسل 2 في المرتبة الثانية بمتوسط مرجح (4.4074) وبنسبة (88.1%)، ثم المتغير ذو التسلسل 1 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرجح (3.9506) وبنسبة مئوية (79%)

وفي رأي الباحث إن ميل آراء أفراد العينة نحو الأهمية بدرجة كبيرة جداً وبدرجة كبيرة على متغيرات عنصر المتابعة ناشئ عن أن مراقبي الحسابات يولون أهمية لعنصر المتابعة الذي يكفل التقويم الدوري لمختلف عناصر الرقابة الداخلية خصوصاً وأن قسم التدقيق الداخلي يؤدي دوراً مهماً في تحديث إجراءات الرقابة الداخلية حتى تسير التغيرات في الظروف.

4-1-3-6 تحليل أهمية متغيرات عنصر بيئة الرقابة

تعد بيئة الرقابة أحد عناصر الرقابة الداخلية الأساسية التي تم تشخيص درجة الأهمية لمراقبي الحسابات عند تخطيط التدقيق من خلال طرح مجموعة من الأسئلة احتوتها استمارة الاستبيان. ولأن

عنصر بيئة الرقابة يعد الأساس لبقية مكونات نظام الرقابة الداخلية فضلاً عن احتوائه على عدد من العناصر الفرعية فقد استأثر بجزء كبير من أسئلة الاستبانة بلغ (21) سؤالاً من أصل (37) سؤالاً. ويوضح الجدول (8) خلاصة آراء المستجيبين من أفراد العينة بصدد درجة الأهمية لفحص وتقويم عنصر بيئة الرقابة، ونتائج تحليل تلك الإجابات إحصائياً.

جدول (8)

تحليل أهمية عنصر بيئة الرقابة عند تخطيط إجراءات التدقيق

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية %
1	الاستفسار عن أخلاقيات المديرين وسلوكهم قبل الموافقة على كتاب التكاليف بمهمة التدقيق.	3.0247	60.5%
2	فحص التعليمات والسياسات التي تحت الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية.	3.1481	63%
3	التأكد من عدم تبني الإدارة لسياسات تؤدي إلى التلاعب في البيانات المالية.	4.4074	88.1%
4	فحص كفاءة الموظفين في القيام بواجباتهم.	3.8148	76.3%
5	الاستفسار عن قيام الإدارة بإقامة دورات تدريب للموظفين.	3.3704	67.4%
6	التأكد من انتظام اجتماعات مجلس الإدارة.	3.8765	77.5%
7	دراسة الوسائل التي تتبعها الإدارة لتقييم أداء نشاط الشركة مثل الموازنات والتكاليف المعيارية وتقارير المسؤولية ومبدأ الإدارة بالاستثناء.	3.8148	76.3%
8	فهم النمط التشغيلي للإدارة (مشارك أو استبدادي).	3.2840	65.7%
9	التأكد من عدم سيطرة فرد أو بضعة أفراد على قرارات التشغيل.	3.6296	72.6%
10	التعرف على اتجاهات الإدارة بخصوص فرض عقوبات مشددة عند اكتشاف مخالفات تدل على عدم الأمانة والنزاهة.	4.0000	80%

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية %
11	دراسة مدى ملائمة الهيكل التنظيمي لحجم الشركة وطبيعة عملها.	4.1605	83.2%

12	فهم العلاقة بين الإدارات الفرعية وقنوات الاتصال فيما بينها.	3.7901	75.8%
13	التأكد من عدم إعطاء مسؤوليات لعدد محدود من الموظفين.	3.8642	77.3%
14	التأكد من إشراك أكثر من موظف واحد لإنجاز عملية ما.	4.2716	85.4%
15	التأكد من الحصول على المعلومات نفسها من مصدرين مستقلين في الشركة.	4.1358	82.7%
16	دراسة مدى وضوح الصلاحيات والمسؤوليات وتوثيقها.	4.3951	87.9%
17	التأكد من خضوع كل موظف لمسؤول يشرف عليه ويقوم أداءه.	3.7037	74.1%
18	فهم نطاق السلطة والمسؤولية وحدودها.	4.1358	82.7%
19	دراسة معدل دوران الموظفين وخصوصاً موظفي الحسابات.	3.7037	74.1%
20	دراسة إجراءات تعيين الموظفين.	3.0000	60%
21	الاستفسار عن استقامة الموظفين ونزاهتهم.	3.2346	64.7%
		3.7507	75%

يُوضح الجدول (8) أن أعلى متوسط حسابي مرجح بلغ (4.4074) وبنسبة (88.1%) وأن أقل متوسط حسابي مرجح بلغ (3.0000) وبنسبة (60%) وهذا يدل على أن غالبية إجابات مراقبي الحسابات عن أسئلة عنصر بيئة الرقابة قد انحصرت ما بين الأهمية بدرجة كبيرة ودرجة متوسطة. وبالرجوع إلى قيم المتوسط الحسابي المرجح للمتغيرات التي يتضمنها هذا العنصر يمكن ترتيب هذه المتغيرات من جهة درجة أهميتها في ثلاث مجموعات.

المجموعة الأولى:

وتضم المتغيرات ذوات التسلسل (3، 10، 11، 14، 15، 16، 18) التي لها أهمية بدرجة كبيرة، إذ جاء المتغير ذو التسلسل 3 في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرجح (4.4074) وبنسبة (88.1%)، يليه المتغير ذو التسلسل 16 في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي مرجح (4.3951) وبنسبة (87.9%)، ثم المتغير ذو التسلسل 14 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرجح (4.2176) وبنسبة (85.4%)، ويأتي المتغيران 15 و 18 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي مرجح (4.1358) وبنسبة (82.7%) لكل منهما، ثم المتغير ذو التسلسل 11 في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي مرجح (4.1605) وبنسبة (83.2%)، وأخيراً المتغير ذو التسلسل 10 في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي مرجح (4) وبنسبة (80%).

المجموعة الثانية:

وتضم المتغيرات ذوات التسلسل (6، 7، 9، 12، 13، 17، 19) التي لها أهمية بدرجة تقترب من الاعتماد بدرجة كبيرة، إذ أتى المتغير ذو التسلسل 6 في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرجح (3.8765) ونسبة (77.5%)، يليه المتغير ذو التسلسل 13 في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي مرجح (3.8642) ونسبة (77.3%)، ثم المتغير ذو التسلسل 7 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرجح (3.8148) ونسبة (76.3%)، ثم المتغير ذو التسلسل 12 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي مرجح (3.7901) ونسبة (75.8%)، ويأتي المتغيران 17 و 19 في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي مرجح (3.7037) ونسبة (74.1%) لكل منهما، وأخيراً المتغير ذو التسلسل 9 في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي مرجح (3.6296) ونسبة (72.6%).

المجموعة الثالثة:

وتضم المتغيرات ذوات التسلسل (1، 2، 8، 20) التي لها أهمية بدرجة متوسطة، إذ يحتل المتغير ذو التسلسل 8 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرجح (3.2840) ونسبة (65.7%)، يليه المتغير ذو التسلسل 2 في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي مرجح (3.1481) ونسبة (63%)، ثم المتغير ذو التسلسل 1 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرجح (3.0247) ونسبة (60.5%)، وأخيراً المتغير ذو التسلسل 20 في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي مرجح (3) ونسبة (60%).

6-3-1-5 تحليل أهمية متغيرات عنصر تقدير المخاطر

تضمن هذا العنصر ثلاثة أسئلة تتعلق بأهم الحالات التي تنشئ المخاطر والمتمثلة في : تطبيق أنظمة جديدة وتغيير الموظفين وتغيير سياسات العمل. ويوضح الجدول (9) خلاصة آراء المستجيبين من أفراد العينة بصدد درجة الأهمية لتقدير المخاطر، وكذلك نتائج تحليل تلك الإجابات إحصائياً.

جدول (9)

تحليل أهمية عنصر تقدير المخاطر عند تخطيط إجراءات التدقيق

ت	السؤال	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية %
1	دراسة المخاطر الناتجة عن تطبيق الأنظمة الجديدة .	3.7654	75.3%
2	دراسة المخاطر الناتجة عن تغيير الموظفين .	3.4198	68.4%
3	دراسة المخاطر المتعلقة بسياسات العمل الجديدة.	3.7037	74.1%
		3.6296	72.6%

يُظهر الجدول (9) أن أعلى متوسط حسابي مرجح بلغ (3.7654) وأن أقل متوسط حسابي مرجح بلغ (3.4198) وهذا يعني أن غالبية إجابات مراقبي الحسابات عن أسئلة عنصر تقدير المخاطر قد انحصرت ما بين الأهمية بدرجة كبيرة ودرجة متوسطة. ويمكن ترتيب هذه المتغيرات من ناحية درجة الأهمية كما يأتي:

أخذ المتغير ذو التسلسل 1 في الجدول المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرجح (3.7654) ونسبة (75.3%)، يليه المتغير ذو التسلسل 3 في المرتبة الثانية بمتوسط مرجح (3.7037) ونسبة (74.1%)، ثم المتغير ذو التسلسل 2 في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرجح (3.4198) ونسبة مئوية (68.4%)

وتأسيساً على التحليل السابق يمكن القول أن عناصر الرقابة الداخلية لها أهمية لمراقبي الحسابات عند تخطيط إجراءات التدقيق بيد أن هذه الأهمية تختلف من عنصر إلى آخر، إذ يحتل عنصر نظام المعلومات والاتصال المرتبة الأولى بدرجة كبيرة جداً يليه عناصر أنشطة الرقابة والمتابعة إذ تتراوح الأهمية ما بين درجة كبيرة جداً ودرجة كبيرة، ثم عناصر بيئة الرقابة وتقدير المخاطر في المرتبة الثالثة إذ تتراوح الأهمية ما بين درجة كبيرة ودرجة متوسطة. وعليه يتم قبول فرضية البحث التي تنص على أنه "توجد علاقة ذات دلالة احصائياً بين درجة عناصر الرقابة الداخلية عند تخطيط إجراءات التدقيق ومستوى العناية المهنية المبذولة في فحص وتقويم هذه العناصر من قبل مراقبي الحسابات "

7. الاستنتاجات

7-1 الاستنتاجات

1. تطور مفهوم الرقابة الداخلية من النظرة الضيقة التي تحصره في مجرد الوسائل والإجراءات التي تكفل الحفاظ على أصول الوحدة الاقتصادية إلى مفهوم واسع تضمن مجموعة من المكونات أو العناصر المترابطة التي تعد مقياساً يمكن على أساسها تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وأن تلك العناصر هي : بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، نظام المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة، المتابعة.

2. لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المستجيبين من أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بدرجة أهمية كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة موضوع الدراسة عند تخطيط إجراءات التدقيق، وهذا يشير إلى أن مراقبي الحسابات يولون عناصر الرقابة الداخلية اهتماماً بالغاً ويتجلى ذلك في دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، إذ في ضوء ذلك يقومون بتخطيط إجراءات التدقيق.

3. إن مراقبي الحسابات رتبوا درجة أهمية عناصر الرقابة الداخلية كآلاتي :

- (1) نظام المعلومات والاتصال.
- (2) أنشطة الرقابة.
- (3) المتابعة.
- (4) بيئة الرقابة.
- (5) تقدير المخاطر.
- (6) أن مراقبي الحسابات يضعون بنظام المعلومات والاتصال بالمرتبة الأولى لأنه يشكل أهمية بالنسبة إلى عملهم باعتبار أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة بعد القياس هي الاتصال وتعد وظيفة نهائية للنظام المحاسبي وأن مهمة مراقب الحسابات تؤكد هذه الوظيفة ويقع على عاتقه إبلاغ المستخدمين بها وعليهم الوثوق بها وهي حلقة وصل أخيرة بين مراقب الحسابات وجمهور المستخدمين ويعولون عليها في اتخاذ القرارات.
- (7) تشير إجابات المستجيبين من أفراد العينة إلى أن أنشطة الرقابة الداخلية جاءت في الأهمية الثانية وهذا يعني أن مراقبي الحسابات بعد دراستهم وتقويمهم لعنصر نظام المعلومات والاتصال ينتقلون بمنطق قوي جدا إلى أنشطة الرقابة لأنها تمثل العمل الأساسي الذي ينبغي التأكيد عليه.
- (8) تشير إجابات المستجيبين من أفراد العينة إلى أن عنصر المتابعة يأتي في الأهمية الثالثة إذ أن مراقبي الحسابات بعد تقويمهم لأنشطة الرقابة ينتقلون إلى عنصر المتابعة الذي يهتم بالتقويم الدوري لمختلف مكونات الرقابة الداخلية لإجراء التحديث المطلوب لمسايرة الظروف وتفاذي احتمال تقادم الرقابة الداخلية.
- (9) يتضح من إجابات المستجيبين من أفراد العينة أن عنصر بيئة الرقابة جاء في الأهمية الرابعة وهذا يعني أن مراقبي الحسابات يعززون دراستهم وتقويمهم للعناصر الثلاثة سالفة الذكر بدراسة بيئة الرقابة التي تعكس اتجاهات الإدارة العليا والمديرين بخصوص أهمية الرقابة.
- (10) وأخير يأتي عنصر تقدير المخاطر في الأهمية الخامسة إذ أن هذا العنصر يرتبط بعملية تحديد مدى وطبيعة الإثباتات المطلوبة في عملية التدقيق

المراجع والمصادر

أولاً: المراجع والمصادر العربية

أولاً: الوثائق الرسمية

1- مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي (2001) نشرة مراقبي الحسابات والمحاسبين المجازين المخولين للعمل .

ثانياً: الكتب

1. التميمي، هادي (1998) مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مركز كحلون للكتب عمّان.
2. الدهراوي، كمال الدين مصطفى ومحمد السيد سرايا (2001) دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
3. شاهين، شريف كامل (1994) نظم المعلومات الإدارية للمكتبات ومراكز المعلومات المفاهيم والتطبيقات، دار المريخ للنشر، الرياض.
4. الصحن، عبدالفتاح ومحمد سمير الصبان ومحمد الفيومي محمد (1986) المراجعة مدخل فلسفي وتطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
5. عثمان، عبدالرزاق محمد (1999) أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.
6. العمري، أحمد وعوده أحمد سليمان (2004)، " العوامل المؤثرة في اختيار عينات التدقيق في البنوك التجارية الأردنية "، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد السابع، العدد الأول، مايو .
7. غالي، جورج دانيال (2001) تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
8. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001) المبادئ الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، عمّان.
9. نور، احمد (1996) مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية.
- 10- ارينز، الفين وجيمس لوبيكة (2002) المرجعة مدخل متكامل (تر) محمد محمد عبدالقادر الديسطي واحمد حامد حجاج، دار المريخ - الرياض - السعودية

ثالثاً: الدوريات والابحاث

1. غاوي، جورج (1997) "نظام الرقابة الداخلية وأثره على القوائم المالية"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، العدد 31، تموز .
2. القواسمي، حاتم (2000) "الرقابة الداخلية"، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، العدد 44 و 45، تشرين أول.

رابعاً: الرسائل والأطاريح

1. القيسي، خالد ياسين (1998) منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية .

ثانياً: المراجع والمصادر غير العربية

First: Books

1. Arens, Alivin A. & James K Loebbecke, (1988), Auditing an Integrated Approach, 4th Ed., Englewood Cliff, N.J: prentice – Hall, Inc.
2. —, (2000), Auditing an integrated Approach, 8th Ed., Prentice-hall, Inc. Asimon & Schuster company, New Jersey.
3. Boynton, William C., Raymond N. Johnson, and Walter G. Kell, (2001) Modern Auditing, 7th Ed., John Wiley & Sons, Inc. New York.
4. International Federation of Accountant (IFAC)(1999), Handbook Technical Pronouncements, ISA 400 .
5. Johnson, Kenneth p. and Henry R Jaenick, (1980), Evaluating Internal Control, Ronald publishing Co NewYork .
6. Meigs, Walter B., O.Ray Whittington, Kurt Pany, and Robert F. Meigs, (1989) Principles of Auditng, 9th Ed., Illinios: Irwin Pub co.

Second :Periodical

1. Alderman, C. Wayne and Richard H. Tabor (1989) "The Case for Risk-Driven Audits, Journal of Accountancy , March .

Third: Internet Resources

1. COSO (1996) "InternalControl-Integrated Framework Excutive Sammary" Site:
[http:// www. COSO. org./ mai](http://www.COSO.org/mai)
2. Frazier, David R. and L. Scott Spradling (1996) " The New SAS No. 78" State Society of Certified Public Accountants, CPA Journal, New York.
Site:
<http://www.Iuca.com/cpajournal/1996/0596/Features/F40 htm #top>.