دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية قسنطينة

The role of the effective internal control system in assessing audit risk - A field study of a sample of account keepers and accountants for the state of Constantine

آمنة بوالقارة* [1]، محمد بوشريبة[2]

[1] مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري (الجزائر)، amina.boulkara@univ-constantine2.dz

[2] مخبر الدراسات والبحوث التسويقية، جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري (الجزائر)، mohamedboucheriba@hotmail.com

تاريخ الإرسال:2022/08/22 تاريخ القبول: 2022/11/04 تاريخ النشر: 2023/01/21

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق، ولمعالجة إشكالية هذه الدراسة تم الاعتماد على أداة الوصف في الجانب النظري أين تم الحصول على معلومات تخص نظام الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق، وأداة التحليل في الجانب التطبيقي أين تم إسقاط إشكالية الدراسة على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث خلصت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يساهم في توفير الركائز المهمة التي تعتمد عليها عملية تقييم مخاطر التدقيق، تشمل الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة، وتوفير أدلة إثبات كافية ومناسبة، إضافة إلى اختيار أسلوب المعاينة المناسب.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية، مخاطر التدقيق، المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف.

تصنيف JEL: M480 ، M420

Abstract:

This study aims to try to highlight the role of the effective internal control system in assessing audit risks, On a sample of account keepers and accountants, the study concluded that the effective internal control system contributes to providing the important pillars on which the audit risk assessment process depends, including a good understanding of the nature of the institution's activity, providing sufficient and appropriate evidence, in addition to choosing the appropriate inspection method.

Keywords: *Internal Control System, Audit Risk, Inherent Risk, Control Risk, Detection Risk.*

Jel Classification Codes : M480, M420

مقدمة:

تستند أي مؤسسة مهما كان حجمها ونوع نشاطها إلى نظام رقابة داخلية خاص بها، خاصة أن الرقابة الداخلية أصبحت تشمل جميع مجالات المؤسسة المالية والتشغيلية والقانونية، حيث يشتمل هذا النظام على مجموعة من المكونات والمقومات التي تحدد الإجراءات والسياسات الواجب الالتزام بها من قبل أفراد المؤسسة، باعتبارها المعايير التي تضمن تحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، لذلك وجب أن يتسم هذا النظام بمجموعة من الخصائص التي تضمن حماية أصول المؤسسة وتضمن صحة ومصداقية مختلف المعلومات، وحتى تتمكن المؤسسة من تحديد درجة الاعتماد عليه ومدى فعاليته فإنها تقوم بتقييمه عن طريق استخراج نقاط القوة وتدعيمها واستخراج نقاط الضعف وإيجاد الحلول للتقليل منها، لذلك فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر ركيزة أساسية للمؤسسة في تحقيق أهدافها وضمان استمراريتها، خاصة وأنه يعتبر مرجع ثقة لمختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

* المؤلف المرسل

وبما أن الجانب المالي للمؤسسة هو أهم جانب بحيث يعبر عن صورتها، فإن التعبير عن هذا الجانب يقع تحت مسؤولية مدقق الحسابات الذي بدوره يعتمد على نظام الرقابة الداخلية في كل إجراء تدقيقي خاصة عند تقييم مخاطر التدقيق باعتبارها أهم مرحلة في العملية وخطوة ضرورية لتصميم برنامج التدقيق، حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال، كلما تمكن المدقق من تحديد الإجراءات المناسبة لتحديد الأخطاء الجوهرية والتحريفات المتضمنة في القوائم المالية من دون أي عوائق، وبالتالي ضمان جودة التقارير المالية وتعبيرها الحقيقي عن المركز المالي للمؤسسة محل الفحص.

الإشكالية: على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية

ما هو دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق؟

فرضيات الدراسة: على ضوء الإشكالية المطروحة يمكننا تقديم الفرضيات التالية:

- يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة؛
- يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة؛
- يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من اختيار أسلوب المعاينة المناسب.

منهجية الدراسة: اعتمدنا في معالجة إشكالية هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري أين تم الحصول على معلومات تخص نظام الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي أين تم إسقاط إشكالية الدراسة على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في تحديد المفهوم النظري لنظام الرقابة الداخلية، والتعرف على أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال، كذلك محاولة التعرف على أهمية نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق، وذلك باللجوء إلى تحليل إجابات عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى ما يلي

- التعرف على نظام الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق؛
- التعرف على مدى مساهمة فعالية نظام الرقابة الداخلية في تسهيل خطوات تقييم مخاطر التدقيق.

الدراسات السابقة:

دراسة (قجبونة، 2020)، تحت عنوان " فعالية نظام الرقابة الداخلية كمتغير وسيط بين البيئة التنظيمية وكفاءة المراجعة الداخلية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05 العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، التي تهدف إلى التعرف على فعالية نظام الرقابة الداخلية كمتغير وسيط بين البيئة التنظيمية وكفاءة المراجعة الداخلية، وقد خلصت الدراسة إلى أن الثقافة التنظيمية تربطها علاقة إيجابية مع فعالية نظام الرقابة الداخلية، وأن الهيكل التنظيمي لا يرتبط بعلاقة ذات أهمية مع فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما اتضح أن فعالية نظام الرقابة الداخلية كوسيط يرتبط بعلاقة إيجابية مع كفاءة المراجعة الداخلية.

دراسة (سعيدي، 2016)، تحت عنوان " إسهام نظام الرقابة الداخلية الفعال في اقتصار الوقت والجهد المبذولين في عملية المراجعة"، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 07 العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، التي تهدف إلى التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في اقتصار الجهد والفترة المبذولة في مراجعة الحسابات، وقد خلصت الدراسة إلى أن وجود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة محل الفحص يسهل من عمل فريق المراجعة ويحدد وقت أقصر لإنهاء المهمة مقارنة بحالة النظام غير الفعال.

دراسة (قربة، 2018)، تحت عنوان " أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لمعيار المراجعة الدولي 315، المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 02 العدد 1، مركز جامعة أفلو، التي تهدف إلى ابراز أثر الذي يجسده معيار المراجعة الدولي 315 على كيفية تحديد طبيعة ومدى الإجراءات اللازمة وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية، وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤثر بدرجة كبيرة على مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية لبيئة نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية.

تشترك دراستنا مع الدراسات السابقة في محاولة فهم نظام الرقابة الداخلية وربطها بعوامل تتأثر بها تتمثل في تكنولوجيا المعلومات، المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية، بينما يكمن الاختلاف في أن دراستنا ربطت نظام الرقابة الداخلية بتقييم مخاطر التدقيق باعتباره أحد أهم الأدوات التي تتأثر بنظام الرقابة الداخلية خاصة من حيث نتائج عملية تقييم مخاطر التدقيق.

1. الإطار النظري للدراسة:

سنتطرق في هذا الجانب إلى المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ومخاطر التدقيق.

1.1.أساسيات نظام الرقابة الداخلية: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الركائز والأهداف، وينقسم إلى عدة أنواع وذلك حسب الغاية والهدف من الأنشطة المختلفة للمؤسسة.

1.1.1. تعريف الرقابة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية:

عرفت الرقابة الداخلية وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (400) على أنها تتمثل في كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة، والتي تتضمن الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول واكتشاف الغش والخطأ ودقة السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب. (قربة و هيلامي، 2018، صفحة 157)

تعرف الرقابة الداخلية حسب معهد المدققين الأمريكي بأنها " نشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة، يهدف إلى دراسة وتقييم مجموعة واسعة من الأنشطة نيابة عن المنظمة، ويشمل العمليات المالية وغير المالية، ومدى الالتزام بسياسة المنظمات القانونية، وتقييم الكفاءة التشغيلية وتحديد ومتابعة الغش في المنظمة". (قجبونة، الشويرف، و زبلح، 2020، صفحة 527).

كما تم تعريفها حسب إطار COSO* المتكامل للرقابة الداخلية على أنها عملية تنفذ من قبل مجلس إدارة المؤسسة والموظفين الآخرين، مصممة لتقديم تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التي تخص كفاءة العمليات وموثوقية التقارير المالية، والامتثال للقوانين واللوائح. (Yakubu, Alhassan, Alhassan, Adam, & Sumaila, 2017, p. 545)

يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه النظام الذي يمنع حدوث الأخطاء والغش ويساعد على سرعة اكتشافها عند حدوثها، ويوفر الحماية لأصول المنشأة وتحقيق الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها. (سعيدي و جدي ، 2016، صفحة 94)

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (315) نظام الرقابة الداخلية على أنه عملية مصممة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية، فعالية وكفاءة العمليات، وكذلك الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة. (حنيش ، 2020، صفحة 67)

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية يمثل إطار متكامل يحتوي على مجموعة الإجراءات والعمليات التي تهدف بشكل أساسي إلى التحكم في أنشطة المؤسسة، وحمايتها من الغش والأخطاء وكل ما من شأنه التعرض للأصول، حيث يعتبر مسار ينبغي على المؤسسة الالتزام به في سبيل تحقيق أهدافها، كما يمثل مجموعة من العناصر المترابطة المصممة لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة.

2.1.1. أهداف نظام الرقابة الداخلية: يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ذات الأبعاد المحاسبية والإدارية والتشغيلية تتمثل فيما يلي: (فروانة، 2019، الصفحات 152-172)

- حماية أصول المؤسسة من التلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة؛
- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات؛
- وضع الموظف المناسب في المكان المناسب؛
- تحديد الإجراءات التنفيذية لضمان انسياب العمل.

*COSO: the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

3.1.1. أنواع أنظمة الرقابة الداخلية: يمكن تصنيف أنظمة الرقابة الداخلية إلى عدة أنواع، تتمثل أهمها فيما يلي: (Yakubu, Alhassan, Alhassan, Adam, & Sumaila, 2017, pp. 546-547)

– **الرقابة الوقائية:** تتمثل في التدابير الموضوعة من طرف الإدارة للوقاية من عدم الامتثال للتوجيهات والسياسات والإجراءات، تهدف إلى منع مخاطر الخطأ، الغش والمخالفات التي تحدث في المعاملات ومنع الخسارة، من خلال الفصل في الواجبات، والتفويض المناسب والموافقة، وذلك بإنشاء مخطط تنظيمي لتخصيص الوظائف، والتوثيق المناسب والسيطرة المادية على الأصول والتدريب المستمر للموظفين.

– **الرقابة الكشفية:** تتمثل في مجموعة الضوابط التي تهدف إلى اكتشاف المخالفات والأخطاء والاحتيال، حيث تقدم أدلة عن حدوث الخسارة لكنها لا تمنع حدوثها، مثل المراجعات اللاحقة، عمليات الجرد والتدقيق.

– **الرقابة التصحيحية:** تتمثل في مجموعة الضوابط التصحيحية التي تعالج الأخطاء والمشاكل التي اكتشفت في النظام، مثل إعادة تصميم النظام، المتابعة والتدقيق اللاحق وتطبيق العقوبات من قبل إدارة المؤسسة.

– **الرقابة التوجيهية:** تشير الضوابط التوجيهية إلى السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة العليا لتعزيز الامتثال لها، حيث تتميز هذه الضوابط بالوضوح والاتساق من أجل ضمان الامتثال.

– **الرقابة التعويضية:** هي ضوابط رقابية مصممة للتعويض عن أوجه القصور في النظام، على سبيل المثال يمكن لقاعدة بيانات المؤسسة الاحتفاظ بنسخة ورقية من قائمة العملاء من شأنها أن تعوض توقف الأنظمة الإلكترونية وصعوبات تحديد أسماء العملاء في الأنظمة الإلكترونية.

4.1.1. مكونات نظام الرقابة الداخلية: يشمل نظام الرقابة الداخلية حسب لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريداوي إطار COSO، على المكونات التالية: (Ayedh, Nurul , & Bin Zainuddin, 2021, pp. 35-36)

– **بيئة الرقابة (Control Environment)**: تتمثل في مجموعة الأخلاقيات والهياكل والإجراءات، التي توفر الأساس لأداء الرقابة الداخلية داخل المنظمة كبعض العوامل الهامة المدرجة، مثل القيم الأخلاقية والنزاهة وقدرة الموظفين وفلسفة الإدارة داخل المنظمة، يوفر مكون بيئة التحكم الأساس المطلوب لتشكيل المكونات المتبقية على أنظمة الضوابط الداخلية.

– **تقييم المخاطر(Risk Assessment)**: يستخدم عنصر تقييم المخاطر عادة لتحديد أي خطر متوقع داخل النظام، حيث يتم تحليل المخاطر المحتملة سواء داخلًيا أو خارجًيا، ومن ثم إدارة المخاطر من خلال تطوير إجراءات دقيقة لتحقيق أهداف متسقة داخل المؤسسة، يأخذ تقييم المخاطر دائما التغيير في الاعتبار ضمن الأهداف المحددة.

– **الأنشطة الرقابية: (Control Activities)**: يتم تنفيذ أنشطة الرقابة على مستوى المؤسسة بأكملها، على عدة مراحل داخل وحداتها وعملياتها تطور باستمرار، من أجل دعم عملية المراقبة التي تشمل السياسات والإجراءات والممارسات المتقدمة لزيادة استراتيجيات إدارة المخاطر، تشمل أنشطة الرقابة المحددة فصل الواجبات وعمليات التحقق والتسويات والأمن المادي للأصول، ثم تصميم هذه السياسات لضمان الوفاء بتوجيهات الإدارة.

– **المعلومات والاتصال (Informations and Communication)**: يجب تحديد المعلومات والإبلاغ عنها في الوقت المناسب، من خلال عنصر الرقابة الداخلية، ومنح الموظفين القدرة على القيام بمسؤولياتهم بأفضل طريقة ممكنة، وتوصيل المعلومات خارجًيا إلى جميع الأطراف المشاركة في المنظمة، حيث تسمح عملية توصيل المعلومات من أن تكون مسؤوليات الموظف أكثر فعالية.

– **المراقبة (Monitoring)**:يعتبر عنصر المراقبة أهم مكونا ت الرقابة الداخلية بسبب الدور الرئيسي الذي يجسده، مثل تقييم أداء مكونات الرقابة الداخلية، والتأكد من أنها تعمل بكفاءة، كذلك وضع مبادئ توجيهية واضحة لمختلف مستويات المؤسسة حتى يتمكنوا من تحقيق واجباتهم بفعالية، كما يشمل أيضا تقييم الأداء من خلال المدققين والأطراف الخارجية الأخرى، مع التأكد من أن المؤسسة تدير عملياتها بشكل صحيح.

شكل (01): مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب إطار COSO 01

المصدر: (Protiviti Knowledge Leader, 2020)

تمكنت لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريداوي COSO، لتقييم الضوابط الداخلية من استخلاص شكل توضيحيي لمكونات نظام الرقابة الداخلية، وبما أنه لاقى قبول واسع واستخدام كبير من قبل العديد من مؤسسات دول العالم، فقد أصبح يعتبر مصدر أساسي لتصميم نظام رقابة داخلية فعال، ولتحقيق أهداف المؤسسة التي قسمت بدورها إلى ثلاثة أهداف تشمل أهداف تشغيلية، أهداف مالية، أهداف الالتزام حددت في شكل أعمدة، تم وضع خمسة مكونات وضعت في شكل صفوف، تمثلت في كل من: (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، أنشطة المتابعة)، أما البعد الثالث فقد خصص لأنشطة أو فروع المؤسسة والذي يمثل بدوره الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

1. 1. 5. مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال: لتحقيق أهداف المؤسسة بصفة عامة وأهداف الرقابة الداخلية بصفة خاصة، لابد من وجود نظام رقابة داخلية فعال ومتكامل، حيث تشمل مقومات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي: (سليمان و السيد أحمد، 2019، الصفحات 285-288)

– **الهيكل التنظيمي**: تكمن أهميته في تجسيد الوظائف والمديريات وتحديد سلطات كل منها مع إبراز العلاقات فيما بينهم، تشتمل عناصر في كل من حجم وطبيعة المؤسسة، تسلسل الاختصاصات، تحديد المديريات والمسؤوليات وتقسيم العمل، البساطة والمرونة، مراعاة الاستقلالية بين المديريات التي تقوم بالعمل.

– **نظام المعلومات المحاسبي**: يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات، ويراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن، وبأكثر دقة ممكنة، يشتمل على مجموعة من العناصر نذكر منها ما يلي:

- ✓ وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط وتوضيح المسؤوليات؛
- ✓ وجود دليل الإجراءات والسياسات المحاسبية توضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات؛
- ✓ إعداد موازنات تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها؛
- ✓ وجود نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي.

– **الإجراءات التفصيلية**: تتمثل في تنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، وتقليل فرص التلاعب والغش والخطأ، وتمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه، تشتمل على العناصر التالية:

- ✓ العمل التسلسلي للوظائف؛
- ✓ وجود رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر.

2.1. مساهمة نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة انطلاق للمدقق عند قياس مخاطر التدقيق، بحيث يعتمد عليه في كل إجراء يقوم به، حيث ترتبط فعاليته بتصميم اجراءات مخاطر التدقيق، ومن ثم وضع برنامج التدقيق الذي سيتم اعتماده.

1.2.1. تعريف مخاطر التدقيق: تعرف حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA* على أنها الخطر الناتج عن الفشل الغير مقصود للمدقق في تعديل رأيه بشكل ملائم عن قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية.

تعرف مخاطر التدقيق حسب قائمة المصطلحات الصادرة عن المجلس البريطاني للتقارير المالية FRC* بأنها خطر تعبير المدقق عن رأي غير مناسب لتدقيق الحسابات عندما تكون البيانات المالية تحتوي على تحريفات جوهرية، وتتكون مخاطر المراجعة حسب المجلس من مخاطر التحريف الجوهري ومخاطر الاكتشاف. (لخذاري، 2019، صفحة 65)

عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنها الخطر الذي يؤدي إلى فشل مدقق الحسابات دون أن يدري، وبدون تحفظ في تقريريه عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية. (شيخي و فقير ، 2020، صفحة 375)

من خلال التعاريف سابقة الذكر نستنتج أن مخاطر التدقيق تتمثل في مخاطر أن تحتوي القوائم المالية على أخطاء جوهرية، تنتج هذه الأخطاء إما بسبب فشل المدقق في اكتشافها، أو الأخطاء التي تؤدي بمدقق الحسابات إلى إبداء رأي غير مناسب حول القوائم المالية.

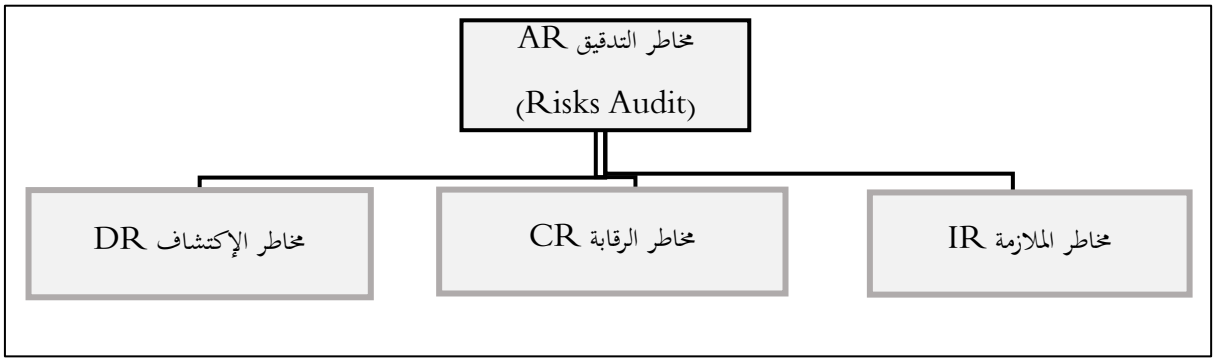
2.2.1. مكونات مخاطر التدقيق: تشمل مخاطر التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي ISA 400* تقدير المخاطر والرقابة الداخلية، على ثلاث مكونات تتمثل فيما يلي: (بن قطيب و قاسمي، 2016)

– **مخاطر الملازمة:** تعرف بأنها المخاطر التي ترتبط بطبيعة العنصر أو النشاط، مع احتمال وقوع خطأ مادي فيه، أو عدة انحرافات بحيث لو جمعت مع بعضها ستشكل انحرافا ماديا، ترتبط بطبيعة المؤسسة وبيئتها، من أمثلتها البنود النقدية، أنشطة المخزون السلعي.

– **مخاطر الرقابة:** تتمثل في المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع واكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية التي قد تقع، سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند ما أو نشاط.

– **مخاطر الاكتشاف:** تتمثل في احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية من اكتشاف الأخطاء وتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما.

شكل رقم 02: مكونات مخاطر التدقيق



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: (عناني، 2021، الصفحات 90-91)

بحيث:

: مخاطر التدقيق(Audit Risk)AR

: المخاطر الملازمة(Inherent Risk) IR

: مخاطر الرقابة(Control Risk)CR

* **AICPA**: American Institute of Certified Public Accountants

* **FRC**: Financial Reporting Council

* **ISA**: International Accounting Standards

DR(Detection Risk): مخاطر الاكتشاف

يمكن القول ان مخاطر التدقيق تنقسم إلى ثلاث مكونات تتمثل فيما يلي:

- مخاطر الملازمة تتعلق بطبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها؛
- مخاطر الرقابة تتعلق بهيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ودرجة الاعتماد عليه؛
- مخاطر الاكتشاف والتي تتعلق بالمدقق نفسه واحتمال ارتكابه لأخطاء أثناء أداء عملية التدقيق.

تتعلق مخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة بالمؤسسة محل التدقيق، بحيث لا يمكن للمدقق ان يكون سبب في حدوثها كما لا يمكنه التحكم فيها، بحيث بإمكانه تقدير درجتها والتخفيض منها، أما بالنسبة لمخاطر الاكتشاف فيستطيع المدقق التحكم كونها تتعلق به.

3.2.1. تقييم مخاطر التدقيق : يقوم المدقق بتقييم مخاطر التدقيق، عن طريق استخراج مجموع الأخطاء المادية لكل نوع من المخاطر على حدة، ومن ثم تقدير نسبة كل نوع، تتم هذه العملية عن طريق الخطوات التالية : (شيخي و فقير ، 2020، الصفحات 379-382)

أ- تقييم مخاطر الملازمة: تتمثل في تقييم المدقق للاحتمالية، حيث قد تقع البيانات الخاطئة أو المخالفة في بادئ الأمر قبل الأخذ بالاعتبار فاعلية الضوابط الداخلية، حيث يبني المدقق تقييمه للمخاطر الملازمة على أساس فهم الجهة الخاضعة للتدقيق أو على أساس الاستفسارات من الإدارة، حيث يأخذ المدقق في الاعتبار العديد من العوامل، نذكر منها:

- ✓ طبيعة نشاط المؤسسة؛
- ✓ تقييم الموجودات المعروضة لإساءة التصرف، على سبيل المثال الموجودات السائلة كالنقدية والأوراق المالية المتداولة؛
- ✓ تسجيل رصيد الحساب والمعاملات بشكل صحيح، إذ أن العديد من أرصدة الحسابات لا يمكن جمعها مثل عمليات الجرد المتقادمة أو حسابات القبض.

ب- تقييم مخاطر الرقابة: على المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه وكيفية تطبيقه، وذلك ليقوم بعملية تقدير أولية لخطر الرقابة كجزء من عملية التقدير الكلية لخطر التحريفات الجوهرية، حيث يستعمل هذا التقدير في التخطيط لعملية التدقيق، يتم تقدير مخاطر الرقابة عن طريق الخطوات التالية:

- ✓ فهم الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتطبيق؛
- ✓ تقدير خطر الرقابة في كل عملية من العمليات؛
- ✓ التخطيط ومن ثم اجراء اختبارات الرقابة وتقييم النتائج، ويتم تحديد حجمها وفق مستوى الخطر المقدر ومراجعة مدى ملاءمة مستوى خطر الرقابة المقدر.

ت- تقييم مخاطر الاكتشاف: يعمل المدقق على التتابع المنهجي السليم في إجراءات عملية التدقيق التي تمكنه من اكتشاف مخاطر التدقيق المرتبطة بقصور هذه الإجراءات في اكتشاف الأخطاء والغش، لذا بغية تقييم هذه المخاطر يتوجب على المدقق البحث والتركيز في النقاط التالية:

- ✓ كفاءة الإجراءات المعتمدة؛
- ✓ ملاءمة الإجراءات المعتمدة؛
- ✓ كفاية الإجراءات المعتمدة؛
- ✓ تمثيل العينة للمجتمع موضوع الفحص؛
- ✓ استقلال وحياد المدقق ومستوى تكوينه العلمي والعملي؛
- ✓ مستوى تنظيم مكتب التدقيق.

4.2.1. أهمية فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر التدقيق: تظهر أهمية فعالية نظام الرقابة الداخلية في التخطيط لتقييم مخاطر التدقيق من خلال ما يلي:

- **الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة:** وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 315 فإنه يجب على المدقق أن يحصل على فهم للعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك إطار التقرير المالي المطبق، وطبيعة المؤسسة بما في ذلك عملياتها وهياكل الملكية والحوكمة وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها، وتخطط للقيام بها، كذلك الطريقة التي يتم بها تنظيم المؤسسة وكيفية تمويلها، وذلك لتمكين المدقق من فهم فئات

المعاملات وأرصدة الحسابات وكل إفصاح متوقع في البيانات المالية، كذلك تقييم ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة متناسقة مع أعمال المؤسسة، ومتوافقة مع إطار التقرير المالي المعمول به (ISA 315, 2009, p. 06)،

– تعتبر أول خطوة يلجأ لها المدقق في عملية تقييم مخاطر التدقيق، حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلي فعال كلما أسرع المدقق في فهم إجراءات وسياسات المطبقة من قبل المؤسسة محل الفحص.

– كفاية ومناسبة أدلة الاثبات: يحصل المدقق على أدلة اثبات قوية إذا كان نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة فعال، وهذا يساعده في وضع إجراءات لتقييم مخاطر التدقيق بسهولة ودقة، حيث يقصد بمناسبة الأدلة المؤشر الذي يقاس به نوعية هذا الدليل، وحتى يكون مناسب يجب أن يكون ذات أهمية وموثوقية متصلة بأهداف التدقيق المتعلقة بالمعاملات وأرصدة الحسابات وكل افصاح له صلة، أما الكفاية فتعني كمية الأدلة اللازمة التي يقوم المدقق بجمعها لإجراء عملية التدقيق، حيث أنه يعتمد على خبرته وأحكامه المهنية في جمع القدر الكافي المقنع من هذه الأدلة (نوبلي و العمري، 2021، صفحة 528)، حيث يتم الحصول على أدلة الاثبات عن طريق مجموعة من الطرق والوسائل نذكر أهمها ما يلي: (لعروم ، 2021، الصفحات 187-188)

✓ **الفحص:** يشمل فحص السجلات والدفاتر الداخلية أو الخارجية، في شكلها الورقي أو الالكتروني، أو عن طريق الفحص الفعلي للأصل، حيث يوفر فحص السجلات والوثائق أدلة التدقيق على درجات مختلفة من الموثوقية، اعتمادا على طبيعتها ومصدرها.

✓ **المراقبة:** تتم عن طريق النظر إلى عملية أو إجراء يقوم به الآخرون على سبيل المثال مراقبة المدقق لجرد المخزون من قبل موظفي المؤسسة، أو مراقبة أداء أنشطة الرقابة.

✓ **المصادقات الخارجية:** تعتبر المصادقات الخارجية من بين الأدلة التي يحصل عليها المدقق كاستجابة مباشرة كتابية للمدقق من طرف آخر بالشكل الورقي أو الالكتروني أو بواسطة أخرى، كثيرا ما تكون هذه المصادقات مناسبة عند تناول الاثباتات المرتبطة بأرصدة محاسبية معينة، كما قد لا تكون مقتصرة على أرصدة محاسبية.

✓ **إعادة الحساب:** يقصد به إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات، ومن الممكن إجراء الحساب يدويا أو الكترونيا.

✓ **الإجراءات التحليلية:** تتكون الإجراءات التحليلية من تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية، كما تشمل كذلك حسبما هو ضروري بحث التقلبات أو العلاقات المحددة التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير.

✓ **الاستفسار:** يستخدم هذا النوع على نطاق واسع طيلة التدقيق إلى جانب إجراءات التدقيق الأخرى، يتراوح من استفسارات رسمية كتابية إلى استفسارات غير رسمية شفوية، ويعتبر تقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار.

5.2.1.اختيار أسلوب المعاينة المناسب لتحديد مخاطر التدقيق: تؤثر نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج التدقيق من الاختبارات التي ينوي المدقق القيام بها، وذلك للتحقق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية، فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه فإن المدقق يحد من الاختبارات التي سيجريها على الدفاتر والسجلات وذلك باستخدام أسلوب العينة الإحصائية حيث أن تدقيق العمليات المالية بالكامل أمر لا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه. (سليمان و السيد أحمد، 2019، الصفحات 300-301)، حيث تتمثل أساليب المعاينة في التدقيق فيما يلي: (لصنوني ، 2022، صفحة 686،688)

– **المعاينة الإحصائية:** يعتمد هذا الأسلوب على استخدام خطة معاينة ترتكز على الاستعانة بالأساليب الإحصائية وقوانين الاحتمالات، في تحديد حجم العينة الكفء واختيار مفرداتها وفي قياس كفاية دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه في تقييم نتائج معينة، يستخدم هذا الأسلوب عندما يكون مجتمع التدقيق يتكون من عدد ضخم من المفردات والعناصر المتجانسة.

– **المعاينة غير الإحصائية:** تعني أن يخطط المدقق العينة ويختارها ويقيم نتائج اختبار مفرداتها اعتمادا على حكمه الشخصي وخبرته المهنية، وفق هذا الأسلوب يختار المدقق مفردات العينة التي يعتقد شخصيا بأنها تتوفر على أفضل المعلومات.

يسمح نظام الرقابة الداخلية الفعال للمدقق من وضع خطة مبدئية لتقييم مخاطر التدقيق بدقة، حيث تجدر الإشارة إلى أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال وذو كفاءة، كلما سهل ذلك على المدقق عملية تقييم مخاطر التدقيق، حيث أن الرقابة الداخلية الفعالة تسمح

بتحديد كل نقاط الضعف الموجودة بالقوائم المالية، وبالتالي لن تكون هناك عوائق لتحديد الانحرافات الجوهرية التي سيتم فحصها، فطالما يوجد نظام رقابة داخلية فعال، يعني وجود أدلة إثبات قوية تمكن من تقليل التكلفة والجهد والوقت، مما تمكن المدقق من تقييم مخاطر التدقيق بدقة، التي تعكس جودة القوائم المالية، وإمكانية الاعتماد عليها من طرف الأطراف ذات المصلحة، ووضع الارشادات التي تقلل منها مستقبلا.

2. الجانب التطبيقي للدراسة:

تهدف الدراسة الميدانية تهدف إلى التعرف على أراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المزاولين لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حول دور نظام الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر التدقيق، وقد تم الاعتماد على استمارة مصممة من أجل جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، ثم القيام بتحليل ومناقشة أسئلة محاور الدراسة عن طريق معالجة البيانات التي جمعت من خلال هذه الاستمارة باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS,VERSION 23.

1.2. الإطار المنهجي للدراسة:

1.1.2. مجتمع وأداة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وقد تم توزيع 60 استمارة موزعة بين الاستبيان العادي والاستبيان الالكتروني، حيث تم جمع 45 إجابة أي ما نسبته 75%، وبعد تحليلها تبين أن هناك 36 استمارة منها صالحة للتحليل و09 استمارات تم استبعادها نظرا لأنها غير صالحة للتحليل، وبالتالي تم الاعتماد على 36 استمارة، أي ما يعادل 60% من حجم عينة الاستبيان الكلي الموزع.

2.1.2. وصف الاستبيان:

يتكون الاستبيان من جزئين، الجزء الأول يتمثل في البيانات الشخصية لعينة الدراسة والمتمثلة في كل من السن، الخبرة المهنية، التأهيل العلمي، المهنة، في حين يتمثل الجزء الثاني في 20 عبارة موزعة على 03 محاور، تتمثل هذه المحاور فيما يلي:

المحور الأول: الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة؛

المحور الثاني: كفاية ومناسبة أدلة الإثبات؛

المحور الثالث: اختيار أسلوب المعاينة المناسب.

وقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لقياس درجة إجابات المستجوبين على عبارات الاستبيان، بغية معرفة الاتجاه العام للآراء أفراد العينة، والموضح كما يلي: **جدول رقم (01): درجات مقياس ليكارت الخماسي**

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
الترميز	5	4	3	2	1
المجال	[4.2–5]	[3.4–4.2]	[2.6–3.4]	[1.8–2.6]	[1–1.8]

المصدر: من إعداد الباحثين

3.1.2. اختبار صدق وثبات الاستبيان:

للتأكد من ثبات أداة الدراسة قمنا باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ للتحليل الثبات كخطوة أولى لبناء تحليل الاستبيان، ولدراسة إمكانية تعميمه على بقية العينة، وكانت النتائج موضحة حسب الجدول التالي:

جدول رقم (02): اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

محاور الاستبيان	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
المحور الأول	06	69.5
المحور الثاني	07	62
المحور الثالث	07	77
الاستبيان ككل	20	76.9

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 23

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة ألفا كرونباخ بلغت عن المحور الأول 69.5 أما المحور الثاني فقدرت ب 62، وبالنسبة للمحور الثالث قدرت ب 77، وهي قيم أعلى من الحد الأدنى المقبول 60، كما تقدر نسبة ثبات الاستبيان ككل ب 76.9 وهي قيمة مقبولة لأنها تنحصر بين 0.7 و0.8، وتقترب من 1، ومنه يمكن تعميم نتائج الاستبيان على المجتمع ككل، وبالتالي الاستبيان صالح لأغراض الدراسة وتحليل النتائج، ويمكن الاعتماد على بياناته.

2.2. خصائص عينة الدراسة:

تناولنا في القسم الأول من الاستبيان البيانات الشخصية لأفراد العينة المدروسة، ويمكن توضيح هذه الخصائص في الجدول التالي:

جدول رقم (03): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمتغيرات الشخصية

البيان	الفئة	التكرار	النسبة
السن	أقل من 45 سنة	05	%13.8
	من 45 إلى 60 سنة	13	%36.1
	أكثر من 60 سنة	18	%50
التأهيل العلمي	ليسانس	18	%50
	ماستر	04	%11.1
	ماجستير	10	%27.8
	دكتوراه	04	%11.1
المهنة	محافظ حسابات	24	%66.6
	خبير محاسبي	12	%33.3
الخبرة المهنية	أقل من 15 سنة	08	%22.2
	من 15 إلى 20 سنة	10	%27.7
	أكثر من 20 سنة	18	%50

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 23

يتضح من خلال نتائج الجدول السابق أن معظم أفراد العينة سنهم يفوق 60 سنة بنسبة 50%، وأن أغلب الفئة المدروسة تأهيلهم العلمي في مستوى ليسانس بنسبة 50%، كما أن نسبة محافظي الحسابات تقدر ب 66.6%، أكبر من نسبة خبراء محاسبين التي تقدر ب 33.3%، أما بالنسبة للخبرة المهنية فأغلبهم يفوق 18 سنة بنسبة 50%، وهذا يدل على أن الفئة المدروسة لديها الخبرة الكافية للإجابة على أسئلة محاور الاستبيان.

3.2. تحليل نتائج الدراسة:

تم معالجة إجابات محاور الاستبيانات من خلال تفريغها في برنامج SPSS طبعة 23، باعتباره من أكثر البرامج المستعملة في التحليلات الإحصائية، وأكثرها دقة.

1.3.2. تحليل ومناقشة عبارات المحور الأول: " الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة".

يهدف المحور الأول إلى إظهار دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة، وكان اتجاه آراء عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (04): تحليل نتائج المحور الأول

رقم العبارة	عبارات المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يسمح نظام الرقابة الداخلي الفعال بالتعرف على طبيعة التنظيم المحاسبي، الإداري.	4.4722	0.69636	موافق بشدة
2	يسمح نظام الرقابة الداخلي الفعال بالدراسة العميقة للقانون الأساسي للمؤسسة.	4.4167	0.64918	موافق
3	المعرفة الدقيقة لطبيعة عمل المؤسسة يساعد المدقق على تقدير المخاطر وتشخيص المشاكل.	4.6389	0.48714	موافق بشدة
4	فهم طبيعة نشاط المؤسسة تمكن المدقق من تخطيط وأداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية.	4.1667	0.73679	موافق
5	الفهم الجيد لنشاط المؤسسة في ظل وجود نظام رقابة داخلي فعال يمكن المدقق من تقدير مخاطر التدقيق بدقة.	4.4444	0.50395	موافق بشدة
6	الفهم الجيد لنشاط المؤسسة يمكن المدقق من تقدير نسبة الثقة في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها.	4.5278	0.55990	موافق بشدة
المحور	**الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة**	**4.4444**	**0.23231**	**موافق بشدة**

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 23

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أفراد العينة وافقوا بالإجماع على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال له دور في تقييم مخاطر التدقيق وذلك من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد للمؤسسة محل الفحص، وهذا ما تؤكده قيمة المتوسط الحسابي للمحور الأول والتي بلغت 4.4444 والتي تقع في الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي.

حيث كان اتجاههم في كل العبارات بالموافقة بشدة ما عدا العبارة الرابعة التي كان اتجاهها نحو موافق، إضافة إلى أن الانحراف المعياري للمحور الأول ككل بلغ 0.23231 وهي أقل من الواحد مما يعني عدم تشتت آراء عينة الدراسة، ووجود تجانس في إجابات أفراد العينة، ما يدل أنها متفقة على دور فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تسهيلها لعملية الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة.

2.3.2. تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني : " كفاية ومناسبة أدلة الإثبات".

يهدف المحور الثاني إلى إظهار دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة، وكان اتجاه آراء عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (05): تحليل نتائج المحور الثاني

رقم العبارة	عبارات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	تساعد أدلة الاثبات الكافية والملاءمة المدقق في وضع برنامج جيد لعملية التدقيق، وبالتالي بلوغ هدفه بسرعة ودقة.	4.4444	0.50395	موافق بشدة
2	حصول المدقق على أي نوع من وسال أدلة الاثبات مرتبط بمدى كفاءة العمليات الداخلية للمؤسسة.	4.4722	0.69636	موافق بشدة
3	الحصول على أدلة إثبات من مصادر خارجية مستقلة عن المؤسسة يمد ضمانا للاعتماد على دليل الاثبات في تقييم مخاطر التدقيق.	4.5833	0.50000	موافق بشدة

4	الحصول على معلومات بطريقة مباشرة عن طريق الفحص والملاحظة يكون أكثر إقناعا من المعلومات المتحصل عليها بطريقة غير مباشرة.	4.3333	0.63246	موافق بشدة
5	اعداد البيانات المحاسبية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية يؤدي إلى الاعتماد أكثر على مخرجاته.	4.5278	0.55990	موافق بشدة
6	يجمع المدقق العناصر المقنعة والكافية للتحقق من مصداقية وصحة نسبة مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تحتويها البيانات المالية.	4.5278	0.55990	موافق بشدة
7	يسهل نظام الرقابة الداخلي الفعال على المدقق إجراءات تقييم مخاطر التدقيق لأنه يحصل على إثبات صحة أي عملية يفحصها.	4.5833	0.50000	موافق بشدة
المحور	**كفاية ومناسبة أدلة الإثبات**	**4.4960**	**0.30827**	**موافق بشدة**

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 23

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أفراد العينة وافقوا بالإجماع على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال له دور في تقييم مخاطر التدقيق وذلك من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة، وهذا ما تؤكده قيمة المتوسط الحسابي للمحور الثاني والتي بلغت 4.4960 والتي تقع في الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي.

حيث كان اتجاههم في كل العبارات بالموافقة بشدة، إضافة إلى أن الانحراف المعياري للمحور الثاني ككل بلغ .030827 وهي أقل من الواحد مما يعني عدم تشتت آراء عينة الدراسة، ووجود تجانس في إجابات أفراد العينة، ما يدل أنها متفقة على دور فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفير أدلة إثبات كافية وملاءمة.

3.3.2. تحليل ومناقشة عبارات المحور الثالث: " اختيار أسلوب المعاينة المناسب".

يهدف المحور الثالث إلى إظهار دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق من خلال اختيار أسلوب المعاينة المناسب، وكان اتجاه آراء عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (06): تحليل نتائج المحور الثالث

رقم العبارة	عبارات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	اختيار أسلوب المعاينة المناسب مرتبط بمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	4.4444	0.50395	موافق بشدة
2	يلجأ المدقق إلى أسلوب العينة الإحصائية حيث أن تدقيق العمليات المالية بالكامل أمر لا داعي له طالما أن نظام الرقابة الداخلي يمكن الاعتماد عليه.	4.5000	0.65465	موافق بشدة
3	اذا كانت العينة المختارة جيدة ونظام الرقابة الداخلي سليم غالبا ما تكون صفات العينة التي أظهرها الاختبار هي الصفات نفسها التي يتميز بها المجتمع ككل.	4.0000	0.89443	موافق
4	يساهم نظام الرقابة الفعال في تقليل الوقت وتوفير الجهد للمدقق في اختيار حجم العينة المطلوبة.	4.0556	0.79082	موافق
5	يؤدي وجود نظام رقابة داخلي فعال إلى إمكانية الحكم على المجتمع المراد فحصه انطلاقا من فحص العينة المختارة دون الحاجة إلى الفحص الشامل.	4.1667	0.77460	موافق

6	يؤدي وجود نظام رقابة داخلي فعال إلى تخفيض تكلفة البحث الطويل عن المعلومات التي تخص العينة المراد فحصها.	4.3611	0.83333	موافق
7	غالبا ما تظهر نتائج تقييم مخاطر التدقيق قريبة من 5% في ظل وجود إجراءات رقابة داخلية فعالة، وهي النسبة المقبولة عموما.	4.4167	0.50000	موافق بشدة
المحور	**اختيار أسلوب المعاينة المناسب**	**4.2778**	**0.40971**	**موافق بشدة**

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 23

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أفراد العينة وافقوا بالإجماع على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال له دور في تقييم مخاطر التدقيق وذلك من خلال توفير للمدقق أدلة إثبات كافية ومناسبة، وهذا ما تؤكده قيمة المتوسط الحسابي للمحور الأول والتي بلغت 4.2778 والتي تقع في الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي.

حيث كان اتجاههم في كل العبارات بالموافقة بشدة ما عدا العبارات الثالثة والرابعة والخامسة التي كان اتجاهها نحو موافق، إضافة إلى أن الانحراف المعياري للمحور الثالث ككل بلغ 0.40971 وهي أقل من الواحد مما يعني عدم تشتت آراء عينة الدراسة، ووجود تجانس في إجابات أفراد العينة، ما يدل أنها متفقة على دور فعالية نظام الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفيرها لأدلة إثبات كافية وملاءمة.

4.2. اختبار فرضيات الدراسة:

بما أن العينة تخضع للتوزيع الطبيعي فإننا نستخدم اختبار T لعينة واحدة، من أجل اختبار فرضيات الدراسة، حيث إذا كانت قيمة اختبار T بمستوى معنوية 0.00 أقل من 0.05 فإن الدراسة دالة إحصائيا وبالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية، وإذا كان اختبار T بمستوى معنوية 0.00 أكبر من 0.05 فإن الدراسة غير دالة إحصائيا وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

1.4.2. اختبار الفرضية الأولى: للتأكد من صحة الفرضية الأولى سيتم الاعتماد على نتائج المحور الأول، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

H0 : لا يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة.

H1 : يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة.

جدول رقم (07): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحور	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة.	06	4.4444	0.23231	11.479	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 23

نلاحظ من خلال الجدول أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة.، قد بلغ 4.4444 بانحراف معياري يقدر ب 0.23231، ونلاحظ أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 4 والفرق بينهما موجب يقدر ب 0.4444، كما أن قيمة T المحسوبة قد بلغت 11.479 وهي أكبر من قيمة T المجدولة عند العينة 36 التي تقدر ب 1.697، وقيمة Sig=0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه نقبل الفرضية البديلة: يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة.

2.4.2. اختبار الفرضية الثانية: للتأكد من صحة الفرضية الثانية سيتم الاعتماد على نتائج المحور الثاني، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

H0 : لا يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة.

H1 : يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة.

جدول رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المحور	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة.	07	4.4960	0.30827	9.655	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 23

نلاحظ من خلال الجدول أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة، قد بلغ 4.4960 بانحراف معياري يقدر ب 0.30827 ونلاحظ أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 4 والفرق بينهما موجب يقدر ب 0.4960، كما أن قيمة T المحسوبة قد بلغت 9.655 وهي أكبر من قيمة T المجدولة عند العينة 36 التي تقدر ب 1.697، وقيمة Sig=0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه نقبل الفرضية البديلة: يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة.

3.4.2. اختبار الفرضية الثالثة: للتأكد من صحة الفرضية الثالثة سيتم الاعتماد على نتائج المحور الثالث، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

H0 : لا يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من اختيار أسلوب المعاينة المناسب.

H1 : يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من اختيار أسلوب المعاينة المناسب.

جدول رقم (09): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المحور	عدد الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من اختيار أسلوب المعاينة المناسب.	07	4.2778	0.40971	4.068	0.000

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 23

نلاحظ من خلال الجدول أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من اختيار أسلوب المعاينة المناسب، قد بلغ 4.2778 بانحراف معياري يقدر ب 0.40971، ونلاحظ أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي 4 والفرق بينهما موجب يقدر ب 0.2778، كما أن قيمة T المحسوبة قد بلغت 4.068 وهي أكبر من قيمة T المجدولة عند العينة 36 التي تقدر ب 1.697، وقيمة Sig=0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه نقبل الفرضية البديلة: يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من اختيار أسلوب المعاينة المناسب.

3. النتائج ومناقشتها:

من خلال دراستنا للموضوع والنتائج المتوصل إليها، نقول أنه على أصحاب المؤسسات الاقتصادية بصفتهم أصحاب القرار والمسيرين، الاهتمام أكثر بنظام الرقابة الداخلية، باعتباره يعكس صورة المؤسسة بشكل كامل، ويسهل إعداد التقارير المالية التي تهم المؤسسة، والأطراف الأخرى ذات العلاقة، وخاصة المدقق الخارجي الذي يقوم بفحص هذه التقارير والتأكد من أنها تعكس الصورة الحقيقة للمؤسسة، وتبعا لنتائج الدراسة فإن نظام الرقابة الداخلية الفعال يساهم في تسهيل عملية تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة، وهذا ما تؤكده نتائج الجدول (04) بمتوسط حسابي عام بلغ 4.4444، كما يساهم في توفير أدلة إثبات كافية وملاءمة وهذا ما أثبتته نتائج الجدول (05) بمتوسط حسابي عام قدره 4.4960، ويسهل على المدقق اختيار أسلوب المعاينة المناسب الذي من خلاله يعمم نتائج العينة على باقي العمليات ذات العلاقة، وهذا ما أثبتته نتائج الجدول (06) بمتوسط حسابي عام قدره 4.2778.

الخلاصة:

يشكل نظام الرقابة الداخلية الفعال نقطة انطلاق للمدقق في مباشرة عمله، ووضع برنامج تدقيق يمكنه من الوصول إلى أهدافه المسطرة، حيث تساهم فعالية نظام الرقابة الداخلية في إعطاء للمدقق نظرة عامة حول المؤسسة، وتوفير أدلة إثبات تتميز بالكفاية والملاءمة، وبالتالي تمكن المدقق من اختيار العينة التي سيجري عليها اختباراته بكل سهولة.

نتائج الدراسة: من خلال الدراسة التي قمنا بها على مستوى عينة من ممتهني التدقيق في الجزائر، المتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، توصلنا إلى النتائج التالية:

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم ركائز المؤسسات الاقتصادية، حيث يعمل على زيادة درجة المصداقية والثقة في المعلومات؛
- تعد عملية تقييم مخاطر التدقيق مسؤولية تقع على عاتق مدقق الحسابات، يحدد من خلالها مجموعة الأخطاء المادية المتضمنة في القوائم المالية محل الفحص؛
- يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة؛
- يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة؛
- يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دورا مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال اختيار المدقق لأسلوب المعاينة المناسب؛
- تخضع عملية تقييم مخاطر التدقيق إلى مجموعة من العوامل أهمها ضرورة وجود نظام رقابة داخلية يعتمد عليه؛
- تساهم فعالية نظام الرقابة الداخلية في توفير الركائز المهمة التي تعتمد عليها عملية تقييم مخاطر التدقيق.

التوصيات: على ضوء ما تطرقنا له في الجانب النظري والجانب التطبيقي، يمكن وضع بعض الاقتراحات التي توصلت لها دراستنا

- ضرورة توجه المؤسسات الجزائرية نحو الرقمنة لتسريع عملية تبادل المعلومات وضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ضرورة توفير المؤسسات أدلة الاثبات لمدقق الحسابات التي يراها مناسبة من دون أي عوائق؛
- ضرورة تناسق إمكانيات المؤسسات مع المستوى التأهيلي والعلمي لمدقق الحسابات لتفادي وجود أي فجوة من شأنها التقليل من قيمة عملية التدقيق؛
- ضرورة تبني الدولة الجزائري لمعايير تدقيق دولية تهتم بموضوع نظام الرقابة الداخلية وموضوع مخاطر التدقيق.

الإحالات والمراجع:

1. Ayedh, M. A., Nurul , N. B., & Bin Zainuddin, M. T. (2021). The Impact of Internal Control System on the Accountability Practices in Waqf Institutions: Evidence from Al Rahma International Waqf. *12*(16), pp. 34-42.
2. Yakubu, I. N., Alhassan, M. M., Alhassan, A.-N. I., Adam, J., & Sumaila, M. R. (2017, April - September). The Effectiveness of Internal Control System in Safeguarding Assets in the Ghanaian Banking. *05*(01), pp. 544-557.
3. ISA 315. (2009). *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment* (Vol. 01). New York 10017 USA: International Auditing and Assurance Standards Board International Federation of Accountants.
4. Protiviti Knowledge Leader. (2020, 03 12). *Knowledge Leader Blog*. Consulté le 03 05, 2022, sur https://info.knowledgeleader.com/bid/161685/what-are-the-five-components-of-the-coso-framework

5. اسماعيل حنيش . (21 07، 2020). أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية. *18*(03)، الصفحات 66-84.
6. بلال شيخي ، و سامية فقير . (30 06، 2020). مخاطر التدقيق المحاسبي. *03*(01)، الصفحات 373-384.
7. حازم أحمد فروانة. (15 06، 2019). الرقابة الداخلية في البنوك التجارية. *17*(05)، الصفحات 152-172.
8. حفيظة لصنوني . (03 03، 2022). درجة الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري 530 السبر في التدقيق في الجزائر. *18*(28)، الصفحات 700-683.
9. سالم بشير قجبونة، عبد الله مفتاح الشويرف، و علي حسين زبلح. (31 12، 2020). فعالية نظام الرقابة الداخلية كمتغير وسيط بين البيئة التنظيمية وكفاءة المراجعة الداخلية. *05*(02)، الصفحات 521-538.
10. عبد الجليل لخذاري. (2019). أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية. 1-267. بسكرة، قسم العلوم التجارية، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
11. عبد الله عناني. (15 09، 2021). دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400. *05*(02)، الصفحات 87-100.
12. علي بن قطيب، و السعيد قاسمي. (31 12، 2016). أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية. *01*(06)، الصفحات 609-625.
13. محمد عبد الرؤوف سليمان، و ابراهيم جابر السيد أحمد. (2019). *الرقابة الداخلية على العمليات النقدية* (المجلد 01). مصر: دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع.
14. محمد أمين لعروم . (30 06، 2021). أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاولي المهنة بالجزائر-قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 الموسوم أدلة التدقيق. *06*(01)، الصفحات 183-200.
15. معمر قربة، و نبيلة هيلامي. (30 06، 2018). أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لمعيار المراجعة الدولي "315". *02*(01)، الصفحات 152-166.
16. نجلاء نوبلي، و أصيلة العمري. (20 10، 2021). دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية. *04*(02)، الصفحات 536-2023.
17. يحي سعيدي ، و سمراء جدي . (20 09، 2016). إسهام نظام الرقابة الداخلية الفعال في اقتصار الوقت والجهد المبذولين في عملية المراجعة. *07*(02)، الصفحات 90-101.