مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية دراسة ميدانية على آراء المدققين الخارجين بالمؤسسات الحكومية
اسم الكاتب: حيدر عباس العطار، م.م. علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3590
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 23:16 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تـنـمية الرافديـن

العدد ١١٩ المجلد ٣٧ لسنة ٢٠١٨

تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية دراسة ميدانية على اراء المدققين الخارجين بالمؤسسات الحكومية

Analysis Of The Relationship Between The External Auditor's Reports And The Weakness Of The Internal Control System By Use Of Accounting Standards (A Field Study On The Opinions Of Auditors Outside Government Institutions)

حيدر عباس العطار
مدرس

علي ناظم الشيخ
مدرس مساعد

فواز خليف راشد
رئيس محاسبين-ديوان الرقابة المالية

كلية الادارة والاقتصاد -جامعة المثنى

Hayder A. AL-attar
University of Muthanna-college of Economic and Management
HAYDERABBAS78@gmail.com

Ali N. AL-Sheak
Aliaugust8888@gmail.com

Fawwaz K. Rashid
Federal Board of Supreme Audit
Fawwaz.khalef@yahoo.com

تأريخ استلام البحث ٢٠١٨/٤/٢

تأريخ قبول النشر ٢٠١/٥/٢٨

المستخلص

يتمثل الهدف الرئيس بدراسة دور تقارير المدقق الخارجي في تحديد نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام المعايير المحاسبية المناسبة في المؤسسات الحكومية، وتقييم مدى تأثير التزام المدقق الخارجي عند كتابة التقرير والذي يتضمن نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة باعتماد المعايير المحاسبية.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون باستخدام المنهج الوصفي الاستقرائي من خلال إعداد قائمة الاستقصاء (استمارة الاستبيان) المعدة إعداداً علمياً جيداً بما يتناسب مع طبيعة الدراسة، حيث وزعت هذه الاستمارة على المدققين الخارجيين العاملين في ديوان الرقابة المالية في محافظة المثنى، ذي قار والقادسية، حيث تم توزيع (٦٩) استمارة موزعة بالتساوي لكل دائرة (٢٣) استمارة واسترجع منها (٦٢) استمارة أي بمعدل ٩٠%، وقد تم إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لتحقيق فرضيات الدراسة.

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات اهمها ضعف متابعة ومعالجة تقارير ديوان الرقابة المالية، حيث لوحظ ان هنالك بعض الاخطاء قد تكرر سنوياً وعدم تجاوزها ومعالجتها من قبل المؤسسات الحكومية، وكذلك قيام بعض المؤسسات الحكومية بتنفيذ بعض القرارات الصادرة من جهات اعلى منها رغم انها مخالفة للتعليمات والانظمة ولم تبدي أي اعتراض من قبل الجهات التدقيقية داخل المؤسسات الحكومية.

لذا توصي الدراسة ضرورة حث المؤسسات الحكومية بتطبيق المعايير المحاسبية عند اعداد تقاريرها المالية والالتزام بتقارير ديوان الرقابة المالية وعدم تكرار الاخطاء مستقبلاً لما لهما من ارتباط معنوي كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يساهم في محاربة الفساد المالي والإداري، وضرورة قيام المؤسسات الحكومية بإنشاء لجنة مختصة تكون مهمتها هي الإجابة على تقارير المدقق الخارجي عن نشاط وحسابات المؤسسة، وعدم الاكتفاء على المدقق او أي شخص اخر للإجابة على تقارير المدقق الخارجي، ويكون عمل هذه اللجان حيادي .

الكلمات المفتاحية : *تقارير المدقق الخارجي، المعايير المحاسبية وضعف نظام الرقابة الداخلية.*

Abstract

The main objective of the study is to examine the role of the External Auditor's reports in identifying the weaknesses and incapability of the internal control system by using appropriate accounting standards in government institutions and assessing the impact of the external auditor's compliance at the time of writing reports, which includes weaknesses and incapability of the internal control system Accounting. In order to achieve the objectives of the study, the researchers used the descriptive analytical method through questionnaire survey (questionnaire) prepared in a suitable scientific manner of the study. This form was distributed to external auditors working in the Office of Financial Supervision in Muthanna Governorate, DhiQar and Qadisiya. The questionnaires (69) forms were distributed evenly on each Department (23) form and retrieved (62) form, or 90%, statistical analysis were conducted to achieve the necessary hypotheses of the study. The study reached a number of conclusions, the most important of which is the weakness of follow-up and processing of the reports of the Office of Financial Supervision, where it was noted that there are some errors that have been repeated annually and not executed and processed by government institutions. Some government institutions should also implement some decisions issued by higher bodies and perform regulations despite the violations and showed no objection by any audit bodies within government.

Therefore, the study recommends the need to urge government institutions to apply accounting standards and compliance with the reports of the Office of Financial Supervision and not to repeat errors in the future because of their significant moral correlation in improving the system of internal control, thus, contributed to the fight financial and administrative corruption, and the need for government institutions to issue a competent committee. Reports should be prepared by external auditor on the activity and accounts of the institution, and not only the auditor or any other person to answer the reports of the external auditor, and the work of these committees impartial.

Keywords: *external auditor reports، accounting standards and weak internal control system*

المقدمة

اصبح نجاح أي نظام اقتصادي في وقتنا الحاضر يتوقف ويعتمد على مدى فعالية الانظمة والتعليمات التي تحكم عمل المؤسسات سواء كانت ربحية ام غير ربحية، ومدى قدرة هذه الانظمة في تقويم نقاط الضعف والخلل والقوة في نظام الرقابة الداخلية، وقد ساهم التطور الحديث في الانشطة الاقتصادية إلى اجراء تغيرات عديدة ومتنوعة في عدد من المجالات المختلفة اثر بطريقة واضحة على عمل المدقق الخارجي عند اعداد التقارير عن نشاط وحسابات أي مؤسسة نتيجة هذا التطور.

يعد نظام الرقابة الداخلية من الاركان المهمة والرئيسية في الادارة الحديثة للمؤسسات الحكومية، حيث انها تعد من الدعائم الرئيسية التي تمكن الدولة على اداء عملها في احسن صورة ممكنة من اجل المحافظة على سلامة المؤسسة وحماية اصولها، كما يساعد نظام الرقابة الداخلية في عملية التخطيط وتقويم اداء عمل المؤسسة والتوجيه الامثل للموارد المتاحة مما يساعدها في اتخاذ القرار السليم.

تطورت اجراءات الرقابة والتدقيق من الاجراءات التقليدية إلى اجراءات حديثة متطورة نتيجة تطور الاساليب الحديثة الصادرة والمنبعثة من الجمعيات المهنية الرقابية في الولايات المتحدة الامريكية واوربا وحتى المحلية منها، اعتمدت اغلب الدول وخاصة الولايات المتحدة الامريكية واوربا بوضع المعايير المحاسبية تكون اكثر ملائمتها لبيئتها، وجاء نتيجة هذا التطور نتيجة التطور الحاصل في الصناعات والقطاعات المختلفة الاخرى ومدى مساهمة هذه الجمعيات او الهيئات المحاسبية التي جاءت لتخدم هذه الاغراض، أي بمعنى ان المعايير المحاسبية مرتبطة ارتباط وثيق بتطور الصناعات والقطاعات الاخرى، لقد ساهم انتشار فكرة العولمة ازدياد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المحاسبية المحلية المعمول بها في اعداد التقارير عن البيانات المالية التي يعدها المدققين الخارجين وبين المعايير المحاسبية الدولية، مع العلم ان هنالك دول اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية في اعداد الكشوفات المالية.

لقد تناول الباحثون في هذا البحث إلى المباحث الاتية:

١. المبحث الاول منهجية البحث.
٢. المبحث الثاني الاطار النظري للمدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية.
٣. المبحث الثالث المعايير المحاسبية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية.

منهجية البحث

مشكلة البحث

تعاني اغلب الاقسام، شعب او وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية من وجود ضعف واضح في نظام الرقابة الداخلية وذلك حسب تقارير ديوان الرقابة المالية، لذا يمكن طرح المشكلة الرئيسية وهي (كيف تساهم تقارير المدقق الخارجي في تحديد نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام المعايير المحاسبية)، والتي يمكن الاجابة عنها من خلال الاجابة على مجموعة من التساؤلات الاتية:

١. مامقدار الحاجة إلى تقارير المدقق الخارجي كأداة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية؟
٢. ماالمعايير المحاسبية التي يستخدمها المدقق الخارجي عند دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية؟

أهمية البحث

تتبع اهمية الدراسة من خلال النقاط الاتية:

١. الحاجة الماسة إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية من خلال الاعتماد على تقارير المدقق الخارجي والذي يحدد بموجبها نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام المعايير المحاسبية التي تلاءم عمل المؤسسة الحكومية والعمل على تجاوز هذه النقاط.
٢. اهمية الدور الذي تلعبه تقارير المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي من اجل تحسين عمل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية؟
٣. اهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسات الحكومية في خدمة الاقتصاد وافراد المجتمع من خلال نجاح حيادية تقارير المدقق الخارجي من اجل تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيس في دور تقارير المدقق الخارجي في تحديد نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام المعايير المحاسبية المناسبة في المؤسسات الحكومية، ويتفرع من هذا الهدف الاهداف الفرعية الاتية:

١. معرفة مدى ادراك المدقق الخارجي عند اعداده للتقارير وابداء رأيه الفني عن حسابات ونشاطات أي مؤسسة حكومية من اجل الارتقاء بنظام الرقابة الداخلية.
٢. تقييم مدى تأثير التزام المدقق الخارجي عند قيامه بكتابة التقرير والذي يتضمن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية.
٣. تحديد الصعوبات التي تواجه عمل المدقق الخارجي عند اعداد تقاريره اثناء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
٤. تقديم استنتاجات توصيات تسهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال ضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية التي تتوافق مع عمل المؤسسات الحكومية.

فرضيات البحث

يستند البحث إلى اربع فرضيات هما:

١. وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية ايجابية بين تقارير المدقق الخارجي ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية.
٢. وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية ايجابية بين المعايير المحاسبية التي تلاءم عمل المؤسسات الحكومية ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية.

٣. وجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية ايجابية بين تقارير المدقق الخارجي ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية.
٤. وجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية ايجابية بين المعايير المحاسبية التي تلاءم عمل المؤسسات الحكومية ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية.

مجتمع وعينة البحث

تم اختيار مجتمع وعينة الدراسة من المدققين الخارجيين العاملين في ديوان الرقابة المالية/ المنطقة الثالثة والمنطقة السادسة في محافظة المثنى، ذي قار والقادسية

أسلوب البحث

١. الاسلوب الوصفي: وهو المتمثل بمراجعة الدوريات من الاطاريح والرسائل والكتب والدراسات المختلفة التي تتطرق إلى متغيرات البحث المتمثلة في علاقة تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ظل استخدام المعايير المحاسبية.
٢. الاسلوب الاستقرائي: يتم اعداد استبانة معده اعداد علمي رصين بما يتوافق مع متطلبات هذه الدراسة لمعرفة اراء عينة من المدققين الخارجيين العاملين في ديوان الرقابة المالية على اداء عمل المؤسسات الحكومية من خلال تحديد نقاط الضعف والخلل في الانظمة الرقابية الداخلية.

الاطار النظري للمدقق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية

أولاً- المدقق الخارجي (المفهوم والتعريف، الاهداف، المسؤولية واسباب اختبار تقييم المدقق الخارجي)

١- ماهية المدقق الخارجي

ويقصد بمفهوم التدقيق الخارجي هو الشخص الذي يقوم بأداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج المؤسسة ليست لديهم أي علاقة وظيفية او مصلحة مادية مع المؤسسة ويطلق على هذا النوع التدقيق المحايد او المستقل وان الغرض الرئيس من التدقيق هو اعطاء رأي فني محايد حول عدالة تصوير الميزانية والحسابات الختامية لنتائج اعمال التدقيق عن الفترة المالية المعنية (حسين، ٢٠١٤، ١٣).

يقدم المدقق الخارجي خدمة عامة ينتفع من مخرجاتها فئات مختلفة من المجتمع، اذ ان المدقق الخارجي لا يقدم خدماته فقط للعميل او صاحب العمل ولا تنحصر مسؤولياته اتجاه العميل وانما تتسع مسؤولياته على اتساع مستخدمي التقارير المالية المدققة من قبله، أي بمعنى كلما اتسعت دائرة الاستفادة والاعتماد على رأي المدقق الخارجي كلما ادى ذلك إلى اتساع محيط المسألة التي يتعرض لها (باسردة، ٢٠١٧، ٨٠).

ويمكننا القول ان مفهوم المدقق الخارجي هو الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات ونشاطات أي مؤسسة، ويكون هذا المدقق من خارج هيكلية عمل هذه المؤسسات محل التدقيق، حيث يقوم بأعداد التقارير عن الوضع المالي للمؤسسة برأي فني محايد معتمد على القوانين والتعليمات والمعايير التي تحكم عمل المؤسسات.

لذا اختلف تعريف المدقق او التدقيق الخارجي باختلاف رأي الكتاب والباحثين ومن هذه التعاريف هي:

- التدقيق الخارجي هي عملية منظمة يقوم بها شخص خارجي او مستقل عن المؤسسة من ناحية الهيكل التنظيمي، حيث يبدي رأي فني محايد عن صدق وسلامة القوانين المالية للمؤسسة محل التدقيق حتى يستفيد منها الاطراف الخارجية (ثليب، ٢٠١٥، ١٤).

- التدقيق الخارجي هو عملية منتظمة ومنهجية يتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة يقوم بها المدقق الخارجي استناداً إلى الاهداف والمعايير المتفق عليها والمقبولة قبولاً عاماً والتي تتطلب ضرورة الحصول على ادلة اثبات وبراهين بطريقة موضوعية بشكل الذي يجعل منتجها النهائي غير خاضع لأهواء جامعيها او تكون عرضة للتحيز (عبيد، محمد علي، ٢٠١٤، ٦).
- التدقيق الخارجي هو عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقاً للمعايير المتعارف عليها والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة ايصال هذا الرأي للأطراف المعنية مما يساعدهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم (محمد، ٢٠١٣، ٣٥).

لذا يمكننا تعريف التدقيق الخارجي هي عملية منظمة ومرتبة التي تتضمن الفحص الانتقادي للسجلات والدفاتر والكشوفات ويقوم بها شخص يسمى المدقق الخارجي والذي يعتمد على القوانين والتعليمات والمعايير المحاسبية التي تحكم عمل المؤسسة من اجل تقديم رأي فني محايد خالي من الضغوطات الخارجية.

٢- اهداف المدقق الخارجي من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

هنالك عدة اهداف من وراء قيام المدقق الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وهي (الكحلوت، ٢٠٠٤، ٧٦):

أ. تعتبر دراسة نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية للمدقق الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق للقوائم المالية، وذلك بهدف تحديد درجة الاعتماد عليها ومن ثم تحديد الاختبارات اللازمة للفحص.
ب. تساعد المدقق الخارجي على تحديد حجم الاختبارات التي يجريها وتحديد اجراءات التدقيق التي يراها مناسبة لتنفيذ عملية التدقيق.
ت. يستطيع المدقق الخارجي من تقليل خطر وجود الاخطاء المحاسبية الجوهرية في العمليات المالية، كما ان تحديد مقدار ادلة الاثبات المتعلقة بأرصدة القوائم المالية الازم الحصول عليها يساعد على الحد من خطر عدم اكتشاف المدقق لهذه الاخطاء.
ث. يزود فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المدقق الخارجي بخلفية كافية عن بيئة الرقابة، وبالتالي عن سير وتدفق العمليات المالية في النظام المحاسبي.
ج. تمكن المدقق الخارجي من معرفة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكيفية التصريح بها، وتنفيذها وتسجيلها ومعالجتها مما يساعد في تخطيط برنامج التدقيق الذي يسير عليه في ظل تحول عملية التدقيق من تفصيلية شاملة إلى اختيارية تعتمد على اسلوب العينة الاحصائية.
ح. تمكن المدقق الخارجي من ابداء الرأي الفني المحايد عن دقة البيانات المحاسبية وحول مدى تمثل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة.

٣- مسؤولية المدقق الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية

بين معيار ٣١٥ انه لغرض فهم نظام الرقابة الداخلية يجب ان يدرس المدقق الخارجي العناصر التي يتكون منها هذا النظام بهدف تكوين اطار يفيد المدقق الخارجي في دراسة مدى تأثير مختلف جوانب الرقابة الداخلية للمؤسسة عن اعمال التدقيق حيث حدد هذا المعيار العناصر هذه على النحو الاتي:

أ. بيئة الرقابة .
ب. عملية تقييم مخاطر المؤسسة .

ت. نظام المعلومات بما في ذلك اساليب المناسبة ذات العلاقة لأعداد تقارير والابلاغ المالي.
ث. انشطة الرقابة .
ج. متابعة اساليب الرقابة.

وبالتالي فإن دراسة هذه العناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية تعطي المدقق الخارجي فكرة واضحة عن مدى كفاءة النظام ومدى قدرته على تنفيذ اجراءات الرقابة المانعة لكشف ومعالجة انحرافات ناتجة عن الغش والخطأ والتي على ضوؤها يحدد المدقق الخارجي حجم العينة ونوعية الاختبارات التي يفترض ان يقوم بها عند تنفيذ عملية التدقيق، كما اشار معيار ٣١٥ انه يجب على المدقق الخارجي ان يدرك انه مهما كانت الضوابط الداخلية مصممة ومطبقة بشكل مناسب فأنها لا تمكن المؤسسة من اداء عملها بشكلها المعقول بسبب بعض القيود المرتبطة بتصميم وتنفيذ نظام والتي تتمثل في الاتي:

أ. الجدوى الاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية والتي تتضمن شرط اساسي بأن لا تزيد تكلفة أي نظام عن المنفعة المتوقعة منه.
ب. احتمال الخطأ البشري بسبب الاهمال او الارتباك او الاخطاء في تقدير وفهم العمليات .
ت. تتجه معظم الضوابط الداخلية إلى المعاملات المتكررة وليس إلى المعاملات غير المتكررة .
ث. امكانية الالتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطئ أحد الإداريين أو أحد الموظفين مع اطراف من داخل او خارج المؤسسة .
ج. امكانية قيام بعض الاشخاص المسؤولين عن ممارسة نظام الرقابة الداخلية بإساءة استخدام هذه المسؤولية.
ح. امكانية ان تصبح اجراءات الرقابة غير ملائمة بسبب التغيرات في الظروف وامكانية تدهور الالتزام بهذه الاجراءات (باسردة، ٢٠١٧، ١٢٩).

٤- اسباب تقييم واختبار المدقق الخارجي لفعالية نظام الرقابة الداخلية

يتولى المدقق الخارجي تقييم واختبار اعمال قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للأسباب التالية (محسن،٢٠١١، ٣٥):

أ. التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية الذي يلزم المدقق الخارجي بفحصه وتقييمه.
ب. ان برنامج المراجعة الداخلية الذي يعد من قبل ادارة التدقيق الداخلي بدقة يساعد المدقق الخارجي على تقليل حجم العينة الذي يجري عليه اختباراته.
ت. ان المدقق الداخلي يتعاون مع المدقق الخارجي في بعض مراحل عملية الفحص مما يقلل من وقت وجهد المدقق الخارجي.

ومن اجراءات تقويم المدققين الخارجيين لنظام الرقابة الداخلية عليهم القيام ببعض الاجراءات هي:

أ. ان يقوم المدقق الخارجي بتقويم المؤهلات وخبرة رئيس قسم التدقيق وموظفيه.
ب. ان يقوم المدقق الخارجي بفحص برامج التدقيق الداخلي فحصاً تفصيلياً للحكم على درجة شمولها وكفاءتها وما اذا كان التدقيق الخاص بهم يوثق بطريقة كافية.
ت. ان يطلع المدقق الخارجي على احدث تقارير المدقق الداخلي وبصفة خاصة التقارير التي تخص الفترة موضوع الفحص والتقييم.
ث. ان المدقق الخارجي يقوم بمعرفة السلطات المخولة للمدقق الداخلي والمستوى الاداري المسؤول امامه التدقيق الداخلي في التنظيم الاداري للمشروع.

ج. ان يقوم المدقق الخارجي باختبار بعض اعمال المدققين الداخلين ويتوقف مدى هذه الاختبارات على ظروف الحال ويدخل في ذلك نوع العمليات ودرجة اهميتها، ويجب على المدقق الخارجي مقارنة نتائج اختباراته بنتائج اعمال التدقيق الداخلي.

٥- مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن عدم اكتشاف الاخطاء بعد صدور التقرير

لا يوجد الزام قانوني على المدقق الخارجي بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي تناولها تقريره المالي الا اذا وصلت معلومات اكيدة اليه بأن تلك القوائم قد تأثرت بأخطاء وغش جوهرية ولو انه علم بها قبل اصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك البيانات المالية، وفي هذه الحالة يجب على المدقق الخارجي القيام بما يلي (جربوع، ٢٠٠٥، ٢٠)، (شفاعمري، ٢٠١٤، ٣١):

أ. ان يطلب من ادارة المؤسسة قيام بإبلاغ عن كل من يتأثر بالتحريف المادي للخطأ والغش على القوائم المالية.
ب. القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الاخطاء والغش التي تم اكتشافها.
ت. اذا كان من المنتظر بإصدار قوائم المالية المرحلية عن فترة مالية لاحقة مصحوبة بتقرير من المدقق الخارجي في وقت قريب فيجوز للمدقق ان يفصح عن المعلومات اللازمة وان يجري المطلوب في هذه القوائم.
ث. يجب على المدقق الخارجي اتخاذ الاجراءات التي يرى انها ضرورية للتأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب .

ولكن في حالة رفض ادارة المؤسسة القيام بالإفصاح المطلوب، فيج على المدقق الخارجي ان يخطر كل عضو او اعضاء المجلس بهذا ارفض، لذا فأن المدقق سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي:

أ. اخطار ادارة المؤسسة بأنه لا يجب من الان وصاعداً الربط بين تقرير المدقق والقوائم المالية.
ب. اخطار الجهات الرقابية التي تخضع ادارة المؤسسات لسلطاتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المدقق مستقبلاً.
ت. اخطار كل شخص يعلم المدقق بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً.

ثانياً- نظام الرقابة الداخلية

١. تعريف نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية اداة لأحكام الضبط والرقابة على التصرفات المالية وغير المالية التي تتم في المؤسسات، وهي تعد وسيلة مهمة للمدقق الخارجي اذ يساعده في تخفيض حجم الاختبارات التي يقوم بفحصها بهدف ابداء الرأي في عدالة ومصداقية القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات، وهذا لا يتحقق الا في ظل نظام رقابة متكامل للرقابة الداخلية يتمتع بمقومات خاصة لتحقيق الغرض منه (النعيمي، ٢٠١١، ١٤)، لذا عرف (السقا) نظام الرقابة الداخلية بأنه كافة السياسات والاجراءات والتعليمات التي يمكن من خلاله تحقيق الرقابة على الوسائل المادية الخاصة بتقنية المعلومات المستعملة وكذلك العمليات التي تجري من خلال هذه الوسائل على البيانات التي تتولد من ممارسة الانشطة المختلفة للمؤسسة (السقا، ٢٠٠٦، ٩٥)، كما عرفها (المدلل) بأنها عمليات وليس نظاماً وان مسؤولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الادارة وادارة المؤسسة والمشاركين الاخريين بهدف تزويد الادارة بتأمين معقول حول الوصول إلى

الكفاءة وفعالية العمليات وجودة وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والانظمة والقوانين (المدلل، ٢٠٠٧، ٩٩)، وعرفها (الجابري) هي عبارة عن مجموعة من الوسائل والاجراءات التي تضعها المؤسسة بهدف حماية ممتلكاتها من الاختلاس والسرقة وبهدف تنظيم وترتيب الهيكل التنظيمي والعمليات والاجراءات الادارية والمالية بين الاقسام الاخرى لتحقيق الرقابة الكافية للحد من السرقة والاختلاس وتحقيق اكبر قدر ممكن من الانتاجية مع العمل على التخطيط الكافي للعمليات (الجابري، ٢٠١٤، ٢٩)، وكما عرفها (الكروي) بأنها مجموعة من الضوابط والاجراءات الداخلية التنظيمية التي تتبعها الادارة في الوحدة الاقتصادية بهدف حماية ممتلكاتها من السرقة والاختلاس والاستخدام الامثل لها، وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وتحقيق اعلى كفاءة وفاعلية للعمليات التي تقوم بها من خلال الالتزام بالقوانين واللوائح ويعتبر احد مقومات الادارة (الكروي،١٣،٢٠١٥).

٢. أهمية نظام الرقابة الداخلية

يجب ان يتمتع اعضاء نظام الرقابة الداخلية بالكفاءة والخبرة المهنية الكافية التي تؤهلهم لعملية التدقيق الداخلية بمهنية عالية، بالشكل الذي يمكن معه اكتشاف عمليات الغش والاخطاء المرتكبة سواء من قبل الموظفين او احد المدراء ، وهذا لا يكون الا اذا تمتع المدققين الداخليين بالخبرة الكافية والاستقلالية والحيادية عند ممارسة اعمالهم (كسار،٢٥،٢٠١٥)، لذا من اهم اسباب اهتمام المدقق الخارجي وادارة المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية (حوسو، ٢٠٠٥، ٧٧)، (صوفي،٢٧،٢٠٠٦)، (النعيمي،١٦،٢٠١١):

أ. تحديد الرقابة المطلوبة في البيانات المالية المنشورة ومدى ملائمتها مع توجهات او مزاعم الادارة خلال الفترة المالية.

ب. تحديد الرقابة لمجموعات الحسابات وتصنيفاتها في القوائم المالية المنشورة فكلما كانت مدخلات البيانات صحيحة فأن مخرجاتها ستكون صحيحة وبالتالي فأن الرقابة الفعالة هي التي تضمن صحة موثوقية معالجة البيانات سواء من الموظفين او الادارة.

ت. تعقد وتشعب نطاق الاعمال وجعل الادارة تعتمد على التقارير والتحليلات لأحكام الرقابة على العمليات.

ث. من المستحيل ان يقوم المدقق الخارجي بتدقيق داخل المؤسسة بطريقة اقتصادية دون الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لتلك المؤسسة، والمدقق الخارجي يهتم كثيراً بتقويم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لتقليل مخاطر التدقيق لأقل قدر ممكن ولتنفيذ عمليات التدقيق بالكفاءة المطلوبة .

٣. الوسائل (الادوات) المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقتصر فحص وتقييم انظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة على تلك الانظمة كما وضعتها الادارة في دليل الاجراءات، ومن الوسائل التي يستخدمها المدققين الخارجين لتعرف على النظام المطبق في المؤسسة وتقييم مدى كفاءتها بالوسائل الاتية (عبدالله، ٢٠٠٤، ١٧٤)، (سهام، ٢٠١٤، ١٩):

أ. الاستبيان: هو وسيلة من وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية يضم استفسارات كتابية تحتوي على الاسس السليمة لما يجب ان تكون عليها الرقابة الداخلية ، وتقدم هذه الاسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها واسترجاعها للمدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الاجابات عن طريق الاختبار والعينة من اجل تحكم على متانة النظام المستخدم .

ب. الملخص التذكيري: يقوم المدقق بوضع قواعد واسس نظام رقابة الداخلية السليم، وذلك دون تحديد اسئلة او استفسارات معينة كما في الاستبيان، ميزة هذه الطريقة الاقتصادية في الوقت

دون إغفال النقاط المهمة، وعيوبها فتنحصر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات المعنية.

ت. التقرير الوصفي: يقوم المدقق بوصف الاجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية وتعتبر هذه الطريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما ويلخص التقرير الوصفي تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها.

ث. دراسة الخرائط التنظيمية: تمثل خريطة التدقيق للرقابة الداخلية رسماً بيانياً بالموز لنشاط معين او لدورة عمليات محددة ،تستخدم الرموز الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام، يتم اعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الاجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق المعلومات خلال النظام .

ج. فحص النظام المحاسبي: الفحص يشمل على التحقق من تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف ويتم عند فحص النظام المحاسبي للمؤسسة بصفة عامة، يقوم المدقق الخارجي بالحصول على البيانات اللازمة في رأي البعض في قوائم ثلاثة هي:

- قائمة بالدفاتر المحاسبية وبأسماء المسؤولين عن انشائها وتدقيقها داخلياً.
- قائمة بأسماء الاشخاص المسؤولين عن الاحتفاظ بعهدة الاصول.
- قائمة تبين طبيعة المستندات المثبتة لحركة الاصول الواردة للمؤسسة والصادرة منها والدور المستفيدة لتلك المستندات على ان يقوم المدقق الخارجي بمقارنة بما جاء لهذه القوائم للتحقق من فصل وظيفة اداء العمليات عن طريقة الاحتفاظ بالأصول وعن وظيفة المحاسب عن العمليات والاصول مما يؤدي إلى التحقق من توافر سليم للرقابة الداخلية للمؤسسة.

٤. مخاطر نظام الرقابة الداخلية

يواجه نظام الرقابة الداخلية مجموعة من المخاطر التي تنشأ مع التغير والتطور الحاصل في مجال عملها، لذلك يتوجب على القائمين بتصميم نظام الرقابة الداخلية مع الاخذ بنظر الاعتبار احتمالات هذه المخاطر من خلال وضع المرونة فيه ومحاولة تطويره بما يتلاءم مع التغييرات والتعديلات الحاصلة في بيئة الاعمال للتخفيف من هذه المخاطر التي تواجهه، ومن هذه المخاطر هي (ابوشعيرة، ٢٠١٤، ٣٣):

أ. التغييرات والتطورات الحاصلة في البيئة التشغيلية والتنظيمية.
ب. اختلاف وجهات النظر للعاملين بخصوص كيفية القيام العملية الرقابية الداخلية.
ت. التعاون الاستراتيجي الذي يحدث بين الوحدات الاقتصادية كمخاطر اسعار الصرف وغيرها.
ث. التعديلات والتغيرات الحاصلة في التشريعات والمبادئ والسياسات والفروض المحاسبية.
ج. النمو المتسارع والتغيرات الجوهرية وادخال تكنلوجيا الحديثة بعمليات الانتاج ونظم المعلومات.

ويُسهم دراسة المدققين الخارجيين لنظام الرقابة الداخلية وتقييمها لمخاطرها (الذنيبات، ٢٠٠٩، ١٧٩):

أ. تمكينهم من التأكد من إمكانية توفر ادلة كافية ومناسبة تمكنه من انجاز مهام التدقيق وبالتالي اتخاذ القرار بالموافقة او عدم الموافقة على عملية التدقيق.
ب. تمكنيهم من تحديد الانحرافات المادية المحتملة .
ت. تمكنيهم من تقدير مخاطر الاكتشاف المخططة وحسب نموذج المخاطر المستخدمة.
ث. تمكنهم من تصميم الاختبارات التفصيلية للأرصدة بشكل كاف ومناسب .

وهنالك مجموعة من الخطوات التي يتعين ان يتبعها المدقق او المراقب الخارجي عند تدقيق أي نشاط وحسابات الدوائر الحكومية للتقليل من مخاطر التدقيق وهي (جايد، العطار، ٢٠١٦، ١٤):

أ. يتعين ان تكون هنالك خطة عمل يتبعها المدقق أو المراقب عند تدقيق أي وحدة اقتصادية، وأن تكون هذه الخطة معدة أعداداً جيداً بما يتلاءم مع طبيعة العمل أذ تساهم الخطة في عملية تسهيل عمل المدقق.

ب. يتعين ان يكون للمدقق تصور كامل عن الواجبات والإجراءات التي سيتم أتخاذها عند كل عملية التدقيق .

ت. يتعين ان يكون للمدقق المعرفة التامة عن طبيعة الوحدة الاقتصادية والتي ينوي تدقيق عملها من حيث طبيعة العمل والأنظمة والقوانين والتعليمات التي تحكم عمل هذه الوحدة.

ث. تحديد القوانين والتشريعات ومعايير التدقيق التي تحكم عمل هذه المؤسسات الحكومية، وعدم الاجتهاد في رأيه الشخصي عند عملية التدقيق في الوحدات الاقتصادية لان الاجتهاد في الرأي قد يزيد من مخاطر التدقيق.

ج. ضرورة التشاور مع الشخص المتخصص في مجال عمله لبيان رأيه لتجنب وتقليل المخاطر وخاصة عندما تكون طبيعة العمل معقدة للغاية.

ح. يتعين أن يعمل المدقق الخارجي بمبدأ الشك عند تدقيقه للوحدات الاقتصادية، مع التمييز بين الموظفين في التعامل معهم من حيث نزاهتهم في أداء أعمالهم.

خ. مراجعة ومتابعة التقارير المالية الصادرة عن سنوات سابقة عن نشاطات وحسابات عمل الوحدات الاقتصادية سواء كانت هذه التقارير داخلية أو خارجية ومدى التزام هذه الوحدات بعدم تكرار تلك الملاحظات المحاسبية والمالية والإدارية .

٥. اسباب ضعف نظام الرقابة الداخلية

يعد من اهم العوامل التي تُسهم في ايجاد معلومات محاسبية ذات جودة هو نظام الرقابة الداخلية، لذا يتوجب على المدقق الخارجي ان يولي اهتما خاصاً بهذا النظام وان يقوم بفحصه واكتشاف مدى كفاءته وقدرته على تلبية الاغراض التي وجد من اجلها (كسار، ٢٠١٥، ٢٢)، من العوامل التي تساهم في ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية او غرها يمكن تحديدها بالنقاط الاتية (رشيد، اخرون،٢٠١٢،٣٣):

أ. قلة البرامج التدريبية لتأهيل وتطويرات قدرات ومهارات الموارد البشرية في الجهات الحكومية مما ينعكس على الاداء والانتاجية.

ب. انخفاض مستويات الدخل وقلة الحوافز والمكافأة للمتميزين مما يفسح المجال لانتشار ظاهرة الفساد والتواطؤ مع المنتسبين غير الكفؤين.

ت. الامية المعلوماتية وضعف الاستفادة من التكنلوجيا رغم توافرها وذلك يعد اكبر تحديات متطلبات تطوير نظام الرقاة الداخلية.

ث. ضعف التخطيط الفعال لأداء اعمال الرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط وتصحيح المخالفات .

ج. عدم تطبيق التعليمات والتوجيهات المركزية ومخالفة بعض القوانين والتشريعات التي تؤدي إلى احداث خلل في منظومة المؤسسة.

ح. عدم تحديد الصلاحيات المالية والادارية بشكل واضح واساءة التصرف بالصلاحيات او تفويض الصلاحيات إلى اشخاص ليس لديهم خبرة او وعي مالي متكامل.

خ. غياب الاسس العلمية عند اعداد الموازنة التقديرية للاحتياجات المالية في بعض المؤسسات الامر الي يؤدي إلى سوء استغلال التخصيصات المالية الفائض وحرمان مؤسسات اخرى اكثر حاجة اليها.
د. ضعف متابعة الرقابة الداخلية والخارجية للملاحظات التي تعبر عن المخالفات المكتشفة في سجلات ونشاط المؤسسات الحكومية وخاصة في الحالات التي تؤشر عدم مطابقة الارصدة مع السجلات.
ذ. عدم بذل العناية المهنية اللازمة في عملية التدقيق من خلال الاطلاع على كافة العمليات وتقيم ادلة الاثبات.
ر. نقص الوعي المالي بشكل عام لدى بعض الموظفين الحكوميين ولهذا اثر في اتخاذ القرارات المتعلقة بالأمور المالية.
ز. غياب المسألة وفرض العقوبات الرادعة في حالة عدم الالتزام بالتعليمات والقوانين والانظمة.

فضلاً عن ما تقدم يرى الباحثون ظهرت مؤشرات ضعف وخلل في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية وحسب تقارير ديوان الرقابة المالية عند تدقيقها لحسابات ونشاطات المؤسسات وحسب تقارير لعام ٢٠١٥و٢٠١٦ ومن هذه نقاط الضعف والخلل هي:

أ. عدم وجود لجنة مختصة لتدقيق وصولات القبض عند استلامها من مصادر التجهيز وقبل استخدامها فضلاً عن عدم مسك سجل السيطرة على المستندات ذات الثمن (محاسبة/١٦).
ب. عدم وجود خطة شاملة لدى اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي تشمل كافة النشاطات المؤسسات المختلفة، اذ يقتصر عملها على التدقيق المستندي للمعاملات المالية .
ت. عدم تنظيم طلبات الحاجة بالمواد المراد شراءها من الاسواق المحلية والتأكد من عدم توفرها في مخازن المؤسسة قبل الشراء.
ث. لم يتم العمل بنظام البديل واصدار اوامر ادارية بتكليف بعض الموظفين للقيام بأعمال الموظفين الاخرين عند تمتعهم بإجازة او تغيبهم عن العمل .
ج. عدم قيام المؤسسة بإصدار اوامر ادارية في بداية كل سنة لها بالمتغيرات التي طرأت على اعادة توزيع الواجبات والمسؤوليات على موظفي الاقسام والشعب والوحدات.
ح. عدم قيام المؤسسة بالتأمين على الموظفين من ذوي الحيازة النقدية والمخزنية ضد خيانة الامانة، خلافاً لقانون التأمين على المسؤولية الشخصية لموظفي دوائر الدولة والقطاع العام رقم (٤٧) لسنة١٩٩٠ (المعدل)، فضلاً عن القيام المؤسسة بالتأمين على موجوداتها الثابتة ضد مخاطر الحريق والسرقة المحتملة.
خ. عدم وجود فحص دوري من قبل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لحركة حساب السلف والامانات والدائنون ومتابعة الارصدة غير المتحركة.
د. لم تتخذ المؤسسة الاجراءات اللازمة بمكننة المعلومات الادارية، وكذلك استخدام اجهزة الحاسوب واعداد برنامج الترميز للموجودات الثابتة والمخزنية خلافاً لكتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء/دائرة الرقابة الداخلية والتدقيق ذي العدد (د. ت/٤٠٨٥١/٤) في ٢٠١٢/١٢/٣١.
ذ. عدم تطبيق نظام دوران الموظفين في اعمال التدقيق، كما عدم وجود اجراء زيارات ميدانية للمخازن.
ر. لم يقم قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بأعداد تقارير دورية عن المخالفات المكتشفة من قبله والاجراءات التصحيحية للمخالفات التي لا زالت قائمة، كما لم يقم بأجراء دوري ومفاجئ لأمانة الصندوق والمخازن.

ز. عدم اشراك منتسبي الوحدات، الشعب والاقسام بالدورات التدريبية خلافاً لكتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء المرقم (١١٢٣٠) في ٢٠١٠/٤/٤ (الذي يقضي العمل على تدريب منتسبي دوائر الرقابة الداخلية من خلال المشاركة الالزامية ببرامج تدريبية مكثفة ومتخصصة).

الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية

أولاً- مفهوم وتعريف معايير المحاسبية

تحظى المعايير المحاسبية بأهمية بالغة باعتبارها مرجعية اساسية لمواجهة متطلبات الممارسة المحاسبية ،وتوفير الحلول للمشكلات التي تواجه المحاسبين الذين يحرصون على مراعاة نصوصها عند اداء مهامهم، كما ان تحديد الجهة المسؤولة عن اصدارها لا يقل اهمية حتى تكون هذه المعايير مقبولة ومطلوبة وبالتالي تحقق الاغراض المبررة لوجودها (بن تومي،٢٠١٣،٢).

ويمكن ملاحظة ان مفهوم معيار المحاسبي يدور حول ما يلي (سعيد،٢٠١٥،٤٠):

١. اداة نظرية لبيان الممارسات العملية.
٢. اداة لتطبيق المبادئ المحاسبية .
٣. اداة تحقيق تجانس في الممارسات المالية.
٤. اداة لتجنب التباين في الممارسات المالية.

لقد تعدد تعاريف المعايير المحاسبية ومن هذه التعاريف هي:

- المعايير المحاسبية هي قواعد محاسبية يتم الاتفاق عليها من قبل المحاسبين في مجتمع معين كمرشد اساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والاحداث التي تؤثر على القوائم المالية، كما انها تتأثر بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة، لذلك فهي تتميز بالمرونة والقابلية للتعديل او التغيير استناداً إلى التغير في هذه العوامل (عادل، ٢٠١٤،٣٦).
- المعايير المحاسبية هي الاداة القادرة على معالجة وتجنب الاختلافات الناتجة عن التباين للممارسات المحاسبية، مما يجعل البيانات المالية قابلة للمقارنة، الامر الذي يساعد في اتخاذ القرارات (مكية، ٢٠١١، ٣).
- المعايير المحاسبية هو بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والاحداث المالية للمؤسسة، وهذا يساعد على جعل الكشوفات المالية ذات قابلية للمقارنة والفهم من قبل الاطراف ذات العلاقة، فالمعيار يوضع في ضوء الاعراف المحاسبية المتعارف عليها والظروف البيئية السائدة واساسيات النظرية المحاسبية (وسام،٢٠١١، ٤٩).
- المعايير المحاسبية هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية او مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية او نوع من العمليات او الاحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الاعمال، ويحدده اسلوب القياس او العرض او التصرف او التوصيل المناسب (القاضي، حمدان، ٢٠٠٨، ٣٤).

ثانياً- اهداف المعايير المحاسبية

يتمثل الهدف الاساسي من المعايير المحاسبية بتقديم المعلومات الملائمة والموثوقة والقابلة للفهم إلى مستخدمين في اتخاذ قرارتهم المختلفة، هذا الهدف الاساسي ينعكس بثلاث اهداف فرعية هي (سعيد، ٢٠١٥، ٤١):

١. توفر الحلول للمشكلات المحاسبية المتجددة من جهة (من النظرية إلى التطبيق)، وتوفر التغذية العكسية للأكاديميين والمختصين من جهة ثانية (من التطبيق إلى النظرية).

٢. تسهل عمل الوحدات الحسابية بأعداد وتقديم المعلومات في ظل تعدد مستخدمي التقارير المالية واختلاف اهدافهم.
٣. تسهل عملية التدقيق والرقابة حيث تمثل المعايير المحاسبية دليلاً لعمل المدقق الداخلي والخارجي للحسابات في ظل انفصال الملكية عن الادارة وما نتج عنها.

بينما يرى (عنيزة، محمد علي)ان هنالك مجموعة من الاهداف التي يمكن تحديدها بالشكل الاتي (عنيزة، محمدعلي، ٢٠١٤، ١٤١):

١. خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسب في مختلف انحاء العالم من خلال المساهمة في تطوير الاقتصاديات الدولية والالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة والعمل على التقارب الدولي بين هذه المعايير.
٢. اصدار المعايير الدولية الحكومية وملحقاتها وتشجيع قبولها من قبل الدول اضافة إلى العمل على تحقيق التوافق الدولي او تطبيق نطاق الاختلافات بينها عن طريق السعي إلى احداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية.
٣. المساهمة في كفاءة اقتصاديات العالمية من خلال:
أ. صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيها مصلحة عامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمول بها على النطاق العالمي.
ب. توفير المعلومات المالية وغير المالية ذات الجودة العالية للحكومة ووحداتها.
ت. رفع مستوى تقديم الخدمات ذات الجودة العالية من قبل اعضاء مهنة المحاسبة والمدقق في جميع انحاء العالم.
ث. تحقيق قدر من التوافق بسبب الممارسات المحاسبية فيما بين الدول مما يسمح بقابلية المقارنة.

ثالثاً- اسباب (مبررات) استخدام المعايير المحاسبية

يوجد العديد من المبررات التي تدعم استخدام المعايير المحاسبية، حيث يمكن تقسيم هذه المبررات إلى عدة وجهات منها:

١. من وجهة نظر الجمعيات والهيئات المحاسبية المهنية .
٢. من وجهة نظر مجتمع الاعمال والشركات الدولية .
٣. من وجهة نظر الجهات الحكومية.

لهذا سوف نركز في بحثنا على وجهة نظر الجهات الحكومية لأنه يخص دراسة بحثنا ومن هذا المبررات هي (عاشور، ٢٠٠٨، ٩٦):

أ. استخدام المعايير المحاسبية يعد من الوسائل الاساسية التي تساعد في توفير المعلومات الملائمة والازمة في جذ الاستثمارات وتدفق رؤوس الاموال داخل الدولة وتسهل حركة التجارة الدولية وزيادة التبادل التجاري من خلال استخدام المعايير المحاسبية الدولية.
ب. يعد وجودها أمراً ضرورياً لإرغام المؤسسات على الافصاح عن المعلومات التي تهم المستثمرين لتخفيض عدم التماثل في المعلومات وزيادة كفاءة السوق.
ت. ستوفر تبني معايير المحاسبية الدولية من قبل الدول النامية جهوداً كبيرة واموال طائلة كانت ستحتاج اليها لوضع معايير خاصة بها.
ث. تساعد المعايير المحاسبية الحكومات في الدول النامية على فهم ومراقبة العمليات والانشطة للمؤسسات الدولية حيث يتم اعداد التقارير المالية بصورة متوافقة من خلال استخدام المعايير المحاسبية الدولية لاسيما التأكد من الافصاحات التي تتطلبها بعض الحالات.

وهنالك بعض الاسباب التي دعت إلى استخدام المعايير المحاسبية وهي (عنيرة، محمدعلي، ٢٠١٤، ١٤٢):

أ. الحاجة إلى معايير تكون الاساس ليتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية.
ب. العملات الاجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات .
ت. قياس ومقارنة الانفاق الدول ومقدار العائد المتحقق منه وايصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
ث. ان اتباع الدول لهذه المعايير او التي تعمل على تحقيق نوع من التوافق بينها وبين نظامها المحاسبي والذي يؤدي إلى جذب الاستثمار نتيجة تقديمها القوائم المالية ذات جودة عاليا متفق عليها دولياً.
ج. تحديد الطريقة المناسبة للقياس.

ومما تقدم يرى الباحثون ان هنالك بعض المبررات والاسباب ادت إلى استخدام المعايير المحاسبية ومن هذه الاسباب هي:

- استخدام المعايير المحاسبية يمكن المحاسبين والمدققين من تقليل الاخطاء المحاسبية او الحد منها في حالة الالتزام والتقيد بها.
- تستفيد المؤسسات الحكومية عند استخدام المعايير المحاسبية من ترشيد نفقاتها وزيادة الايرادات بما يتوافق مع طبيعة عملها.
- تساعد المؤسسات الحكومية من تقييم عمل اداء المدققين والمحاسبين بما يتوافق مع نظام الرقابة الداخلية.

رابعاً- خصائص معايير المحاسبية

بعد ان تم التطرق إلى اسباب ومبررات وجود المعايير المحاسبية، لابد من معرفة الخصائص الاساسية الواجب توفرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي كالاتي (وسام، ٢٠١١، ٥٢):

١. الاتساق المنطقي والخارجي والداخلي: يجب ان تكون المعايير المحاسبية متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من اهداف ومفاهيم واهداف ومبادئ.
٢. الملائمة: باعتبار ان المعايير تعد من اهم ادوات التطبيق العملي ،لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند اعدادها ،بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المؤامة بين متطلبات الفكر متطلبات التطبيق.
٣. المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر وكم مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب ان تكون مرنة، بحيث عملية اعدادها تعد عملية مستمرة ومتطورة وقابلة للتجديد والاضافة.
٤. الواقعية: يجب ان تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون ملائمة مع الاعراف المحاسبية السائدة.
٥. المفهومية: يجب ان تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين، ويتم ذلك عن طريق اخذ الرأي الجهات المستفيدة عند اعدادها.
٦. الحيادية: يجب ان تتسم المعايير المحاسبية الدولية بعدم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدماً لمصلحة طرف معين.
٧. الانسجام مع اهداف المحاسبة الدولية: بحيث يتم صياغتها في ضوء اهداف المحاسبة المالية من خلال توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

اضافة إلى ما تقدم يرى (سعيد) ان هنالك مجموعة من الخصائص وهي (سعيد، ٢٠١٥، ٤١):

١. الاقتصادية: بمعنى انه لا يترتب على تطبيق المعايير المحاسبية تكاليف لا تناسب مع العائد المتوقع منه، اضافة إلى استخدامه يساهم في توفير الوقت والجهد .
٢. التطوير المستمر: يساعد المراجعة المستمرة للمعايير المحاسبية والتأكيد على مواكبتها للتطورات التي تتلاءم مع الظروف المحيطة، مع مراعاة ان تعتمد المعايير وفقاً لأهميتها النسبية أي ان يتم اصدارها وفقاً لأهمية البنود والعمليات في التقارير المالية.

الجانب العملي

أولاً- وصف العينة

بعد ان تم تصميم الاستبانة بنسختها الاولى تم عرضها على مجموعة من المحكمين في كلية الادارة والاقتصاد في جامعة المثنى، حيث تم مراعاة جميع ملاحظاتهم في تصميم الاستبانة في نسختها الاخيرة، تم توزيعها على (٦٩) من المدققين الخارجيين العاملين في ديوان الرقابة المالية، وتم استرداد (٦٢) استبانة صالحة للتحليل وبمعدل استجابة ٩٠% ، وفيما يتعلق في تحليل البيانات تم استخدام اسلوب الاحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، ايجاد النسب المئوية، اختبار t لعينة واحدة، ارتباط بيرسون و تحليل الانحدار لوصف متغيرات الدراسة واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة كما تم استخدام مقياس ليكرد الخماسي في استمارة الاستبيان وكما موضح في الجدول ١.

الجدول ١
مقياس ليكرت الخماسي

اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
٥	٤	٣	٢	١

١- النتائج الإحصائية المتعلقة بخصائص عينة الدراسة:

لتحديد خصائص عينة الدراسة تم تضمين استمارة الاستبيان مجموعه من الخصائص والتي تمثل معلومات عامة عن عينة الدراسة والمتمثلة بـ (المؤهل العلمي – سنوات الخدمة – التخصص العلمي) اذ تظهر الجداول (٢ – ٣- ٤) التكرارات والنسب المئوية للمعلومات العامة المتعلقة بأفراد عينة الدراسة .

الجدول ٢
المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
دكتوراه	٤	%٦
ماجستير	١٢	%٢٠
بكالوريوس	٤٦	%٧٤
المجموع	٦٢	%١٠٠

حيث يتبين لنا ان غالبية افراد العينة هم من الحاصلين على درجة بكالوريوس و بـ ٤٦ تكرار من اصل ٦٢ مشاهدة وبنسبة ٧٤%، وان اقل مؤهل علمي تمثل في الدكتوراه بواقع ٤

مشاهدة من اصل ٦٢ مشاهدة وبنسبة ٢٠% ومن خلال النتائج اعلاه يتضح بان افراد عينة الدراسة قادرة على فهم اسئلة محورة الاستبانة والاجابة عليها وان بالإمكان الوثوق بإجاباتهم حول محاور الاستبانة .

الجدول ٣
سنوات الخدمة

سنوات الخدمة	العدد	النسبة
١٥ سنة فاكثر	١٢	%١٩
١٠ – اقل من ١٥	٢٥	%٤٠
٥- اقل من ١٠	١٥	%٢٤
اقل من ٥ سنوات	١٠	%١٧
المجموع	٦٢	%١٠٠

تشير النتائج في الجدول اعلاه إلى ان غالبية افراد العينة ممن يمتلكون سنوات خدمة ١٠- اقل من ١٥ سنوات بواقع ٢٥ مشاهدة وبنسبة ٤٠% و ان ١٥ مشاهدة كانت خبرتهم العملية ما بين ٥- اقل من ١٠ سنوات وبنسبة٢٤% ، وكذلك ١٩ % يمتلكون سنوات خدمة١٥سنة فأكثر، من خلال ذلك يمكن الاستدلال على وجود الخبرة لدى العينة التي تم اختيارها والتي بالإمكان الوثوق بإجاباتهم حول محاور الاستبانة وتحقيق اهداف الدراسة .

الجدول ٤
التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة
محاسبة	٤٢	%٦٧
ادارة اعمال	٨	%١٣
علوم مالية و مصرفية	٢	%٣
اقتصاد	٦	%١٠
اخرى	٤	%٧
المجموع	٦٢	%١٠٠

يشير الجدول اعلاه إلى ان غالبية افراد العينة تخصصهم العلمي في مجال المحاسبة بواقع ٤٢ مشاهدة من اصل ٦٢ مشاهدة وبنسبة ٦٧% والتخصصات الادارة، العلوم المالية والمصرفية، الاقتصاد والتخصصات الاخرى كانت نسبتها على التوالي (١٣%، ٣%، ١٠%، ٧%) ومن خلال ذلك يمكن الاستدلال على وجود الخبرة العلمية لدى العينة التي تم اختيارها وذلك لان غالبيتهم حاصلين على شهادة علمية في المحاسبة فضلا عن تنوع اختصاصات افراد عينة الدراسة والتي بالإمكان الوثوق بإجاباتهم حول محاور الاستبانة وتحقيق اهداف الدراسة.

ثالثاً. اختبار أداة قياس الدراسة

تمثل استمارة الاستبيان (Questionnaire) الأداة الأساسية لجمع بيانات الدراسة الحالية التي تخصّ متغيراتها الرئيسة. هذه الأداة تعتمد على سلم قياس ليكرت (Likert) الخماسي من (لا اتفق تمأما-إلى- اتفق تمأما). وفي ما يأتي اجراء بعض الاختبارات التي يتوجّب القيام بها للتأكد من دقة وصحة البيانات التي تمَّ الحصول عليها.

الجدول ٥

معامل ارتباط ألفا كرونباخ لمتغيرات البحث

المتغير	معامل كرونباخ الفا لكل بعد
تقارير المدقق الخارجي	٠,٦٧
المعايير المحاسبية	٠,٧٠
ضعف نظام الرقابة الداخلية	٠,٥٤

الثبات البنائي لأداة القياس (Construct Reliability)

قام الباحثون بالتأكد من الثبات البنائي لأداة القياس الخاصة بالدراسة الحالية من خلال استخدام اختبار ألفا كرونباخ وقد تم حساب معامل الثبات للأداة باستخدام معامل ارتباط ألفا كرونباخ الموضح في الجدول ٥.

والملاحظ من النتيجة الخاصة بالتناسق الداخلي لتقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية مقبولة ، لان قيمة معامل ارتباط ألفا تعد مقبولة إحصائياً.

رابعاً- الاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث

الجدول ٦

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأداة البحث

	تقارير المدقق الخارجي							
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
Mean	3.8710	4.0000	3.8387	4.0161	3.5968	3.9032	3.5000	3.8226
Std. Deviation	1.07861	.70129	.89064	.96652	1.16590	.84368	1.25123	.91480
	تقارير المدقق الخارجي							
	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16
Mean	4.0484	4.0484	3.8548	3.4516	4.1129	3.9516	4.3065	
Std. Deviation	.83818	.89493	.90258	1.16896	.97686	1.12246	.78068	
	المعايير المحاسبية							
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9
Mean	4.03	4.19	4.11	4.08	3.88	4.03	4.16	4.01	4.06
Std. Deviation	.767	.806	.870	.684	1.07	.767	.908	.896	.827
	المعايير المحاسبية								
	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18
Mean	3.29	4.00	3.96	4.25	4.16	4.0	3.96	3.90	
Std. Deviation	1.25	.868	.940	.69	.750	.86	.767	.900	
	ضعف نظام الرقابة الداخلية								
	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9
Mean	3.77	3.72	3.91	4.16	4.04	4.38	4.19	4.01	3.82
Std. Deviation	1.01	1.05	.92	.87	.87	.636	.86	.85	1.03
	ضعف نظام الرقابة الداخلية								
	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18
Mean	4.19	3.93	4.00	4.00	3.43	4.51	4.14	3.98	3.54
Std. Deviation	.720	1.02	.958	.887	1.236	.620	.938	.914	1.263

نلاحظ من الجدول ٦ بان جميع المتوسطات الحسابية كانت اعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهذا يدل على استجابات العينة المدروسة والتي كانت ايجابية على معظم الفقرات، حيث نلاحظ:

١- بان الوسط الحسابي العام فيما يخص تقارير المدقق الخارجي (٣،٨٨٨) و الانحراف المعياري (٠,٣١٧) كما في الجدول (٧) وعلية فان تأثير المعايير المحاسبية مرتفع، ونلاحظ من الجدول اعلاه حصول الفقرة (١٥) على المرتبة الاولى بالتأثير (توفر لجنة التدقيق البيئة الملائمة التي تمكن المدققين من تقدير المخاطر وتقييم اجراءات الرقابة واجراء الاختبارات) بوسط حسابي قدره (٤,٣٠٥) وانحراف معياري (٠,٧٨٠)، اما الفقرة (١٢) جاءت باخر ترتيب (يقوم المدقق الخارجي عند فهم وتوثيق الرقابة الداخلية بالاطلاع على اوراق عمل التدقيق الداخلي المتعلقة بتوثيق وفهم الرقابة الداخلية والاعتماد عليها) بوسط حسابي (٣,٤٥١) وانحراف معياري (١،١٦٨) .

٢- بان الوسط الحسابي العام كان للمعايير المحاسبية (٣،٩٨٩) والانحراف المعياري (٠,٤٧٠) كما في الجدول (٧) وعلية فان تأثير تقارير المدقق الخارجي مرتفع، ونلاحظ من الجدول اعلاه حصول الفقرة (٢) على المرتبة الاولى بالتأثير (عدم وجود قانون يلزم المؤسسات بمتطلبات الافصاح حسب معايير المحاسبة الدولية) بوسط حسابي قدره (٤,١٩) وانحراف معياري (٠,٨٠٦)، اما الفقرة (١٠) جاءت باخر ترتيب (تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى الالتزام بآداب وسلوك المهنة من قبل المحاسبين) بوسط حسابي (٣,٢٩) وانحراف معياري (١،٢٥) .

٣- بان الوسط الحسابي العام كان لضعف نظام الرقابة الداخلية (٤،٠١١٤) و الانحراف المعياري (٠,٣٦٢) كما في الجدول (٧) وعلية فان تأثير ضعف نظام الرقابة الداخلية مرتفع، ونلاحظ من الجدول اعلاه حصول الفقرة رقم (١٥) على المرتبة الاولى بالتأثير (يؤدي عدم توافر الموثوقية في القوائم المالية إلى انعدام الثقة في المؤسسة من قبل الجهات الحكومية) بوسط حسابي قدره (٤,٥٠) وانحراف معياري (٠,٦٢٠)، اما الفقرة (١٤) جاءت باخر ترتيب (يؤدي عدم توافر الموثوقية في القوائم المالية إلى عدم ثقة المستثمرين في الاستثمار في المؤسسات مما يشكل احد نقاط الضعف على نظام الرقابة الداخلية) بوسط حسابي (٣,٤٣) وانحراف معياري (١،٢٣٦) .

الجدول ٧

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأبعاد البحث

Statistics

		تقارير المدقق الخارجي	المعايير المحاسبية	ضعف نظام الرقابة الداخلية
N	Valid	62	62	62
	Missing	0	0	0
Mean		3.8882	3.9892	4.0114
Std. Deviation		.47075	.31777	.36259

نستخلص من معطيات الجدولين ٦ و ٧ المؤشرات التحليلية الآتية:

يشير الجدولين ٦ و٧ إلى متغيرات الدراسة المتغيرين المستقلين الاول (تقارير المدقق الخارجي)، والثاني (المعايير المحاسبية) والمتغير الثالث التابع (ضعف نظام الرقابة الداخلية) وقد تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لأبعاد متغيرات الدراسة بين (3.88-3.98-4.0) على مقياس ليكارت الخماسي، مما يشير إلى ان هناك موافقة من عينة الدراسة وبدرجة عالية، وبانحرافات معيارية منخفضة بين (0.36،0.317،0.47)، وباتجاه اتفق. كما جاءت جميع الفقرات بأوساط حسابية أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختبار البالغ (٣).

ثالثاً- اختبار فرضيات الدراسة

أ. الفرضية الرئيسة الأولى والثانية (علاقة الارتباط)

اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على معامل الارتباط البسيط (Pearson) لاختبار الفرضية الرئيسة الأولى والمتمثلة بعلاقات الارتباط بين المتغير المستقل الاول (تقارير المدقق الخارجي) و المتغير المستقل الثاني (المعايير المحاسبية) والمتغير التابع (ضعف نظام الرقابة الداخلية). إذ يظهر الجدول (٥) مصفوفة معاملات الارتباط البسيط (Pearson) بين هذه المتغيرات. فان الجدول (٥) يشير أيضاً إلى حجم العينة (62) ونوع الاختبار (2-tailed). ومختصر (.Sig) في الجدول يشير إلى اختبار معنوية معامل الارتباط من خلال مقارنة قيمة (t) المحسوبة مع الجدولية من غير أن يظهر قيمها. فإذا ظهر وجود علامة (* أو**) على معامل الارتباط فإن هذا يعني بان قيمة (t) المحسوبة أكبر من الجدولة. ويتم الحكم على مقدار قوة معامل الارتباط في ضوء قاعدة (Cohen and Cohen, 1983)، نقلاً عن (العابدي ،٢٠١٢) وكالآتي:

علاقة الارتباط منخفضة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط أقل من (0.10).

علاقة الارتباط معتدلة: إذا كانت قيمة معامل الارتباط بين (0.10 - 0.30).

علاقة الارتباط قوية: إذا كانت قيمة معامل الارتباط أعلى من (0.30).

الجدول ٨

مصفوفة ارتباط بيرسون للعلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية، n=٦٢

Correlations

		تقارير المدقق الخارجي	المعايير المحاسبية	ضعف نظام الرقابة الداخلية
تقارير المدقق الخارجي	Pearson Correlation	1	.087	.424**
	Sig. (2-tailed)		.500	.001
	N	62	62	62
المعايير المحاسبية	Pearson Correlation	.087	1	.507**
	Sig. (2-tailed)	.500		.000
	N	62	62	62
ضعف نظام الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.424**	.507**	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	
	N	62	62	62

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يظهر الجدول ٥ مصفوفة الارتباط بأن هنالك علاقات ارتباط قوية وموجبة (لأن قيمتها أكبر من 0.30) وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) بين (تقارير المدقق الخارجي والمعايير المحاسبية وضعف نظام الرقابة الداخلية) اذ بلغ معامل الارتباط البسيط على التوالي (.424**) و(.507**) وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضيتان الرئيستان الاولى والثانية.

ب .الفرضية الرئيسة الثالثة:

بقصد التأكد من صحة الفرضية الرئيسة الثالثة القائلة بوجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية ايجابية بين تقارير المدقق الخارجي ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية. تمت صياغة الجدول (٩،١٠،١١) كخطوة أولى لمعرفة التأثير الذي تحدثه تقارير المدقق الخارجي في ضعف نظام الرقابة الداخلية .

الجدول ٩

ملخص لتأثير تقارير المدقق الخارجي في ضعف نظام الرقابة الداخلية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.424[a]	.180	.166	.33108

a. Predictors: (Constant)، تقارير المدقق الخارجي

الجدول ١٠

اختبار ANOVA تأثير تقارير المدقق الخارجي في ضعف نظام الرقابة الداخلية

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.443	1	1.443	13.162	.001[b]
	Residual	6.577	60	.110		
	Total	8.020	61			

a. Dependent Variable: ضعف نظام الرقابة الداخلية

b. Predictors: (Constant)، تقارير المدقق الخارجي

الجدول ١١

اختبار قيم بيتا ومعامل (t) والمعنوية (sig.) لتأثير تقارير المدقق الخارجي في ضعف نظام الرقابة الداخلية

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.741	.353		7.773	.000
	تقارير المدقق الخارجي	.327	.090	.424	3.628	.001

a. Dependent Variable: ضعف نظام الرقابة الداخلية

من الجداول (٩،١٠،١١) نستنتج أن تقارير المدقق الخارجي تمارس تأثيراً معنوياً في ضعف نظام الرقابة الداخلية. كما ويوضح الجدول ١٠ الخاص بتحليل التباين إن الإنموذج معنوي

وفقاً لقيمة F المحسوبة والتي بلغت (13.162) وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية ١. إذا بلغ معامل بيتا غير المعياري (Unstandardized Beta Coefficient) بينهما (.424) وكانت قيمة (t) المحسوبة قد بلغت (7.773) وهي تدلّ على معنوية معامل بيتا غير المعياري عند مستوى (1%). وكانت القدرة التفسيرية لهذا الإنموذج عالية نسبياً وفقاً لقيمة (R^2=180). إذ يشير هذا إلى قدرة المتغير المستقل الاول على تفسير ما مقداره (18%) من الاختلافات الحاصلة في المتغير المعتمد، وبذلك تحققت الفرضية الرئيسة الثالثة .

ب .الفرضية الرئيسة الرابعة: بقصد التأكد من صحة الفرضية الرئيسة الرابعة القائلة بوجود وجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية ايجابية بين المعايير المحاسبية الملائمة لعمل المؤسسات الحكومية ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية.

صيغة الجداول (12،13،14) كخطوة أولى لمعرفة التأثير الذي تحدثه المعايير المحاسبية الملائمة لعمل المؤسسات الحكومية في ضعف نظام الرقابة الداخلية .

الجدول ١٢

ملخص لتأثير المعايير المحاسبية الملائمة لعمل المؤسسات الحكومية في ضعف نظام الرقابة الداخلية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.507a	.257	.245	.31513

a. Predictors: (Constant)، المعايير المحاسبية الملائمة لعمل المؤسسات الحكومية

الجدول ١٣

اختبار ANOVA لتأثير المعايير المحاسبية الملائمة لعمل المؤسسات الحكومية في ضعف نظام الرقابة الداخلية

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.061	1	2.061	20.756	.000[b]
	Residual	5.958	60	.099		
	Total	8.020	61			

a. Dependent Variable: ضعف نظام الرقابة الداخلية

b. Predictors: (Constant)، المعايير المحاسبية الملائمة لعمل المؤسسات الحكومية

الجدول ١٤

اختبار قيم بيتا ومعامل (t) والمعنوية (sig.) لتأثير المعايير المحاسبية الملائمة لعمل المؤسسات الحكومية في ضعف نظام الرقابة الداخلية

Coefficientsa

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.704	.508		3.353	.001
	المعايير المحاسبية	.578	.127	.507	4.556	.000

a. Dependent Variable: ضعف نظام الرقابة الداخلي

من الجداول (١٢، ١٣، ١٤) نستنتج أن المعايير المحاسبية الملائمة لعمل المؤسسات الحكومية تمارس تأثيراً معنوياً في ضعف نظام الرقابة الداخلية. كما ويوضح الجدول ١٣ الخاص بتحليل التباين إن الأنموذج معنوي وفقاً لقيمة F المحسوبة والتي بلغت (20.756) وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (١). إذا بلغ معامل بيتا غير المعياري (Unstandardized Beta Coefficient) بينهما (.507) وكانت قيمة (t) المحسوبة قد بلغت (3.353) وهي تدلّ على معنوية معامل بيتا غير المعياري عند مستوى (1%). وكانت القدرة التفسيرية لهذا الأنموذج عالية نسبياً وفقاً لقيمة (R2=25.7). إذ يشير هذا إلى قدرة المتغير المستقل الاول على تفسير ما مقداره (26%) من الاختلافات الحاصلة في المتغير المعتمد، وبذلك تحققت الفرضية الرئيسية الرابعة .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

لقد توصل الباحثون إلى استنتاجات عديدة من خلال الدراسة والمقابلات التي تم اجراءها مع مسؤولي الهيئات العاملين في ديوان الرقابة المالية:

١. لقد تناولت اغلب الدراسات التي تم الاطلاع عليها إلى دور المدققين الخارجين في تحسين نظام الرقابة الداخلية، ولم نجد دراسات تتناول في كيفية تحديد نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية.
٢. التدقيق الخارجي هي عملية منظمة ومرتبة التي تتضمن الفحص الانتقادي للسجلات والدفاتر والكشوفات ويقوم بها شخص يسمى مدقق خارجي معتمد على القوانين والتعليمات والمعايير المحاسبية التي تحكم عمل المؤسسة من اجل تقديم رأي فني محايد خالي من الضغوطات الخارجية لتحديد نقاط الضعف والقوة التي تخص عمل الانظمة الرقابية الداخلية للمؤسسة.
٣. هنالك بعض المبررات والاسباب ادت إلى استخدام المعايير المحاسبية ومن هذه الاسباب هي:
   - استخدام المعايير المحاسبية يمكن المحاسبين والمدققين من تقليل الاخطاء المحاسبية او الحد منها في حالة الالتزام والتقيد بها.
   - تستفيد المؤسسات الحكومية عند استخدام المعايير المحاسبية من ترشيد نفقاتها وزيادة الايرادات بما يتوافق مع طبيعة عملها.
   - تساعد المؤسسات الحكومية من تقييم عمل اداء المدققين والمحاسبين بما يتوافق مع نظام الرقابة الداخلية.
٤. هنالك ارتباط معنوي بين تقارير المدقق الخارجي ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لان التقيد بمعالجة الملاحظات الواردة في تقارير المدقق الخارجي يعد من المداخل المهمة والأساسية والضرورية في محاربة الفساد المالي والإداري .
٥. هنالك ارتباط معنوي بين المعايير المحاسبية ونقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية وذلك لان المعايير المحاسبية المطبقة يمكن ان تساهم في اكتشاف مواضع الخلل والضعف والمخالفات في الوحدات المؤسسات الحكومية، الأمر الذي يساعد على محاربة الفساد المالي والإداري .
٦. من نقاط ضعف الرقابة الداخلية هي:
   - عدم قيام المؤسسات الحكومية باعتماد سياسة تغير المحاسبين والمدققين بين القسم الواحد ودورانهم بين الوظائف بهدف تطوير خبراتهم ومهاراتهم في اداء الاعمال.
   - عدم وجود دليل للتوصيف الوظيفي في المؤسسات الحكومية لتحديد الواجبات والمسؤوليات وتقسيم العمل بين الموظفين للوحدات والشعب والاقسام.

- ضعف متابعة ومعالجة تقارير ديوان الرقابة المالية، حيث لوحظ ان هنالك بعض الاخطاء قد تكرر سنوياً وعدم تجاوزها ومعالجتها من قبل المؤسسات الحكومية.

٧. قيام بعض المؤسسات الحكومية بتنفيذ بعض القرارات الصادرة من جهات اعلى منها رغم انها مخالفة للدستور والقوانين ولم تبدي أي اعتراض من قبل الجهات التدقيقية.

ثانياً- التوصيات

لقد توصل الباحثون إلى مجموعة من التوصيات اهمها:

١. ضرورة حث الباحثين والكتاب في دراسة وتحديد وتقييم نقاط ضعف وخلل نظام الرقابة الداخلية لأنه يعتبر من احد الوسائل المهمة في مكافحة الفساد المالي والاداري المستشري في المؤسسات الحكومية.
٢. ضرورة حث المؤسسات الحكومية بالالتزام في الاجابة على تقارير ديوان الرقابة المالية، خاصة فيما يتعلق بفقرة نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية والالتزام بها وتنفيذها من اجل تحسين عملها مستقبلاً.
٣. ضرورة قيام المؤسسات الحكومية بإقامة دورات تدريبية متخصصة للمحاسبين والمدققين في كيفية تطبيق المعايير المحاسبية او معايير التدقيق سواء كانت هذه المعايير محلية او دولية، وتكون هذه الدورات الزامية، وتكون من احد النقاط المهمة في تقييم اداء عمل المحاسبين والمدققين عند نهاية السنة .
٤. ضرورة حث المؤسسات الحكومية بتطبيق المعايير المحاسبية والالتزام بتقارير ديوان الرقابة المالية وعدم تكرار الاخطاء مستقبلاً لما لهما من ارتباط معنوي كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يساهم في محاربة الفساد المالي والإداري .
٥. ضرورة قيام المؤسسات الحكومية بتشكيل لجنة مختصة تكون مهمتها هي الإجابة على تقارير المدقق الخارجي عن نشاط وحسابات المؤسسة، وعدم الاكتفاء على المدقق او أي شخص اخر بالإجابة على تقارير ديوان الرقابة المالية، ويكون عمل هذه اللجان حيادي .
٦. ضرورة قيام المؤسسات الحكومية بوضع دليل لتوصيف الوظيفي وتحديد المسؤوليات والواجبات لكل وظيفة، وكذلك قيامها بدوران عمل الموظفين من اجل تطوير خبراتهم ومهاراتهم .
٧. ضرورة قيام المؤسسات الحكومية بالاعتراض على قرارات الخاطئة والمخالفة للدستور والقانون الصادرة من الجهات الاعلى منها من خلال توثيق اعتراضها بكتب رسمية .

المصادر

١. ابو شعيرة، عائشة هاشم اسماعيل (دور لجان التدقيق في تحسين نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية)، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء ، الزرقاء- الاردن ،٢٠١٤.
٢. باسردة، علي محسن محسون (العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الادارة للسياسات المحاسبية البديلة والثمن)، اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا، كلية الدراسات العليا ، السودان ،٢٠١٧.
٣. بلال، برابح (تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية)، رسالة ماجستير، جامعة امحمد بوقرة*بومرداس*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر ،٢٠١٥.

٤. بن تومي، بدرة (اثار تطبيق المعايير المحاسبية على العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف الاسلامية)، رسالة ماجستير، جامعة فرحات باس-سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٣.
٥. ثليب، خولة (دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات الابداعية)، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٥.
٦. الجابري، محمد علي محمد (تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن)، رسالة ماجستير، الاكاديمية العربية- قسم المحاسبة ، ٢٠١٤.
٧. جايد، سعود مشكور، العطار، حيدر عباس (علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق واثرها في محاربة الفساد المالي والاداري)، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة واسط-كلية الادارة والاقتصاد، العدد٢٤، ٢٠١٦.
٨. جربوع، يوسف محمود (محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي)، المؤتمر العلمي الاول عن الاستثمار والتمويل في فلسطين، الجامعة الاسلامية –غزة ، كلية التجارة، فلسطين، ٢٠٠٥.
٩. الجعافرة، محمد مفلح محمد (مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، ٢٠٠٨.
١٠. حسين، هاشم حسن (تحليل العوامل المؤثرة في تغير مدقق الحسابات الخارجي)، رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية في كلية دجلة الجامعة الاهلية .
١١. حوسو، محمد محمود (التدقيق للأغراض الرقابية)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا ، نابلس ، ٢٠٠٥.
١٢. الذنيبات، علي عبد القادر (تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق)، دائرة المكتبة الوظيفية، الطبعة الثالثة ، عمان – الاردن ، ٢٠١٠.
١٣. رشيد، انصاف محمود، الحمداني، رافعة محمد، الاعرجي، عدنان سالم (فاعلية نظام الرقابة المالية واثره على الفساد المالي في العراق)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٤-العدد ٨ ،٢٠١٢.
١٤. السبوع، سليمان السيد (اثر هياكل انظمة الرقابة الداخلية وفقاً للاطار COSO على اهداف الرقابة)، مجلة العلوم الادارية العدد٣٨-المجلد١ ،٢٠١١.
١٥. سرحان، عاهد عيد (دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة)، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية-غزة، كلية التجارة-قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين، ٢٠٠٧.
١٦. السعبري، ابراهيم عبد موسى، الحسيني، مرتضى محمد شاني (توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي)، مجلة جامعة بابل، العلوم الصرفة والتطبيقية، العدد ٤ المجلد٢٥، ٢٠١٧.
١٧. سعيد، وسيم محمد (اثر تطبيق معايير المحاسبة للمؤسسات المالية الاسلامية في اتخاذ القرارات الاستثمارية)، رسالة ماجستير، جامعة حلب –كلية الاقتصاد/قسم المحاسبة ، سوريا،٢٠١٥.
١٨. السقا، زياد هاشم يحيى (استخدام تقنيات المعلومات في نظم المعلومات المحاسبية)، اطروحة دكتورا ، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد – قسم المحاسبة ، العراق ،٢٠٠٦.
١٩. سهام، زهار (المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية)، رسالة ماجستير، جامعة اكلي محند اولحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر ، ٢٠١٤.
٢٠. شفا عمري، فضيل مصطفى يوسف (مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة الاردنية)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال – قسم المحاسبة والتمويل، ٢٠١٤.
٢١. الصوفي، اسامة (دور البيئة الرقابية في بناء استراتيجيات المراجعة)، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، كلية الادارة والاقتصاد-قسم المحاسبة، سوريا، ٢٠٠٦.

٢٢. طاهر، كبرى محمد، تركي، حاتم رشيد (متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحوكمة الالكترونية)، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد٩ –العدد٢٨، العراق ،٢٠١٣.
٢٣. عادل، بو لجنيب (دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية)، رسالة ماجستير، جامعة القسطنطينية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر ،٢٠١٤.
٢٤. عاشور، عثمان زياد (مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الافصاح في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي رقم ١)، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة- قسم المحاسبة، فلسطين ،٢٠٠٨.
٢٥. عبدالله، خالد امين (علم التدقيق الحاجات الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الاردن،٢٠٠٤.
٢٦. عبيد، قيصر علي، محمد علي، احمد ماهر (دور المدقق الخارجي في ظل التحديات المعاصرة في الحد من ظاهرة غسيل الاموال)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٧-العدد٣٠ السنة العاشرة، ٢٠١٤.
٢٧. عنيزة، حسين هادي، محمد علي ،احمد ماهر (دور المعايير المحاسبية الحكومية في الحد من الفساد المالي والاداري)، مجلة مركز دراسات الكوفة-جامعة الكوفة، السنة ٩، العدد الثاني والثلاثون، ٢٠١٤.
٢٨. الكحلوت، خالد عمر (مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين لدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين)، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية- غزة، كلية التجارة –قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين ،٢٠٠٤ .
٢٩. الكروي، اسعد جاسم خضير (دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال-قسم المحاسبة والتمويل، ٢٠١٥.
٣٠. كسار، فراس مروان (دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الافصاح المحاسبي)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد-قسم المحاسبة، سوريا ،٢٠١٥.
٣١. لطفي، امين السيد (التطورات الحديثة في المراجعة)، الاسكندرية الدار الجامعية، الطبعة الاولى، مصر،٢٠٠٧.
٣٢. محسن، محمود عبد السلام (مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية)، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية-غزة، كلية التجارة-قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين،٢٠١١.
٣٣. محمد، اسماعيل (مسؤولية دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي)، الملتقى الوطني واقع وافاق النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجزائر، ٢٠١٣.
٣٤. المدلل، يوسف سعيد يوسف (دور وظيفة المراجعة الداخلية في ضبط الاداء المالي والاداري)، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية-غزة، كلية التجارة-قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين، ٢٠٠٧.
٣٥. المدهون، رغدة ابراهيم (العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي)، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية-غزة، كلية التجارة – قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين، ٢٠١٤.
٣٦. مكية، نغم احمد فؤاد (دور المعايير المحاسبية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في زيادة حجم التداول في سوق الاوراق المالية)، رسالة دكتورا، جامعة حلب – كلية الاقتصاد/ قسم المحاسبة، سوريا،٢٠١١.
٣٧. النعيمي، عبدالواحد غازي محمد (تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات)، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد –قسم المحاسبة، العراق ،٢٠١١.
٣٨. وسام، شالور (المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية)، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس-سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١١.