



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

**THE EFFECT OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM
ON THE QUALITY OF FINANCIAL REPORTS
A FIELD STUDY IN PRIVATE JOINT STOCK COMPANIES IN IRAQ**

BAYAR ABDULAZEEZ DARWESH

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2021



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية والمحاسبة

أثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية
دراسة ميدانية في شركات المساهمة الخاصة في العراق

بتيار عبد العزيز درويش

رسالة ماجستير

**THE EFFECT OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM ON THE
QUALITY OF FINANCIAL REPORTS
A FIELD STUDY IN PRIVATE JOINT STOCK COMPANIES IN IRAQ**

BAYAR ABDULAZEEZ DARWESH

**NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS**

MASTER'S THESIS

**SUPERVISOR
DR. RAMYAR REZGAR AHMED**

**NICOSIA
2021**

أثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية
دراسة ميدانية في شركات المساهمة الخاصة في العراق

بتيار عبد العزيز درويش

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف

الدكتور رامي رزكار احمد

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the "The effect of the internal control system on the quality of financial reports" prepared by "Bayar Abdulazeez Darwesh" defended on 31 /01/ 2021 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS



.....
Dr. Ramyar Rezzar Ahmed (Supervisor)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



.....
Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali (Head of Jury)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



.....
Assist. Prof. Dr. Wagdi M. S. Khalifa
Near East University


Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department


.....
Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Institute of Graduate Studies
Director


قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير بيار عبد العزيز درويش في رسالته الموسومة بـ " أثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية " نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2021 /01/31، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

أعضاء لجنة المناقشة


.....
الدكتور راميار رزكار احمد (المشرف)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة


.....
الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال


.....
الدكتور وجدي م. س. خليفة
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة

.....
الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير
معهد الدراسات العليا
المدير

DECLARATION

I'm BAYAR ABDULAZEEZ DARWESH; hereby declare that this dissertation entitled **'The effect of the internal control system on the quality of financial reports - a field study in private joint stock companies in iraq**, been prepared myself under the guidance and supervision of **Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- The full extent of my Thesis can be accesible from anywhere.
- My Thesis can only be accesible from the Near East University.
- My Thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my Thesis will be accesible from anywhere.

Date:31/01/2021

Signature

BAYAR ABDULAZEEZ DARWESH

الاعلان

أنا بتيار عبد العزيز درويش، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان أثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية في شركات المساهمة الخاصة في العراق، كانت تحت إشراف وتوجيهات الدكتور راميار رزكار احمد، ولقد أعددتها بنفسني تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى. هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ: 2021/01/31

التوقيع

بتيار عبد العزيز درويش

ACKNOWLEDGEMENTS

I extend my deepest thanks and gratitude to:

The honorable Dr. Ramyar Rizgar Ahmed (may God protect him and prolong his life, for his preference for supervising this study, and for honoring him with my advice and guidance until the completion of this thesis).

Honorable members of the discussion committee: Prof. Dr. Khairi Ali Auso and Dr. Wagdi M. S. Khalifa, may God preserve them, for your kindness to accept the discussion of this thesis.

The judges of the questionnaire surveyed the study, and they were able to contribute to the scientific output of the questionnaire.

شكر وتقدير

أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الإمتنان الى كل من:

الدكتور الفاضل (راميار رزكار احمد) حفظه الله وأطال في عمره، لتفضيله بالأشراف على هذا الدراسة، وتكرمه بنصحي وتوجيهي حتى اتمام هذه الرسالة.

اعضاء لجنة المناقشة الكرام: الاستاذ الدكتور (خيرى علي وسو) والاستاذ الدكتور (وجدي خليفة)، حفظهما الله لتفضلهما بقبول بمناقشة هذه الرسالة.

السادة محكمي الاستبانة الدراسة وكان لهم المساهمة في اخراج الاستبانة بصورة علمية.

ABSTRACT

the effect of the internal control system on the quality of financial reports A field study in private joint stock companies in Iraq

The study aimed to identify the internal control system and its impact on the quality of financial reports in Iraqi private shareholding companies. It also aimed to find out the effect of the control environment, its components, control activities, risk assessment, information and communication, and control over the characteristics of accounting information, (information relevance and honest representation), and the study population consists of The Iraqi private shareholding companies, which number (12) companies. As for the study sample, the random sampling method was used, represented by financial managers, accountants, internal auditors and members of audit committees. To achieve the objectives of the study, the analytical approach was used, and the (spss) program was used to analyze data and test hypotheses. .

The study reached many important results, including the existence of the correlation and its impact between the internal control system with its five dimensions (the control environment and its components, control activities, risk assessment, information, communication and control) on the quality of financial reports, and there is also a correlation and impact between the internal control system with its five dimensions in representation, Sincere quality of financial reports.

The study recommended the necessity of paying attention to the internal control system and financial reports, developing a program and an emergency plan to confront all emergency situations, giving the internal auditor independence, developing accounting systems that help in addressing deficiencies and problems that may face the work, and training the audit staff to prepare high-quality final financial statements. The study recommended the necessity of activating the role of audit committees in Iraqi private shareholding companies, increasing interest in supervisory reports, comparing them with previous periods of the company, and working to assess the quality of those reports.

Key words: internal control system, dimensions of the internal control system, quality of financial reports, suitability, honest representation

ÖZ

İç kontrol sisteminin finansal raporların kalitesine etkisi Irak'ta özel anonim şirketlerde bir saha çalışması

Çalışma, Iraklı özel hissedar şirketlerdeki iç kontrol sistemini ve bunun mali raporların kalitesi üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçladı. Ayrıca, kontrol ortamının, bileşenlerinin, kontrol faaliyetlerinin, risk değerlendirmesinin, bilgi ve iletişimin ve muhasebe bilgilerinin özellikleri üzerindeki kontrolünün (bilgi alaka düzeyi ve dürüst temsil) etkisini bulmayı amaçlamıştır ve çalışma popülasyonu, Iraklı özel hissedar şirketler (12) şirket. Çalışma örneğine gelince, mali yöneticiler, muhasebeciler, iç denetçiler ve denetim komitesi üyeleri tarafından temsil edilen rastgele örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın amaçlarına ulaşmak için analitik yaklaşım kullanılmış ve verileri analiz etmek ve hipotezleri test etmek için (spss) programı kullanılmıştır. .

Çalışma, beş boyutu (kontrol ortamı ve bileşenleri, kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme, bilgi, iletişim ve kontrol) ile iç kontrol sistemi arasındaki korelasyonun varlığı ve finansal sistem kalitesi üzerindeki etkisi de dahil olmak üzere birçok önemli sonuca ulaşmıştır. iç kontrol sistemi arasında beş boyutu temsil eden bir korelasyon ve etki vardır, Finansal raporların samimi kalitesi.

Çalışma, iç kontrol sistemi ve mali raporlara dikkat edilmesi, tüm acil durumlarla yüzleşmek için bir program ve bir acil durum planı geliştirilmesi, iç denetçiye bağımsızlık verilmesi, karşılaşılabilecek eksikliklerin ve sorunların ele alınmasına yardımcı olacak muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi gerektiğini önermektedir. yüksek kaliteli nihai mali tablolar hazırlamak için denetim personelini eğitmek.

Çalışma, Irak özel hissedar şirketlerinde denetim komitelerinin rolünün etkinleştirilmesi, denetim raporlarına ilginin artırılması, şirketin önceki dönemleriyle karşılaştırılması ve bu raporların kalitesinin değerlendirilmesi için çalışmanın gerekliliğini önerdi.

Anahtar kelimeler: iç kontrol sistemi, iç kontrol sisteminin boyutları, finansal raporların kalitesi, uygunluk, dürüst tem

ملخص

أثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية دراسة ميدانية في شركات المساهمة الخاصة في العراق

تهدفت من هذه الدراسة إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وأثره في نوعية التقارير المالية في المؤسسات بشكل عام و في الشركات المساهمة الخاصة العراقية بشكل خاص، كما تهدف لمعرفة أثر البيئة الرقابية ومكوناتها والانشطة الرقابية وتقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات والمراقبة في خصائص المعلومات المحاسبية ، (ملاءمة المعلومات والتمثيل الصادق) ، ويتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة الخاصة العراقية وعددها (12) شركة، واما عينة الدراسة فتم استخدام أسلوب العينة العشوائية، وتمثلت في المدراء الماليين والمحاسبين والمدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام النتائج بلمنهج التحليلي ، وتم إستخدام برنامج (spss) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة الى العديد من نتائج مهمة اهمها وجود علاقة الارتباط وأثر بين نظام الرقابة الداخلية بأبعاده الخمسة (البيئة الرقابية ومكوناتها والانشطة الرقابية وتقييم المخاطر والمعلومات والإتصالات والمراقبة) في جودة التقارير المالية، كما ان هناك علاقة الارتباط وأثر بين نظام الرقابة الداخلية بأبعاده الخمسة في التمثيل الصادق لجودة التقارير المالية.

ويوصي الباحث بضرورة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتقارير المالية ووضع برنامج وخطة طوارئ لمواجهة جميع حالات الطوارئ وإعطاء المدقق الداخلي الاستقلال وتطوير أنظمة محاسبية تساعد في معالجة أوجه القصور والمشاكل التي قد تواجه العمل وتدريب طاقم التدقيق على إعداد . القوائم المالية الختامية ذات جودة عالية. كما واوصت بضرورة تفعيل دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة الخاصة العراقية. وزيادة الاهتمام بالتقارير الرقابية ومقارنتها مع فترات سابقة للشركة والعمل على تقييم جودة تلك التقارير.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية ، ابعاد نظام الرقابة الداخلية، جودة التقارير المالية، الملاءمة، التمثيل الصادق.

TABLE OF CONTENTS

ACCEPTANCE/APPROVAL
DECLARATION
ACKNOWLEDGEMENTS	III
ABSTRACTIV
ÖZV
TABLE OF CONTENTSVI
LIST OF TABLESIX
LIST OF FIGURESXI
CHAPTER 1	1
THE GENERAL FRAMEWORK OF THE STUDY	1
1.1: Study Methodology	1
1.1.1: Introduction	1
1.1.2: the study Problem	2
1.1.3: Study hypotheses	3
1.1.4: Objectives of the study	3
1.1.5: the importance of studying	4
1.1.6: The limits of the study	4
1.2: Previous studies.....	5
1.2.1: Arabic Studies	5
1.2.2: Foreign Studies.....	12
CHAPTER 2	16
THEORETICAL FRAMEWORK OF THE STUDY	16
2.1: The nature of the internal control system	16
2.1.1: Define the internal control system and its objectives	16
2.1.2: Objectives of the internal control system	18
2.1.3: Components of the internal control system	21
2.1.3.1: control environment.....	21
2.1.3.2: Risk assessment	24
2.1.3.3: censorship activities	24
2.1.3.4: Information and Communication.....	29
2.1.3.5: Monitoring	29

2.1.4: Types of internal control system.....	30
2.1.4.1: Accounting control and accounting control	30
2.1.4.2: Administrative control and administrative control.....	32
2.1.4.3: internal tuning	35
2.1.5: Methods of evaluating the internal control system	36
2.2: Financial reports and accounting information characteristics	40
2.2.1: The concept of financial reporting	40
2.2.2: Financial Reporting Objectives.....	40
2.2.3: Types of financial reports	43
2.2.4: characteristics of accounting information.....	44
2.3: The internal control system and its impact on the credibility and fairness of financial reports	48
2.3.1: credibility	48
2.3.2: Justice.....	49
2.3.3: The internal control system and its impact on the credibility and fairness of the establishment of financial reports.....	54
CHAPTER 3	55
FIELD STUDY	55
3.1: method and procedures	55
3.1.1: introduction	55
3.1.2: Study methodology	55
3.1.3: The study sample.....	56
3.1.4: study tool	56
3.1.5: The statistical methods used.....	57
3.1.6: Personal and functional characteristics of the study sample.....	57
3.1.7: Resiliency and reliability	61
3.1.7.1: Resolution stability	61
3.1.7.2: veracity of scale	62
3.2: The results of the statistical analysis of the study and hypothesis testing.....	67
3.2.1: The results of the statistical analysis of the study.....	67
3.2.1.1: Dimensions of the internal control system	67
3.2.1.2: Quality of financial reporting.....	74
3.2.2: Analyze the results of a hypothesis test for the study	77

CONCLUSION	80
REFERENCES	82
APPENDICES	88
PLAGIARISM REPORT	96
SCIENTIFIC RESEARCH ETHICS COMMITTEE	97

قائمة المحتويات

.....	قرار لجنة المناقشة
.....	الاعلان
ج	شكر وتقدير
د	ملخص
س	قائمة الجداول
ض	قائمة الاشكال
1	الفصل الاول
1	الإطار العام للدراسة
1	1.1 منهجية الدراسة:
1	1.1.1 المقدمة:
2	2.1.1 مشكلة الدراسة:
3	3.1.1 فرضيات الدراسة:
3	4.1.1 أهداف الدراسة:
4	5.1.1 أهمية الدراسة:
4	6.1.1 حدود الدراسة:
5	2.1 الدراسات السابقة
5	1.2.1 الدراسات العربية:
12	2.2.1 الدراسات الأجنبية:
16	الفصل الثاني
16	الإطار النظري للدراسة
16	1.2 طبيعة نظام الرقابة الداخلية:

16	1.1.2 تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه:
18	2.1.2 أهداف نظام الرقابة الداخلية:
21	3.1.2 مكونات نظام الرقابة الداخلية:
21	1.3.1.2 بيئة الرقابة:
24	2.3.1.2 تقدير المخاطر
24	3.3.1.2 أنشطة الرقابة
29	4.3.1.2 المعلومات والاتصالات
29	5.3.1.2 المراقبة
30	4.1.2 أنواع نظام الرقابة الداخلية:
30	1.4.1.2 الرقابة المحاسبية والضبط المحاسبي:
32	2.4.1.2 الرقابة الإدارية والضبط الإداري:
35	3.4.1.2 الضبط الداخلي
36	5.1.2 طرائق تقييم نظام الرقابة الداخلية:
40	2.2 التقارير المالية وخصائص المعلومات المحاسبية:
40	1.2.2 مفهوم التقارير المالية:
40	2.2.2 أهداف التقارير المالية
43	3.2.2 أنواع التقارير المالية:
44	4.2.2 خصائص المعلومات المحاسبية
48	3.2 نظام الرقابة الداخلية وأثرها في مصداقية وعدالة التقارير المالية:
48	1.3.2 المصداقية:
49	2.3.2 العدالة:
54	3.3.2 نظام الرقابة الداخلية وأثرها في مصداقية وعدالة التأسيس التقارير المالية:

55	الفصل الثالث
55	الدراسة الميدانية
55	1.3 الطريقة والاجراءات
55	1.1.3 التمهيد:
55	2.1.3 منهجية الدراسة:
56	3.1.3 عينة الدراسة:
56	4.1.3 أداة الدراسة:
57	5.1.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:
57	6.1.3 الخصائص الشخصية والوظيفية لافراد عينة الدراسة:
61	7.1.3 ثبات وصدق الاستبانة:
61	1.7.1.3 ثبات الاستبانة
62	2.7.1.3 صدق المقياس:
67	2.3 نتائج التحليل الأحصائي للدراسة واختبار الفرضيات
67	1.2.3 نتائج التحليل الأحصائي للدراسة:
67	1.1.2.3 ابعاد نظام الرقابة الداخلية:
74	2.1.2.3 جودة التقارير المالية:
77	2.2.3 تحليل نتائج اختبار فرضيات للدراسة
80	الخاتمة
82	المصادر والمراجع
88	الملاحق
96	تقرير الانتحال
97	لجنة اخلاقيات البحث العلمي

List of Tables

Table 1: Scale degrees	57
Table 2: Years of Experience	57
Table 3 Qualification	58
Table 4: job position	59
Table 5: Staff training courses in internal control.....	60
Table 6: Cronbach's alpha coefficient to measure the stability of the resolution	61
Table 7: Correlation coefficient between the paragraphs of the first axis "control environment" and the total score for the axis	62
Table 8: Correlation coefficient between the paragraphs of the second axis "control activities" and the total score of the axis	63
Table 9: Correlation coefficient between the paragraphs of the third axis "risk assessment" and the total score for the axis	64
Table 10: Correlation coefficient between the paragraphs of the fourth axis "information and communication" and the total score for the axis.....	64
Table 11: Correlation coefficient between the paragraphs of the fifth axis "monitoring" and the total score for the axis	65
Table 12: Correlation coefficient between the paragraphs of the first axis "appropriateness" and the total score for the axis	66
Table 13: Correlation coefficient of the main paragraphs of the paragraphs of the second axis "honest representation" and the total score for the axis	66
Table 14: Arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation and response rate for each of the paragraphs of the first axis "control environment".....	67
Table 15: Arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation and response rate for each paragraph of the second axis "control activities"	69
Table 16: Arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation and response rate for each of the paragraphs of the third axis "risk assessment"	70
Table 17: Arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation and response rate for each paragraph of the fourth axis "Information and Communication"	71

Table 18: Arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation and response rate for each paragraph of the fifth axis "monitoring"	72
Table 19: Arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation and response rate for each paragraph of the first variable, the internal control system with its five dimensions.....	73
Table 20: The arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation and response rate for each of the paragraphs of the first axis "appropriateness to the quality of financial reports"	74
Table 21: Arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation, and response rate for each of the paragraphs of the second axis "honest representation of the quality of financial reports"	75
Table 22: Arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation, and response rate for each paragraph of the second variable, the quality of financial reports	76
Table 23: Test the main hypothesis	77
Table 24: The first sub-hypothesis test.....	78
Table 25: Second sub-hypothesis test	78

قائمة الجداول

- جدول 1: درجات المقياس 57
- جدول 2: عدد سنوات الخبرة 57
- جدول 3: المؤهل العلمي 58
- جدول 4: المنصب الوظيفي 59
- جدول 5: دورات الموظفين التدريبية في الرقابة الداخلية 60
- جدول 6: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة 61
- جدول 7: معامل الارتباط بين فقرات المحور الأول " البيئة الرقابية" والدرجة الكلية للمحور 62
- جدول 8: معامل الارتباط بين فقرات المحور الثاني "الانشطة الرقابية" والدرجة الكلية للمحور 63
- جدول 9: معامل الارتباط بين فقرات المحور الثالث " التقييم المخاطر" والدرجة الكلية للمحور 64
- جدول 10: معامل الارتباط بين فقرات المحور الرابع " المعلومات والاتصالات" والدرجة الكلية للمحور 64
- جدول 11: معامل الارتباط بين فقرات المحور الخامس " المراقبة" والدرجة الكلية للمحور 65
- جدول 12: معامل الارتباط بين فقرات المحور الأول " الملاءمة" والدرجة الكلية للمحور 66
- جدول 13: معامل الارتباط للفقرات الأساسية من فقرات المحور الثاني " التمثيل الصادق" والدرجة المجموع للمحور 66
- جدول 14: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الأول " البيئة الرقابية " 67
- جدول 15: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني " الاشطة الرقابية " 69
- جدول 16: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث" تقييم المخاطر " 70
- جدول 17: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الرابع " المعلومات والاتصالات " 71

- جدول 18: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الخامس " المراقبة " 72
- جدول 19: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المتغير الأول نظام الرقابة الداخلية بابعاده الخمسة 73
- جدول 20: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الأول " الملاءمة لجودة التقارير المالية " 74
- جدول 21: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني " التمثيل الصادق لجودة التقارير المالية " 75
- جدول 22: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المتغير الثاني جودة التقارير المالية 76
- جدول 23: اختبار الفرضية الرئيسية 77
- جدول 24: اختبار الفرضية الفرعية الاولى 78
- جدول 25: اختبار الفرضية الفرعية الثانية 78

List of Figures

Figure 1: study model	5
Figure 2: The relationship between input, operation and output	20
Figure 3: The Five Components of the Internal Control System	21
Figure 4: Steps to study the internal control system	38
Figure 5: Conceptual or conceptual framework for financial reporting	42
Figure 6: hierarchy of qualitative characteristics of accounting information	45

قائمة الاشكال

- رسم توضيحي 1: انموذج الدراسة 5
- رسم توضيحي 2: العلاقة بين المدخلات والتشغيل والمخرجات 20
- رسم توضيحي 3: المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية 21
- رسم توضيحي 4: خطوات دراسة نظام الرقابة الداخلية 38
- رسم توضيحي 5: الإطار المفاهيمي أو الفكري للإبلاغ المالي 42
- رسم توضيحي 6: هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 45

الفصل الاول

الإطار العام للدراسة

1.1 منهجية الدراسة:

1.1.1 المقدمة:

إزدادت أهمية إحكام نظام الرقابة الداخلية من جانب وإلتزام مراقب الحسابات بأخلاقيات المهنة وبذل العناية المهنية اللازمة وتشديد المساءلة على مراقب الحسابات بإزاء الأخطاء والتقارير المالية المضللة للجمهور من جانب آخر على أثر الفضائح المالية لكبرى شركات الأعمال في بداية القرن الواحد والعشرين، وظهر مفاهيم الحوكمة وتطبيقاتها وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية والحد من تعسف مجلس إدارة الشركات في تحقيق مصالحهم على حساب أصحاب المصلحة الآخرين وكذلك تحسين جودة العمل التدقيقي لمراقب الحسابات.

هذه الجهود كلها هي من أجل إصدار تقارير مالية تمثل الوضع المالي للمنشأة الإقتصادية ونتيجة نشاطها تمثيلاً عادلاً وإنها تحتوي على الإفصاح الكافي للعمليات المالية والخطط المستقبلية فضلاً عن السياسات المحاسبية.

تواجه الشركات والمنظمات في العالم تحديات مختلفة للغاية، مثل العولمة والتطور السريع لتكنولوجيا المعلومات وقطاع الصناعة والأعمال ، فضلاً عن مخاطر وتعقيد إدارة المعلومات والبيانات. مع هذه التغييرات، فإن المخاطر بما في ذلك مخاطر الاحتيال التي تواجهها المنظمات أو الشركات تتزايد بشكل كبير، واستجابة لهذا أصبحت الشركات والمنظمات الآن أكثر وعياً وبحاجة إلى طريقة جديدة لمنع الاحتيال واكتشافه ولتقليل مخاطر الاحتيال والغش المحتملة، فكانت هناك العديد من حالات الاحتيال في البيانات المالية في العقود الماضية، لذلك تعتبر نظام الرقابة الداخلية كأحد الاساليب المهمة في الحد من هذه الممارسات المذكورة وبذلك تعزز جودة التقارير المالية.

ويعد نظام الرقابة الداخلية من أهم الانظمة الرقابية التي تحد الحد من ممارسات غير سليمة داخل أي منظمة أو شركة، وكذلك تحمي ممتلكات وموجودات الشركة من الإختلاس وأداء العمل بدقة مما يمكن للمهتمين بالمعلومات المحاسبية سواء داخل المنشأة وخارجها بالإعتماد على سجلات الشركة وجودة تقاريرها المالية.

ولأن جودة التقارير المالية في الشركات تعد من أهم المواضيع التي يستطيع متخذ القرار الإعتماد عليها كأحد المقومات وإمكانية الثقة بها والإعتماد عليها، وتحقق جودة هذه التقارير توافر معايير عدة منها معايير قانونية ورقابية ومهنية وفنية. وبالإعتماد على هذه المعايير تصبح التقارير المالية ذات أهمية بالغة. وأن مستخدمي المعلومات المالية يجب ان يكونوا قادرين على الوصول إلى المعلومات التي يحتاجون إليها في الزمن المناسب في الحالة التي يكونون فيها في وضع يمكنهم من اتخاذ قرار أو توقع ضمن هذا السياق، ويكون توقيت المعلومات ذا أهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، ويعتبر مستخدمو المعلومات أن توقيت إعداد التقارير المالية هو عامل تكميلي مهم بالنسبة للمعلومات المحاسبية.

وبما أن نظام الرقابة الداخلية يلعب دور كبيرا في إكتشاف الأخطاء والإنحرافات والتأكد من الإلتزام بالسياسات والخطط الموضوعة، فقد أثبتت الحاجة إلى أهمية نظام رقابي داخلي سليم، حيث أنه تغطي جانبا مهماً من جوانب العمل في عملية الرقابة على العمل داخل المنظمة أو الشركة لما لها من أهمية كبيرة إزاء العمل المحاسبي. كما أن الشركات والمنظمات تقوم بوضع وعمل التقارير المالية بشكل دوري والتي توضح خلالها نتائج أعمال المؤسسة والمركز المالي لها وبعد ذلك تعرض هذه التقارير على المساهمين وكذلك توضيح كافة الأنشطة الاستثمارية والتشغيلية والتمويلية للمؤسسة خلال الفترة.

وتهدف التقارير المالية إلى تلبية احتياجات صانعي القرار، ووفقاً لذلك يتم تحديد التوقيت كواحدة من أهم خصائص المعلومات في التقارير المالية، ولتحقيق هذا الهدف يجب أن تكون التقارير المالية متاحة في الوقت المناسب لإبلاغ عملية صنع القرار. لذلك يجب نشر التقارير المالية في أقرب وقت ممكن بعد نهاية الفترة المحاسبية حتى تكون هذه التقارير تقارير ذات جودة عالية وخالية بدرجة كبيرة من الأخطاء والممارسات اللاأخلاقية.

2.1.1 مشكلة الدراسة:

يعد نظام الرقابة الداخلية من أهم مكونات تقدم الشركات وتحقيق طموحاتها. وتواجه الشركات بشكل عام الشركات المساهمة بشكل خاص بعض التحديات والمشاكل الناشئة عن سوء الإدارة وإنتشار بعض التجاوزات، في كلا نوعين الادارية وجوانب المالية، والتلاعب بالمعلومات

والبيانات في تقاريرها السنوية لتحقيق ربح معين ، وهو ما يعتبر الانحراف عما هو مخطط له وتقديم معلومات مضللة للمستثمرين المستقبليين التي تتخذ على أساسها قراراتهم، فضلاً عن ضعف التشريعات الرقابية التي تساهم في استخدام السلطة لخدمة الأهداف الشخصية، وأن إستغلال السلطة لخدمة الأهداف الشخصية تكون موجودة حتى على مستوى الشركات المساهمة العامة التي من المفترض ان تخضع لتشريعات وأنظمة ربما تجعلها تكسب قوة قانونية لكن تكون بنودها غير مطبقة نتيجة لضعف الرقابة من كافة الجهات او المساهمين في الشركات المساهمة العامة.

تتمثل المشكلة الرئيسية لهذه الدراسة في الإجابة على سؤال "ما هو تأثير نظام الرقابة الداخلية في جودة البيانات المالية لشركات المساهمة الخاصة؟"

وبناءً عليه يمكن الإجابة عن الأسئلة المتعلقة بالموضوع الآتية:-

- 1- ما تأثير نظام الرقابة الداخلية بأبعادها في جودة البيانات المالية ؟
- 2- هل تلتزم الشركات المساهمة بمتطلبات وقواعد نظام الرقابة الداخلية ؟

3.1.1 فرضيات الدراسة:

تستند الدراسة الى فرضية رئيسية

الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير معنوي لنظام الرقابة الداخلية بأبعادها (بيئة رقابية، أنشطة رقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والإتصالات، المراقبة) في جودة التقارير المالية.

وتتفرع منها فرضيتين :

1- يوجد تأثير معنوي لنظام الرقابة الداخلية بأبعادها (بيئة رقابية، أنشطة رقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والإتصالات، المراقبة) في ملاءمة جودة التقارير المالية.

2- يوجد تأثير معنوي لنظام الرقابة الداخلية بأبعادها (بيئة رقابية، أنشطة رقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والإتصالات، المراقبة) في تمثّل صادق لجودة التقارير المالية.

4.1.1 أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى معرفة تأثير نظام الرقابة الداخلية بأبعادها في جودة التقارير المالية في شركات المساهمة الخاصة ومن أهمها كالاتي:

- 1- معرفة تطبيق نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة وتأثيرها في جودة البيانات المالية.
- 2- تحليل مدى توافق وتأثيرات نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركات المحدودة.
- 3- معرفة كفاءة نظام الرقابة الداخلية المتبع في الشركات المساهمة مع معايير التقارير المالية.
- 4- تحديد أهمية تدريب الموظفين لدعم تحقيق الأهداف المرجوة وتطوير جودة التقارير المالية.
- 5- معرفة الوسائل التي تتخذها الشركات المساهمة في نظام الرقابة الداخلية.

5.1.1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من خلال تحديد ابعاد و اهمية نظام الرقابة الداخلية في الشركات والمؤسسات التي تعد من الدعائم الاساسية للشركات وجودة البيانات المالية، وجاءت الدراسة على شركات المساهمة لما تلعبه هذه الشركات من أهمية في دعم الأقتصاد الوطني وكذلك حاجة المجتمع الى هذا القطاع، ويمكن تلخيصها على النحو التالي:-

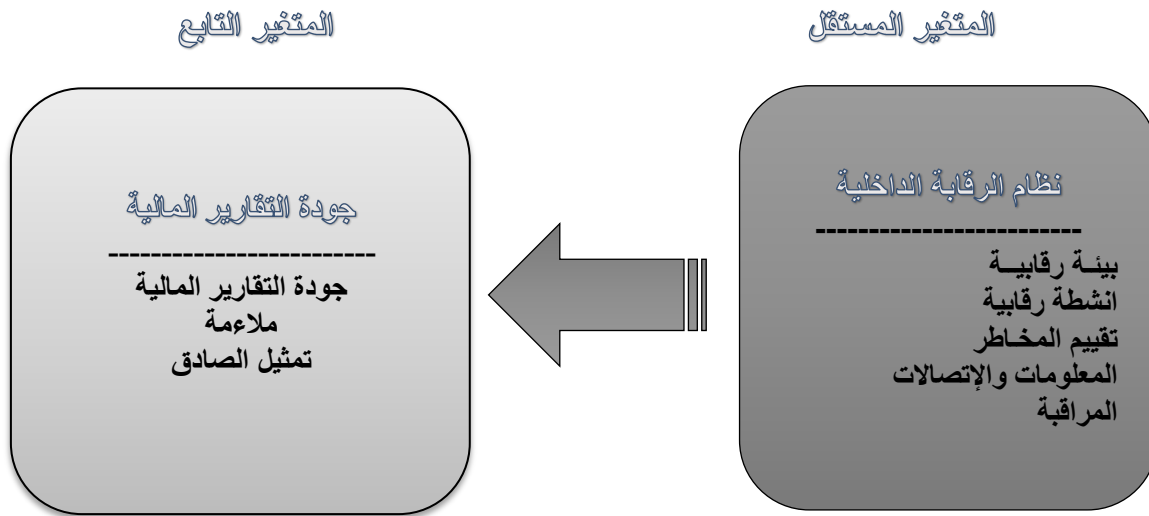
- 1- معرفة مفهوم وأهمية ومقومات نظام الرقابة الداخلية والدور الذي يلعبه في مخرجات النظام المحاسبي.
- 2- تنوير الشركات بأهمية نظام الرقابة الداخلية ومدى تأثيرها في جودة التقارير المالية.
- 3- توضيح ضرورة تحسين النظام الرقابة الداخلية، تقييم وسائل الرقابة الداخلية في الشركات.
- 4- تسهم الدراسة في تسليط الضوء على أداء الرقابة الداخلية وتأثيرها في جودة البيانات المالية لشركات المساهمة.

6.1.1 حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية للدراسة:** ستجري هذه الدراسة خلال العام (2020).
- الحدود المكانية للدراسة:** شركات المساهمة الخاصة التجارية العراقية.
- الحدود الانسانية للدراسة:** لجان التدقيق الداخليين والمدققين الداخليين في شركات المساهمة الخاصة التجارية العراقية.

7.1.1 أنموذج الدراسة:

رسم توضيحي 1: أنموذج الدراسة



2.1 الدراسات السابقة

1.2.1 الدراسات العربية:

1- دراسة (النعيم، 2005) بعنوان "أثر الرقابة الداخلية علي جودة المعلومات المحاسبية" رسالة ماجستير في جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، غير منشورة.

هدفت الدراسة الى التعرف على مفاهيم الرقابة الداخلية ومقوماتها الأساسية وبيان موقف مراقب الحسابات الخارجي وكيفية تقييمه لها والتعرف على المحاسبة وفروعها المختلفة مع توضيح الخصائص النوعية التي تعمل على جودة المعلومات المحاسبية، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي لمعرفة أبعاد المشكلة والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة كما اختبرت الدراسة الفرضيات التي هي نظام الرقابة الداخلية الفعال و يؤدي إلي جودة المعلومات المحاسبية، ويعتمد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وكمية حجم الاختبارات التي يقوم بها والمعلومات المحاسبية الموثقة كعامل اساسي في توفير الخصائص المهمة للمعلومات بانواعها المختلفة للمحاسبة في اتخاذ القرار كما توصلت الدراسة إلى كثير من النتائج المهمة :

أ- توفر نظام رقابي فعال في المنشآت مع توفر الشروط التي يجب توفرها يعطي معلومات محاسبية فاعلة يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين ويمكن الاعتماد عليها.

ب- أوصت الدراسة بتفعيل نظام الرقابة الداخلية لغرض تأدية دوره كاملا في الشركات، تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية بصورة جيدة مما يؤدي إلى مصداقية مخرجات النظام المحاسبي خصوصا الجودة ووجود كادر مؤهل علميا وعمليا.

2- دراسة (ساتي، 2007) بعنوان " أثر الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية "، رسالة رسالة ماجستير في جامعة السودان السودان للعلوم والتكنولوجيا ، منشورة.

هدفت الدراسة إلى بيان فعالية نظام الرقابة الداخلي وأثره في جودة التقارير المالية مع توضيح أثره في عملية ترشيد القرارات، وتحديد مسؤولية المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية كما اختبر الباحث صحة الفرضيات وهي التي يعتمد عليها المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية الفعال للحكم على مصداقية التقارير المالية، والتي تمثل مصدرا أساسيا للمعلومات بعد إجراء الدراسة واختبار صحة الفروض ، توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة أبرزها:

أ- نظام الرقابة الداخلية الفعال يؤدي إلي اطمئنان مجلس الإدارة، ويعتمد متخذ القرار على المعلومات المحاسبية أكثر من اعتماده على غير المحاسبية وضعف نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلي زيادة كمية الاختبارات.

ب- أوصت الدراسة بضرورة تقييم وتطبيق نظام الرقابة حتى تقلل من الأخطاء في الحسابات، ضرورة زيادة الاختبارات في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية.

3- دراسة (جمعة، 2012) بعنوان " تطبيق المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لمكونات الرقابة الداخلية لأغراض تدقيق البيانات المالية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 4، عدد 36.

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى تطبيق الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم لمكونات الرقابة الداخلية لأغراض تدقيق البيانات المالية عند تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وإستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تكونت عينة الدراسة من (112) محاسب (15) قانوني، كما تم تصميم إستبانة تضمنت (51) ، توصلت الدراسة إلى النتائج المهمة أبرزها:

1- لا تحتاج الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم والتي تتصف إدارتها بمشاركة انشطتها بشكل شامل للإجراءات المحاسبية او السجلات المحاسبية المتقدمة او السياسات المكتوبة.

2- الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم تطبق مكونات الرقابة الداخلية لأغراض تدقيق البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق بنسبة أقل من مستوى عال ، حيث كانت أعلى نسبة لمكون بيئة الرقابة وأقل نسبة لمكون تقدير المخاطر.

4- دراسة (دفع لله، 2013) " المراجعة الداخلة وأثرها في الرقابة علي الأداء المالي- دراسة حالة صندوق المعاشات"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

كما هدفت الدراسة إلي معرفة كفاءة وفعالية نظام الرقابة المتبع بالصندوق، والتعرف على معايير التدقيق المتعارف عليها داخل المؤسسات الحكومية، كما اختبرت الدراسة صحة الفروض الاتية: وهي ضعف الرقابة الداخلية يؤثر سلبا في الرقابة على الأداء المالي، استقلالية المدقق الداخلي تؤثر إيجابا في أدائه مما يكون له الأثر في التدقيق الداخلي كما انتهجت الدراسة المنهج الإحصائي وعبر أسلوب التتبع والاستقراء والاستنباط في إطار جمع وتحليل البيانات من واقع المصادر الأولية والثانوية ، وتوصلت الدراسة إلى نتائج مهمة ابرزها:

أ- ان نظام المراجعة الداخلية المتبع في الصندوق القومي للمعاشات ضعيف ويفتقر لبعض المقومات الأساسية للنظام الفعال، وعدم التدريب والتأهيل المستمر للمدققين الداخليين بالصندوق، عدم الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية وفي الاختبار تردى العمل المالي والإداري وغياب الشفافية

ب- أوصت الدراسة بالتدريب المستمر للعاملين بقسم التدقيق الداخلي، ويجب الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها من قبل المدققين الداخليين والتخطيط الجيد لعملية المراجعة الداخلية و إشراك العاملين بإدارة التدقيق.

5- دراسة (عبد الجابر، 2013)، بعنوان" مدى فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية في توفير أمن المعلومات الإلكترونية في الشركات الصناعية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2013.

هدفت الدراسة إلى السعي لاكتشاف مدى فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية المستخدمة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تخفيض مخاطر أمن المعلومات لديها والمعوقات التي تؤثر في فاعلية هذه الإجراءات. ولتحقيق هذا الغرض تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث اختارت الدراسة عينة مكونة من (30) شركة صناعية عاملة في الأردن تستخدم نظم المعلومات المحاسبية. توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة ابرزها:

وجود معوقات وتحديات تواجه تطبيق إجراءات رقابية داخلية فعالية ومنها عدم مواكبة التطور المتسارع لأساليب الاحتيال الالكتروني وأيضاً عدم دعم الإدارة لأنشطة الرقابة الداخلية على

أمن المعلومات من خلال توفير الكوادر المؤهلة وكذلك تحفيز العاملين في الشركات الصناعية للحصول على الشهادات المهنية ذات العلاقة.

6- دراسة (الشيخ، 2016) بعنوان " دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية " بقطاع الشركات الصناعية"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الزعيم الأزهرى، السودان.

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والرقابة الداخلية في مجموعة شركات معاوية للبرير ومصنع الثريا لصناعة الصابون، اما عينة الدراسة فمن الموظفين الذين يتولون مناصب قيادية وارشافية ذات مهام تتعلق بالرقابة الداخلية وتم توزيع استبانة عدد (60) يتم توزيعها على مجموعة من الموظفين الذين يعملون مناصب قيادية وإشرافية بمهام تتعلق بالرقابة الداخلية وتم استرجاع (55)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة الى استخدام برنامج (SPSS) لاختبار الفرضيات، وكذلك اتباع المنهج التاريخي. توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة ابرزها:

أ- وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق الرقابة الداخلية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وكلما زاد الاعتماد على الرقابة الداخلية زادت جودة المعلومات المحاسبية، أي يعني وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، والإدارة تمتلك مؤهلات علمية وخبرات مناسبة تجعلها ذات كفاءة عالية للقيام بالرقابة.

ب- أوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية من خلال الدورات التدريبية والندوات المتخصصة في العمل بالرقابة الداخلية والمؤهلات المهنية لموظفي الرقابة الداخلية وتحسين خبراتهم العلمية.

7- دراسة (السامرائي، 2016) بعنوان " أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية" دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية، وتكون مجتمع الدراسة من شركات صناعة الادوية المدرجة في بورصة عمان لعام 2016 ، والبالغ عددها (6) شركات، اما عينة الدراسة فقد شملت المدراء الماليين والمحاسبين وأعضاء لجان التدقيق الداخلي ورؤساء لجان التدقيق الداخليين والمدققين الداخليين العاملين في شركات صناعة الادوية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددهم (61) مفردة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم

استخدام المنهج الوصف التحليلي بالإضافة الى استخدام كل من تحليل الانحدار البسيط المتعدد وتحليل المسار لاختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة إلى نتائج مهمة ابرزها:

أ- أن عملية الرقابية في عملية التدقيق ومستوى المعلومات المحاسبية والاتصالات ومستوى المراقبة على الحسابات والضبط ومستوى تقييم المخاطر مثل الفساد ونتائج المتوسطات والانحرافات المحاسبية والمعيارية في شركات الادوية من وجهة نظر العينة كانت مرتفعة.

ب- تفعيل دور لجان التدقيق الداخلية وتقييم جودة التقارير المالية قبل رفعها للإدارة وتركيز التقارير الخاصة بنقاط الضعف التي تواجه العاملين في نظام الرقابة الداخلية كذلك وضع برامج رقابية جيدة وفعالة ورفع مستوي الرواتب والحوافز بالإضافة الى تقييم المخاطر التي تواجه الشركة باستمرار.

8- دراسة (الوادية، 2016) بعنوان " دور الرقابة الداخلية على المخزون السلعي في المحافظة على المال العام " دراسة ميدانية تطبيقية على وزارة الصحة الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسلامية- غزة، غزة ، فلسطين.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة الداخلية في المخزون السلعي في المحافظة على رأس المال العام، وتكون مجتمع الدراسة من موظفي وزارة الصحة الفلسطينية، اما عينة الدراسة في كل من له علاقة بالرقابة الداخلية والمخازن بلغ عددهم (50) موظف، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التطبيقي بالإضافة الى استخدام كل من تحليل الانحدار البسيط المتعدد وتحليل المسار لاختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة إلى نتائج مهمة ابرزها:

أ- توجد رقابة داخلية فاعلة على المخزون السلعي ويتم تطبيق دورة مستندية متكاملة للرقابة للمخزون السلعي ويتم المحافظة على المال العام من خلال تطبيق إجراءات رقابية على المخزون السلعي.

ب- وأوصت الدراسة بضرورة إعطاء المزيد من الاهتمام بتطبيق الدورة المستندية في الرقابة على المخزون والسعي الحثيث للاستعانة بوحدة الرقابة الداخلية عند دراسة الاحتياجات السنوية وعطاء المزيد من الاهتمام من قبل الإدارة العليا وتعزيز نظام الحوافز المادية والمعنوية للعاملين في الرقابة والتطوير مهارات العاملين ويسعى أيضا إلى تعزيز الرقابة الإلكترونية من خلال استخدام الأدوات الحديثة الرمز الشريطي (كالباركود).

9- دراسة (فديح، 2013) بعنوان " أثر خصائص لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسلامية- غزة، غزة ، فلسطين.

هدف البحث إلى التعرف على مدى تأثير خصائص لجان التدقيق (عدد أعضائها، استقلالية أعضائها، الخبرة المالية للأعضاء، عدد مرات اجتماع أعضائها، نسبة الأسهم التي يمتلكها أعضاء اللجنة) في جودة التقارير المالية في المصارف الفلسطينية ومدى تأثير تلك الخصائص من خلال حصول المصارف في تقرير نظيف يعكس جودة تقارير المالية، وتكون مجتمع الدراسة من المصارف المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة 2006 حتى عام 2011 وكان عددها (7) مصارف، أما عينة الدراسة فشملت مجتمع الدراسة ككل - جميع المصارف - وكانت عدد المشاهدات (42) مشاهدة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى استخدام نموذج الانحدار لاختبار الفرضيات. توصلت الدراسة إلى النتائج المهمة أبرزها:

أ- التزام جميع المصارف بتعليمات سلطة النقد، هناك علاقة مباشرة وعكسية بين حجم لجنة التدقيق وجودة التقارير المالية، وتبين وجود علاقة عكسية بين استقلالية أعضاء لجنة التدقيق وجودة التقارير المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمؤهل العضوية لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية، وكذلك لا يوجد أثر ذو دلالة نموذجية واحصائية لعدد اجتماعات لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية.

ب- أوصت الدراسة بضرورة توجيه سلطة النقد نحو تحديد شروط الاستقلالية الواجب توفرها في عضو لجنة التدقيق كما نصت عليها اللجان الدولية، ضرورة مراعاة وجود خبرة مالية ومحاسبية في أعضاء لجان التدقيق، الحجم الأمثل لعضوية لجان التدقيق بثلاثة أشخاص، ضرورة تفعيل دليل الحاكمية المؤسسية الذي ألزم كافة الشركات المدرجة الموجودة في سوق فلسطين للأوراق المالية بتشكيل لجان تدقيق، وضرورة الزام المصارف الفلسطينية بعمل ميثاق للجان التدقيق.

10- دراسة (شعت، 2017) بعنوان " أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير، جامعة الإسلامية- غزة، غزة ، فلسطين.

هدفت الدراسة إلى التعرف على انواع نظام الرقابة الداخلية وأثره في جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأعمال الاوراق المالية، كما هدفت

الدراسة لمعرفة أثر البيئة الرقابية ومكوناتها والانشطة الرقابية وتقييم المخاطر على خصائص المعلومات المحاسبية (ملاءمة المعلومات والتمثيل الصادق والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة)، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة والمحددة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددها (48) شركة، أما عينة الدراسة فتم استخدام أسلوب المسح الشامل، تمثل في المدراء الماليين والمحاسبين والمدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة أبرزها:

أ- وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أدوات الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية، الأنشطة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال، المراقبة والضبط الداخلي) وجودة التقارير المالية بأبعادها (ملاءمة المعلومات، التمثيل الصادق للمعلومات، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة) في الشركات المساهمة العامة والخاصة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وكذلك اتضح أن النظام الرقابي المستخدم في تلك الشركات فعال، وهناك فصل في الواجبات وتوزيع الصلاحيات والمسئوليات، وخلو القوائم المالية من التحريفات وعرضها بشكل واضح ومفهوم.

ب- أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالنظام الرقابي الإلكتروني، والتقارير الرقابية، ووضع برنامج وخطة طوارئ لمواجهة أي طارئ، منح المدقق الداخلي إستقلالية، تطوير النظم المحاسبية لتساعد في معالجة القصور والمشكلات التي قد تواجهه العمل، تدريب الكادر المشرف على إعداد القوائم المالية، ضرورة تفعيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة والخاصة المحددة سوق فلسطين للأوراق المالية.

11- دراسة (عبد العزيز، 2014) بعنوان " دور استقلال المراجع الخارجي في جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على ديوان المراجع القومي السوداني"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهرى، السودان.

هدفت الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة في استقلال المراقب الحسابات والوسائل والأساليب التي تدعم استقلاله ومعرفة العلاقة بين استقلال المراقب الحسابات وجودة التقارير المالية، وتكون مجتمع وعينة الدراسة من ديوان المراقب القومي السوداني، أما عينة الدراسة فقد اقتصرت في المراقبين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التاريخي المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي للجانب التطبيقي بالإضافة إلى استخدام برنامج (SPSS) لاختبار الفرضيات، توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة أبرزها:

أ- إنهيار بعض المؤسسات الكبرى بسبب عدم استقلال المراقب الحسابات وتدخل الإدارة في عمله مما يؤثر سلباً في جودة التقارير المالية، استخدام المراجعات الحديثة كالتحليلية أو الالكترونية والتزام المراقب بمعايير التدقيق ومعايير اعداد القوائم المالية تزيد من موثوقية ومصداقية التقارير المالية.

ب- أوصت الدراسة بسن تشريعات خاصة بمهنة التدقيق من قبل الدولة، وتأهيل المراقب مهنياً وأكاديمية، وإعطاء المراقب الحسابات السلطة والحماية القانونية، والزام المراقب بمعايير المهنة.

12- دراسة (محمد وآخرون، 2016) بعنوان " أثر الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية- دراسة حالة (مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية)"، رسالة ماجستير منشورة، كلية الدراسات التجارية، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

وهدف البحث إلى معرفة كفاءة نظام الرقابة الداخلية المتبع في مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية ومعايير التقارير المالية. واختبرت الدراسة الفرضيات وأهمها أن هناك علاقة بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية والالتزام باللوائح والإجراءات يساعد في وجود نظام رقابي جيد، وانتهجت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي بأسلوب دراسة الحالة ، توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة أبرزها:

أ- أن نظام الرقابة الداخلية لمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية كفاء و جيد.

ب- وجود نظام رقابة داخلية جيد بالشركة يؤثر إيجاباً في جودة التقارير المالية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراقب الخارجي يمكنه من تحديد نطاق الفحص الذي يقوم به، ومتابعة عناصر الرقابة الداخلية بإنشاء إدارة مستقلة للتدقيق الداخلية مما يخلق نظام رقابي فعال. واهتمام الإدارة والإشراف الدوري للعاملين ومعرفة مدي تطبيقهم للإجراءات يخلق نظام رقابي فعال.

ج- أوصت الدراسة بضرورة تدريب الخريجين وتأهيلهم ليصبحوا نواة حقيقية للمدقق الداخلي والفصل بين المسؤوليات والسلطات.

2.2.1 الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Bayyoud & Sayyad-2015) بعنوان " The Impact of Internal Control and Risk Management on Banks in Palestine " المجلة

الدولية المحاسبة والاقتصاد وعلوم الإدارة ، مجلد 3، عدد3، فلسطين.

هدفت الدراسة الى معرفة أثر الرقابة الداخلية وادارة المخاطر في المصارف العاملة في فلسطين من خلال التعرف على القواعد الإصلاحات المصرفية الجديدة في تحديد المخاطر ومن ثم تقييمها التي تواجه تلك المصارف والتخفيف من تلك المخاطر، وتكون مجتمع الدراسة من جميع مدراء المصارف العاملة في فلسطين، اما عينة الدراسة فتمثلت بـ(10) مدراء، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام برنامج (SPSS) التحليل البيانات واختبار الفرضيات. توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة أبرزها:

أ- تحسن القطاع المصرفي الفلسطيني بعد تنفيذ الإصلاحات والقوانين الجديدة المتعلقة بالرقابة الداخلية على المخاطر واستراتيجيات الإدارة ، ولوحظ أن المصارف ما زالت تعاني من مشاكل معينة ، مثل تقلبات الأسعار في ظل عدم وجود عملة وطنية ، ومن بين القضايا التي تمت معالجتها عدم وجود لجنة مستقلة عن الرقابة الداخلية. وتم التحكم في مخاطر هذه المصارف لأن بعض المصارف تلتزم بسلطة النقد وإطار بازل (2)، تؤثر أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر تأثيراً إيجابياً في الكمية والأداء. جودتها ، والأساليب المتبعة في هذه المصارف تتوافق مع المعايير الدولية من حيث درجة الامتثال.

ب- أوصت الدراسة بضرورة إصلاح نظام الرقابي الداخلي بحيث يصبح بشكل فعال أكثر في تصحيح الأخطاء والانحرافات، العمل على تدريب الموظفين باستمرار وتطويرهم.

2- دراسة (Kariuki, G.M., 2009)، بعنوان " Recognized Investors' Perceptions on Quality of Financial Reporting in country of Kenya "

، اطروحة دكتوراه، جامعة نيروبي، كينيا.

هدفت الدراسة الى دراسة أثر نوعية المعلومات المالية في التقارير السنوية المالية على كفاءة الاستثمار وقرارات المستثمرين في كينيا، حيث تساعد تلك المعلومات المستثمرين في بناء تصوراتهم في حالات اتخاذ القرارات الاستثمارية والتعرف على التحديات التي قد تواجههم، وتكون مجتمع الدراسة من كافة المستثمرين في الاستثمار المؤسسين المشاركين، اما عينة الدراسة فتمثلت بـ (48) من المشاركين، ولتحقيق هدف الدراسة عن طريق استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

المعلومات الواردة في التقارير المالية والتي تشكل أهمية لدى المستثمرين المؤسسين في كينيا هي اجمالي الموجودات والمطلوبات غير المتداولة والارباح المحتجزة والتدفقات النقدية من الانشطة في موضوع الاستثمارات حصة الربح السهم الواحد، وينظر الى التقارير المتعددة

المالية للشركات الاستثمارية من حيث اكتمالها وقابليتها للمقارنة والاتساق بانها جيدة بينما من الفهم والعرض الصادق والحياد والقدرة على التنبؤ في التوقيت المناسب.

3- دراسة (Song & Kemnp-2013) بعنوان " هل وجود برنامج إدارة مخاطر للمشروع يؤثر على أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية على التقارير المالية"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة بيس، نيويورك، ولايات المتحدة الأمريكية.

هدفت الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية على تقارير المشروع المالية، وما إذا كانت إدارة المخاطر تقلل من خطر نقاط الضعف المادية في الرقابة على التقارير، وقد بلغت عينة الدراسة (86) شركة، كما اعتمد الباحث المنهج الاستكشافي. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

أبلغت (43) شركة من عينة الدراسة عن وجود نقاط ضعف في نظامها والباقي لا يعاني من أية مشاكل، أن وجود نظام الإدارة المخاطر في الشركات العامة يقلل من وجود المشاكل المادية في نظام الرقابة الداخلية.

4- دراسة (Martinez and Fuentes -2007)، بعنوان " The Impact of Audit Committee Characteristics on the Enhancement of the Quality of Financial Statement: an experiential study in the Spanish contex " دراسة منشورة، في مجلة (corporate governance) جامعة كاستيلون ، كلية العلوم القانونية والإقتصاد.

هدفت الدراسة لتحليل العلاقة بين احتمال أن تتسلم الشركة تقرير نظيف من مراقب الحسابات الخارجي كمقياس لجودة التقارير المالية وبيان وجود خصائص لجنة التحقيق، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في السوق المالي في اسبانيا، أما عينة الدراسة تمثلت بـ(380) شركة اسبانية مدرجة خلال 1999-2001، للتوصل الى أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام نموذج الانحدار المتعدد. توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة ابرزها:

أ- وجود علاقة طردية بين امتلاك أعضاء لجنة التدقيق الاسهم الشركة واستلام تقرير متحفظ، وجود لجنة التدقيق ليس له تأثير في استلام الشركة تقرير متحفظ يحتوي على عدم التأكد، هناك تأثير لحجم لجنة التدقيق واستقلالية أعضائها في استلام الشركة لتقرير متحفظ

ب- أوصت الدراسة الحاجة الي تقييم فاعلية لجان التدقيق والحاجة الي المزيد من الأبحاث التي تحلل العلاقة بين خصائص لجان التدقيق ورأي المدقق الخارجي في بيئات دولية مختلفة.

مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

جاءت هذه الدراسة مكملةً للدراسات السابقة ، وإن العرض السابق للدراسات سواء العربية أو الأجنبية منها، يبين أن موضوع تأثير نظام التدقيق و الرقابة الداخلية في جودة البيانات المالية شغل حيزاً واسع الأهمية من طرف الباحثين، لذا هناك وتتشابه بين الدراسات التي تمت في الوقت الحالي مع بعض الدراسات تمت في السابقة في تناولها لمواضيع مثل نظام التدقيق و الرقابة الداخلية وجودة البيانات المالية و تأثير نظام التدقيق و الرقابة في جودة التقارير المالية ، ولغرض بيان ما يبرز هذه الدراسة عن سابقتها، تم إجراء بعض المقارنات وسيتم عرضها على النحو الاتي :

1- أعطت هذه الدراسة دوراً للتقارير المالية وأوضحت تأثير أبعاد الرقابة الداخلية (بيئة رقابية، أنشطة رقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والإتصالات، المراقبة)في جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة العراقية.

2- تطبيق الدراسة على الشركات المساهمة الخاصة خلافاً للدراسات السابقة التي تطبق عادة على الشركات المساهمة العامة.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

1.2 طبيعة نظام الرقابة الداخلية:

1.1.2 تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه:

يعرف الرقيب لغوياً بأنه (الحافظ والمنتظر الذي لا يغيب عنه أمر) والإرتقاب هو الإنتظار (الرازي، 1981 : 252) وأن الرقيب هو أسم من أسماء الله الحسنى ونجد هذا المعنى واضحاً في قوله تعالى: (إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلِيمُكُمْ رَقِيباً) (النساء: من الآية 1). أما المعنى الإصطلاحي لها فيعني: دوام ملاحظة الشيء المقصود في سيرته باتجاه الحق ومواصلة العلم به بالنظر إليه ومن خلال ذلك نجد أن الرقابة هي مراقبة سير الأعمال المستمرة بقصد التقويم.

وقد تناول تعريف نظام الرقابة الداخلية عدد من المنظمات المهنية الدولية والأجنبية ففي بداية تطبيقات الرقابة الداخلية كانت تركز على مراقبة النقد ثم توسعت إلى مراقبة الأصول الأخرى إذ عرّف عام 1936 من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، بأنها مجموعة من الإجراءات والطرائق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى واكتشاف الأخطاء وضمان دقة السجلات . (الألوسي، 2003، 214).

ثم تغير تعريف نظام الرقابة الداخلية إذ عرفه المعهد نفسه عام 1949 بأنه (الخطة التنظيمية ومجموعة الطرق والأساليب التي تتبعها المنشأة من أجل حماية موجوداتها والتأكد من دقة وإمكانية الإعتماد على بياناتها المحاسبية ورفع الكفاية الإنتاجية وتشجيع الإلتزام بسياسات الإدارة). (الجزار، 1979 : 9)

وفي عام 1953 أصدر معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز تعريفاً لنظام الرقابة بأنه (نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة من محاسبية ومالية ضعتها الإدارة بهدف

تحسين سير العمل في المؤسسة، وتشمل نظام الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي ورقابة الموازنة و وسائل أخرى مثل: التكاليف المعيارية والتقارير الدورية).

وكما عرّفها إتحاد المحاسبين الدولي (IASC) في المعيار الدولي رقم (400) بأنه (الإجراءات و السياسات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في بلوغ هدفها المتمثل في ضمان التنفيذ العملي المنتظم للعمليات بما في ذلك الإلتزام بالسياسات الإدارية وحماية الموجودات وإكتشاف مواضع الإحتيال والأخطاء وضمان دقة الدفاتر المحاسبية وإكتمالها وتوفير البيانات مالية يمكن الإعتماد عليها في الوقت المحدد).

وعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه (خطة المنظمة والطرق التي تستعملها منشآت الأعمال لحماية موجوداتها وتزويدها بالمعلومات الدقيقة والموثوق بها، لترقية وتحسين الكفاية التشغيلية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المفروضة) .

وأحدث تعريف لنظام الرقابة الداخلية جاء من لجنة رعاية المصالح (COSO) بأنه (عمليات تنجز من مجلس إدارة المنشأة وإنها صممت لتوفير التأكيد المعقول فيما يتعلق بإنجاز الأهداف الاتية) :-

- كفاية العمليات وفعاليتها.
- إمكانية الإعتماد على التقارير المالية.
- الإلتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة السارية المفعول.

وبشكل عام فإن النظرة الحديثة لنظام الرقابة الداخلية على وفق مفهوم اللجنة أعلاه هي :

- ضوابط الرقابة الوقائية.
- ضوابط الرقابة الكاشفة (المتزامنة).
- ضوابط الرقابة التصحيحية.
- ضوابط الرقابة الرادعة.

وعرّفه معهد المدققين الداخليين الامريكيين (IIA) أنه: (نشاط مستقل وموضوعي وتوكيدي وإستشاري صمم من أجل إضافة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها ويساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال الإلتزام بمنهج نظامي منضبط لتقويم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم). (الرماحي، 2005:2)

وعرفة مجلس المعايير والقواعد المحاسبية المحلي في الدليل رقم(4) أنة:(السياسات والاجراءات المتخذة من قبل الادارة التي تعمل لتحقيق اهداف المنشأة وتضمن العمل المنظم

والعملي للعمليات في الالتزام بالسياسات قسم الادارة والمحافظة على كافة الموجودات واكتشاف ومنع الاخطاء وصحة القيد وإكمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمل عليها في الوقت المناسب).

2.1.2 أهداف نظام الرقابة الداخلية:

1- توفير الحماية لموجودات المنشأة : عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الموجودات (أن الموجودات هي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة معينة وتكون ناتجة من صفقات أو أحداث ماضية). (فيرنون كام، 2000:143)

هناك تفسيرات متعددة لمصطلح الحماية ومن أهم هذه التفسيرات أنها عبارة عن تحقيق الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة العمليات وذلك بقصد إخفاء غش أو إختلاس فالأخطاء المتعمدة ترتكب بواسطة أشخاص غير أمناء يحملون نوايا إحتيالية وبتخطيط مدروس ويتم ذلك عن طريق إثبات قيد محاسبي بالكامل أو عن طريق التحريف في السجلات وبشكل لا يبدو متعارضاً مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية كما هو الحال في إثبات أسماء وهمية ضمن قوائم الرواتب والأجور لتغطية إختلاس في النقدية ويكون قيد الأجور مطابقاً لإجمالي كشف الأجور على الرغم من وجود هذه الأخطاء.

وقد يقصد بـ(الحماية) الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة وذلك نتيجة التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية كما هو الحال في تسجيل مصروف إيرادي على إنه مصروف رأسمالي مما يؤدي إلى تضخم في الربح وزيادة قيمة الموجودات أو أخطاء حسابية كعمليات الجمع والطرح أو نقل الجمع الارقام والعمليات من صفحة إلى أخرى وغالباً ما يرجع سبب هذه الأخطاء إلى عدم كفاءة العاملين في الحسابات وتدريبهم بدرجة غير كافية وقد يقصد بكلمة حماية الوسائل المتعددة في المحافظة على الموجودات ضد الأمور غير المرغوب فيها كافة مثل : الغش والإختلاس والسرقة والخسارة. (عثمان، 1999:71)

2- توفير الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الإعتماد عليها: يترتب على مزاوله الأنشطة المختلفة للمنشأة مجموعة من العمليات المالية وغير المالية التي تتطلب تطبيق نظام الرقابة الداخلية عليها وتنتج هذه العمليات عن وجود مبادلة إنتاج المنشأة أو خدماتها مع أطراف خارج المنشأة وإستعمال بعض الموجودات وتحويلها داخل المنشأة من خلال سلسلة من الخطوات تتضمن التصريح بالعمليات وتنفيذها وتسجيلها دفترياً والمحاسبة عن نتائجها سنتناولها فيما يلي: (الصحن وسرايا، 2003:138)

أ- التصريح بالعمليات : تتضمن هذه الخطوة مجموعة السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراءات التبادل التجاري وعمليات التحويل أو استعمال الموجودات في أغراض محددة ولتحقيق أهداف معينة.

ب- تنفيذ العمليات : تتمثل الخطوة الثانية بالنسبة لعمليات المبادلة التي ينتج عنها مجموعة العمليات التي تمارسها المنشأة في تنفيذها والتي تم إقرارها والتصريح بها في الخطوة السابقة.

ج- التسجيل الدفترى للعمليات : بعد التصريح عن العمليات وتنفيذها وفقاً للخطوة الأولى والثانية يتم تسجيل البيانات التي تمت ونفذت في السجلات ودفترياً كخطوة ثالثة.

د- المحاسبة عن نتائج العمليات : تأتي خطوة أخيرة متمثلة في تحديد نتيجة العمليات المختلفة التي قامت بها المنشأة خلال المدة والمحاسبة عن هذه النتائج. ويُعدُّ ضبط البيانات المحاسبية واختبار دقتها من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية بحيث يمكن الإعتماد عليها في رسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات.

3- الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية : إن تنمية الكفاءة الإنتاجية تتأتى من تجنب نواحي الإسراف والضياع في استعمال الموارد المتاحة للمنشأة ويتحقق الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية من خلال استعمال أساليب متعددة من أهمها : استعمال الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية ودراسة الحركة وأساليب الرقابة على الجودة ويصاحب استعمال هذه الأساليب إجراء بعض التحليلات الإحصائية وإعداد نظام للتقارير الدورية لتدقيق المعلومات خلال المستويات الإدارية المختلفة وقد يتطلب الأمر إعداد برامج تدريبية للعاملين لمساعدتهم في إنجاز المسؤوليات المحددة ورفع كفاءة أدائهم.

والشكل الآتي يوضح مراحل العملية الإنتاجية :

رسم توضيحي 2: العلاقة بين المدخلات والتشغيل والمخرجات



تغذية عكسية

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على (الصحن وسرايا، مصدر سابق:143)

4- الإلتزام بالسياسات الإدارية : التي تمثل القواعد والإجراءات التي تضعها الإدارة للوصول إلى الأهداف المرسومة والتقليل من الأخطاء والسرقة التي قد تحدث والإلتزام بالقوانين واللوائح الملائمة وتحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن إنسياب العمل. (الأفندي، 2006 : 54)

وكما هو معلوم هناك نوعان من السياسات الإدارية :

النوع الأول : السياسات الإدارية طويلة الأمد.

النوع الثاني : السياسات الإدارية قصيرة الأمد ومن أمثلتها سياسة التمويل وسياسة الإنتاج وسياسة الشراء وسياسة التوزيع وسياسة الإئتمان.

عند وضع أية سياسة يرتبط الأمر بتحديد الواجبات والمسؤوليات والإجراءات التي يتعين إتباعها عند تنفيذ السياسات. هذا ومن تحديد الواجبات والمسؤوليات يتطلب تفويض أفراد التنظيم قدرأ من السلطة يتناسب مع حجم هذه الواجبات.

5- إعطاء الموظفين الثقة بصحة العمليات والنشاطات المنفذة في مختلف المستويات وفي أماكن متعددة. (أبو صقر، 1982:60)

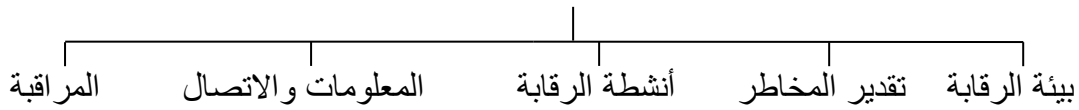
6- مساعدة الإدارة في أداء واجباتها بفاعلية وكفاءة من خلال إمداد الإدارة بتحليل البيانات المالية والمشاكل التي تواجه الأنظمة الرقابية والخطط والإجراءات.

7- الإستعمال الكفاء والإقتصادي للموارد التي تستخدم في المؤسسة وتجنب نواحي الإسراف والقصور في إستعمال الموارد المتاحة بحيث تركز الإدارة جهودها في مراقبة الانحرافات ومتابعتها. (قاسم، 2004 : 2001) وكي يحقق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة أهدافه لابد أن يقوم على مكونات معينة إذ يتوجب على إدارة المنشأة توفيرها وهذا ما سيتم توضيحه لاحقاً.

3.1.2 مكونات نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية ذا فاعلية في تحقيق الأهداف المذكورة سابقاً لابد من توافر مجموعة مكونات أساسية لتحقيق هذه الفاعلية وقد تناول المعنيين والمختصين بنظرية النظم عموماً ونظم الرقابة الداخلية خصوصاً بالبحث والدراسات الميدانية وكذلك المنظمات المهنية لتحديد مكونات النظام الأساسية وهي كما موضح في الشكل الآتي:

رسم توضيحي 3: المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث بإعتماد على (أرينز ولوباك، 2001:383)

ويوضح الشكل أعلاه أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى وبدون وجود بيئة رقابة فعالة لن يوصل عن العناصر الأربعة المهمة رقابة داخلية فعالة و جودتها يعنى معرفة المدقق أساساً بأنواع الرقابة التي تصمم لمنع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

1.3.1.2 بيئة الرقابة:

تعني بيئة الرقابة السياسات والإجراءات التي تعكس إتجاهات الإدارة العليا، وملاك المنشأة وإن بيئة الرقابة تمثل جوهر الرقابة الفعالة في أداء المنشأة فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن عملية الرقابة شيء اساس سيفهم باقي الموظفين ذلك وسيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الضوابط الرقابية الموضوعية وبالعكس إذا كانت الإدارة العليا لا تدعم الرقابة فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها وتشمل بيئة الرقابة :

أ- الإستقامة والقيم الأخلاقية : يعد هذا الانموذج منتجاً للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالشركة وكيف يمكن توصيلها والإلتزام بها في عمل وتشمل تصرفات قسم الإدارة لأنهاء أو تخفيض الحوافز أو الإغراءات التي تدفع الأفراد إلى إرتكاب تصرفات (غير مستقيمة وغير قانونية أو غير أخلاقية) وتشمل أيضاً توصيل معايير القيم الأخلاقية والسلوكية الخاصة بالمنشأة إلى الأفراد من خلال سياسات موضوعية.

وبشكل عام فإن على الإدارة تبني رسالة مفادها عدم التنازل عن الإستقامة والقيم الأخلاقية وإيصال هذه الرسالة للموظفين وإدراكهم لمضمونها والإلتزام قولاً وفعلاً وبشكل مستمر بأعلى المعايير الأخلاقية في تعاملها مع الأطراف كافة . (الرماحي,مصدر سابق:32)

ب- الإلتزام بالصلاحية : تمثل الصلاحية في المعرفة والمهارة الضروريين لتنفيذ الأفراد للمهام المكلفين بها ويمثل الإلتزام بالصلاحية الإعتبارات التي تحددها الإدارة بمستويات الصلاحية للأعمال المحددة وكيف يمكن ترجمة هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة الواجب توفرها. إن التحديد الواضح للصلاحيات يحفز الأفراد العاملين على بذل العناية في أداء عملهم وزيادة الكفاية.

ج- مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق : يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة ويقوم أفرادُه بمتابعة أنشطة الإدارة وفحصها ويفضل على المنشآت كافة أن تشكل لجنة للتدقيق تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يحتفظون بمواقع إدارية وتعد جماعة التدقيق مسؤولة بشكل جذري عن الإشراف على عملية التقرير المالي بالمنشأة ويفضل أن تتصل باستمرار بكل من المدققين الداخليين والخارجيين ويسمح ذلك لكل من المدققين وأعضاء مجلس الإدارة ببحث الأمور التي قد ترتبط بأشياء مثل : أمانة الإدارة أو تصرفاتها. وبشكل عام على مجلس الإدارة ولجانه القيام بدورهم داخل الهيكل التنظيمي فضلاً عن الإجراءات التي يفضل أن يتبعها في عملية الإشراف. (جانيس و أندرسون،2002:61)

د- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل : توفر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضحة للموظفين عن مدى أهمية قسم الإدارة في المؤسسة وعلى سبيل المثال هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة أم هل تكره الإدارة المخاطرة هل تم وضع خطط الأرباح وبيانات الموازنة على أنها أفضل مايمكن من خطط أم على أنها الأهداف الأكثر إحتماً كيف يمكن وصف الإدارة جيدة أم غير جيدة، إن فلسفة الإدارة تؤثر في تكامل أعمال المنشأة بشكل عام من خلال التوجيه الذي توفره لها. إن جوهر فاعلية رقابة المنشأة يكمن في إتجاهات إدارتها. (CARMICHAL & WILLING,1989:154)

هـ- الهيكل التنظيمي : يمثل الهيكل التنظيمي الإطار العام لتوجيه نشاطات المنشأة وضبطها ويتميز بإمكانية تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤولية ويفضل أن يعمم النظام بصورة لا يسمح لأي فرد مخالفة نظام الرقابة الداخلية، وعند تصميم الهيكل التنظيمي يؤخذ بالإعتبار الفصل بين الوظائف ويعتمد التصميم على نوع المنشأة وحجمها وشكلها القانوني. ويُراعى في

تصميم الهيكل التنظيمي توفير الإتصالات الفعّالة بين التقسيمات والمستويات الإدارية. (الشكرجي، 1977 : 317) ولكي يكون الهيكل التنظيمي جيداً وفعالاً لا بد أن تحكمه المبادئ الاتية. (التوازن والمرونة والإستمرار) و(العزاوي، 2005:51)

و- تعيين السلطة والمسؤولية : فضلاً عن الجوانب التي سبق ذكرها تعد الطرائق الرسمية للتوصيل بخصوص السلطة والمسؤولية والأمر المتشابهة المرتبطة بالرقابة جوانب مهمة أيضاً، وقد تشمل هذه الجوانب عناصر مثل المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمر المرتبطة بها والخُطط التشغيلية والتنظيمية الرسمية وتوصيف عمل الموظفين والسياسات المرتبطة به. ولأجل أن تكون أنظمة الرقابة الداخلية ذات فاعلية فيفضل وضع سياسات وإجراءات لتوظيف أناس لديهم المستويات الأخلاقية والكرامة والمستوى المهني المطلوب. (التميمي، 2006:87)

ز- سياسات الموارد البشرية للمؤسسة وممارساتها : يتمثل الجانب الأهم في الرقابة الداخلية في الأفراد. فإذا كان العاملون أكفاءً وموثوقاً بهم يمكن أن لا توجد عناصر أخرى للرقابة ومع ذلك يمكن أن ينتج تقارير مالية يُعتمد عليها حيث يستطيع الأفراد الأمانة والأكفاء العمل بمستوى عال من النوعية على الرغم من ثبات عناصر قليلة من الرقابة تدعمهم وحتى إذا كان هناك عددٌ من العناصر الأخرى للرقابة يمكن للعاملين غير الأمانة أو غير الأكفاء أن يخفّضوا من جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً وحتى إذا كان هناك أفراداً أكفاءً وموثوقاً فيهم يوجد لدى الأفراد بالتأكيد بعض أوجه القصور إذ يمكن أن يصابوا بالملل أو عدم الرضا أو أن يواجهوا العراقيل تعوق عمل الأداء أو تدفعهم للاستحصال على أهداف جديدة. ونظراً لأهمية وجود أفراد أكفاء يوثق بهم لتحقيق رقابة فعّالة يعد كل من طرائق تعيين الأفراد وتعيين الأفراد وتقومهم وتدريبهم وترقية الأفراد ومنح المكافآت إليهم جانباً مهماً في هيكل الرقابة الداخلية. (أرينز ولوباك، مصدر سابق:384) وعندما يتوفر العاملون المؤهلون والأمانة فإنهم يكونون مساعدي بيئة يؤدي إلى نظام رقابة داخلية فعّال ومن هنا يبرز دورها في قسم الموارد البشرية في تعزيز الكفاءة. (البلداوي، 1998:19)

ح- التأثيرات الخارجية : هناك تأثير لتكنولوجيا المعلومات في نظام الرقابة الداخلية وأن إستعمالها سوف يؤدي إلى تحسين الكفاءة والفاعلية عن طريق المعالجات للعمليات والبيانات ومن ثمّ تعزيز صحة الحصول على البيانات وتوقيتته.

2.3.1.2 تقدير المخاطر

يمثل خطر التقرير المالي بتعريف الإدارة وتحليلها للمخاطر الخاصة بإعداد التقارير المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، إذ تقوم الإدارة بتقييم المخاطر جزءاً من تصميم الرقابة الداخلية وتشغيلها لتقليل المخاطر والمخالفات وقيم المدققون المخاطر لتحديد حجم الدلائل الواجب وجوده في عملية التدقيق، فإذا قامت الإدارة المنشأ بتقدير فعال للمخاطر وإستجابات لها على نحو مناسب سيقوم المدقق بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف عليها أو الإستجابة للمخاطر المهمة. (أرينز ولوباك، مصدر سابق:385) .

إن عملية تقدير المخاطر يتم من خلالها التعرف على المخاطر وتحليلها وقياسها وترتيب هذه المخاطر على وفق الأولويات ليتم التعامل معها بحسب أهميتها ولاسيما أن المخاطر تتزايد وتتوفر لأسباب عديدة, أهمها : (التغير في البيئة التشغيلية و دور الموظفين والتغير في أنظمة المعلومات وإدخال تكنولوجيا جديدة).

وإن عملية تقدير المخاطر تتضمن تقديراً كمياً ونوعياً لمستوى التعرض للمخاطر وتتضمن ثلاث مراحل رئيسة لإتمامها :

المرحلة الأولى : التعرف على المخاطر ويتم في هذه المرحلة التعرف على المخاطر وتصنيفها وتحديد خصائصها.

المرحلة الثانية : قياس المخاطر وتقديرها ويتم في هذه المرحلة تحديد النتائج محتملة الحدوث لهذه المخاطر.

المرحلة الثالثة : ترتيب المخاطر على وفق الأولويات ويتم في هذه المرحلة ترتيب المخاطر على وفق أهميتها كونها تعتمد على بعضها البعض.

3.3.1.2 أنشطة الرقابة

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات فضلاً عن تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربعة الأخرى، التي تساند في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر عند تحقيق أهداف المنشأة ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أية منشأة ومع ذلك يمكن أن تصنف العمليات الرقابية إلى الفئات الآتية :

أ- الفصل الملانم بين الواجبات :

توجد أربعة مؤشرات عامة للفصل بين الواجبات لمنع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة ويفضل أن يعنى بها المدقق.

- الفصل بين حيازة الموجودات والمحاسبة عنها : يرجع السبب في عدم السماح للشخص المسؤول عن حيازة الموجودات على نحو مؤقت أو دائم من المحاسبة عن الموجودات، إلى حماية المنشأة من الإختلاس فعندما يؤدي الموظف واحد كلا الوظيفتين ويوجد خطر من أن يقوم الشخص بالتخلص من الموجود للحصول على نفع شخصي وتسوية السجلات لإعفاء الشخص من المسؤولية.
- عملية الفصل بين استخدام العمليات المالية عن حيازة ربط ما بها من موجودات: إذا كان ممكناً، فيكون من المناسب للأشخاص الذين يقومون بإجراء العمليات المالية من الرقابة على الموجودات المرتبطة بهذه العمليات المالية.
- عملية الفصل بين التشغيل أو العمل ومسؤولية إمساك الدفاتر : إذا كان كل قسم أو كل إدارة في المنشأة مسؤولاً عن إعداد السجلات والتقارير الخاصة بها سيوجد إتجاه للتحيز في النتائج لتحسين الإداء المسجل، وحتى يتم التأكد بشدة من عدم وجود تحيز في المعلومات يفضل أن يتم إمساك السجلات في إدارة مستقلة تحت رقابة مراقب النفقات.
- الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الإلكتروني : من الوجهة العملية أو من المرغوب فيه أن يتم فصل الوظائف الأساسية في التشغيل الإلكتروني للبيانات ويفضل أن يتم الفصل بين ما يأتي :

1- محلل النظم : يكون الشخص المسؤول عن التصميم العام للنظم إذ يضع المحلل الأهداف الخاصة ككل والتصميم التي يطابق مع الاساسيات لغرض تطبيقه.

2- المبرمج : يقوم المبرمج بتصميم خرائط تدفق خاصة لتطبيقها وإعداد التعليمات الخاصة بالحاسوب الإلكتروني وإختبار البرنامج وتوثيق النتائج ومن الضروري أن لا يتم تمكين المبرمج من التوصل لبيانات المدخلات أو لتشغيل الحاسب الإلكتروني إذ يمكن للمبرمج أن يحقق منافع شخصية نتيجة المامه بالبرنامج.

3- مشغل الحاسب الإلكتروني : يكون مشغل الحاسب الإلكتروني مسؤولاً عن إدخال البيانات إلى النظام، والتشغيل المتزامن لبرنامج الحاسب الإلكتروني وعلى نحو مثالي يفضل منع المشغل من أن يحصل على معرفة كافية عن البرنامج بما يمكنه من تعديله فوراً قبل أو في أثناء تشغيله .

4- أمين المكتبة : يكون أمين المكتبة مسؤولاً عن برامج الحاسب الإلكتروني وملفات التابعة الى القسم المالي وباقي سجلات الكمبيوتر المهمة الأخرى ويوفر ايضاً أمين المكتبة وسائل الرقابة الفعلية المهمة على هذه السجلات وإخراجها إلى الأشخاص المصرح لهم فحسب.

5- مجموعة رقابة البيانات : تتمثل وظيفة مجموعة رقابة البيانات في إختبار فعالية جوانب النظام كافة وكفائتهم ويمثل ذلك تطبيق مختلف لأنواع الرقابة وجودة المدخلات ومنطقية المخرجات ونظراً لأن أفراد مجموعة الرقابة ينفذون عملية تحقق داخلية يفضل أن يتوافر فيهم الإستقلال. ومن الطبيعي أن يتوقف مدى الفصل بين الوظائف على حجم المنشأة ولا يكون عملياً في المنشآت الصغرى أن يتم الفصل بين الواجبات على النحو المذكور سابقاً. (أرينز ولوباك، مصدر سابق:385)

ب- الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة :

يقوم بأداء الوظائف المختلفة بالمنشأة عدد كبير من العاملين ولتحقيق رقابة فعالة على هذه الوظائف كلها، يفضل أن يسأل شاغل الوظيفة عن مجموعة محددة من الموجودات والمطلوبات أو العمليات ويمكن تحقيق هذه المسألة من خلال تخصيص مسؤوليات محددة لأفراد معينين وتستهتمل الأعمال المنشآت ما يعرف بـ(دليل اللوائح والإجراءات)، لتحديد إختصاصات كل وظيفة من الوظائف المبينة على الخريطة التنظيمية للمنشأة وتعريفها ويطلق اسم (الوصف الوظيفي) على قائمة الإختصاصات التي يقوم بأدائها شاغل الوظيفة. (توماس وهنكي ، مصدر سابق: 376)

ج- الوثائق والسجلات الملائمة :

تعبر المستندات والسجلات عن أشياء مادية يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وترخيصها وتشمل عناصر متعددة مثل : فواتير البيع وطلبات الشراء والدفاتر المساعدة ويومية المبيعات وبطاقات الوقت للعاملين وفي ظل النظم المحاسبية الإلكترونية يتم الإحتفاظ بالعديد من هذه المستندات والدفاتر على صور ملفات بالحاسبة الإلكترونية ليتم طبعها لأغراض محددة وتعد كل من المستندات التي يتم بناءً عليها إجراء التسجيل الأصلي والدفاتر التي يتم فيها تسجيل العمليات المالية من الأشياء المهمة ولكن عادة ما تكون المستندات غير الملائمة أكثر أسباب المشاكل الكبرى في مجال الرقابة. وتقوم المستندات بوظيفة نقل المعلومات داخل منشأة العمل وبين المنشآت المختلفة ويفضل أن تكون المستندات ملائمة حتى توفر تأكيداً مناسباً عن وجود الرقابة الملائمة على الموجودات, وعلى أن العمليات المالية كافة قد سُجلت بشكل صحيح

ويفضل توافر عدد من المبادئ المناسبة التي تحكم تصميم المستندات والسجلات وكيفية استعمالها وهي :

- الترقيم المسبق المتتابع : لتسهيل الرقابة على المستندات الضائعة والمساعدة على التوصل للمستندات عند الحاجة إليها في تاريخ لاحق.
- الإعداد في وقت حدوث العملية المالية أو بعد وقوعها بزمن قليل قدر الإمكان: إذ تكون السجلات أقل قابلية للإعتماد عليها بعد مرور مدة زمنية طويلة وتزيد فرص التحريف بها.
- الشكل البسيط للتأكد من وضوحها لمن يتعامل بها.
- التصميم لأغراض متعددة قدر الإمكان لتخفيض عدد الأشكال.
- تنظيمها على نحو يعزز الإعداد الصحيح : ويمكن أن يحقق ذلك من خلال توفير درجة من الفحص الداخلي لشكل المستند أو السجل.
- الدليل المحاسبي : يرتبط دليل الحسابات كأحد صور الرقابة بالمستندات والسجلات ويتم من خلالها تصنيف العمليات المالية إلى حسابات تتعلق بقائمة المركز المالي وأخرى تتعلق بقائمة الدخل ويعد هذا الدليل صورة رقابية مهمة لأنه يوفر إطار عمل للمعلومات التي سيتم تقديمها لكل من الإدارة ومستعملي التقارير المالية ويساعد هذا الدليل على منع وقوع أخطاء التبويب إذ تم فيه وصف كل نوع من حسابات العمليات المالية على نحو دقيق.
- كتب استعمال النظام : يُفضل أن تتم صياغة الإجراءات الملائمة لإمساك الدفاتر في كتيبات استعمال للنظام لتعزيز التطبيق المتسق ويفضل أن تُوفر كتيبات الإستعمال معلومات كافية لتسهيل إمساك الدفاتر والحفاظ على الرقابة المناسبة على الموجودات ويفضل أيضاً أن تحتفظ المنشآت التي توجد بها نظم إلكترونية معقدة على كُتيب نمطي يخص نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات. (المسعود، 2006:47)

د- الرقابة المادية على الموجودات والدفاتر :

يُقصد بها حماية موجودات المنشأة من السرقة والإختلاس, وسوء الإستعمال, فعلى سبيل المثال يفضل الإحتفاظ بالمخزون في مستودعات آمنة لا يسمح بالدخول إليها إلا للموظفين المختصين الذين تقع عليهم مسؤولية حماية هذا المخزون والمحافظة على النقدية بإتباع الإجراءات اللازمة لحماية تداولها في أوجه النشاط المختلفة, والمحافظة على السجلات وحمايتها حتى لا تتعرض

لإدخال تعديلات في محتوياتها أو إصابتها بالتلف وكذلك المحافظة على المستندات المهمة مثل : عقد تأسيس الشركة والعقود المبرمة بين المنشأة والآخرين. (عبد القادر، 2002 : 32)

هـ- الضبط المستقل للأداء :

يكون وظيفة هذا القسم فحص نظام الرقابة الداخلية وتقويمه ودرجة كفاءة كل مستوى أو قسم من الأقسام، وتقديم التقارير بشأنها للإدارة العليا أو إلى اللجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي جزء من نظام والانظمة الرقابة الداخلية للمنشأة يزدهر داخل المنشأة لتقديم كل ما تحتاجه الإدارة وفي جميع مستوياتها لأجل الإيفاء بالتزاماتها وكفاءتها، وذلك من خلال التحليل والتقويم والاستشارات والدراسات والإقتراحات. ويمكن تعريفه بالآتي :

وظيفة مستقلة تكون داخل المنشأة للتقويم الدوري للعمليات لصالح المنشأة. (مسعود صديقي، 2005 : 35)

إن التدقيق الداخلي، يعبر عن التقويم الحيادي للعمليات ونظم الرقابة الداخلية لأحد التنظيمات لتحديد ما إذا كانت سياسات الإدارة وإجراءاتها المقررة يتم الإلتزام بها أم لا. (أمين السيّد ، 2005 : 588)

وإن الوظائف الأساسية للتدقيق الداخلي هي الفحص والتقرير المستمرين والمنطقيين للنظام الإداري والطرائق المحاسبية لأية منشأة.

و- كفاءة الموظفين :

إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشآت وكفاءته يعتمد بشكل أساس على مهارة الموظفين القائمين على تطبيق هذا النظام في منشآتهم وكفاءتهم، وإن وضع الشخص المناسب في المكان المناسب يعد عاملاً مهماً يُسهل على المنشأة إتخاذ أقصى كفاءة وأفضل نوعية من الخدمات التي يقدمها ذلك الشخص. وعليه يُفضل على الإدارة العليا والأشخاص المسؤولين في المنشأة أن يقوموا بتوظيف الأشخاص من ذوي الخبرة والكفاءة وأن يتم توظيفهم في مراكز تتناسب مع مؤهلاتهم العلمية ومقدرتهم الشخصية والعملية. وإن المتفحص لفاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشآت وسلامته يجد أن معظم الموظفين الذين يعملون في دوائرها يفتقدون إلى الخبرة والكفاءة العلمية والعملية لا تتصف بتوافر نظام رقابة داخلية فعّالة وتطبيقه في تلك المنشآت.

4.3.1.2 المعلومات والاتصالات

يفضل تحديد المعلومات الملائمة ووضعها وإيصالها في الوقت المناسب والشكل المناسب لمساعدة الأفراد في تحمل مسؤولياتهم إذ أن المعلومات تطلب من المستويات التنظيمية كافة داخل المنشأة، وذلك إستمراراً لتحقيق الأهداف. ويفضل توفر نظام معلومات داخل المنشأة يتضمن طبيعة المعلومات المطلوبة وطريقة الحصول عليها وكيفية معالجتها والتقارير المستخرجة وتشمل معلومات داخلية وخارجية وتزويد الإدارة بتقارير حول الأداء المتعلق بتحقيق أهداف المنشأة كما يُفضل توفر آليات إتصال داخل المنشأة تتسم بالكفاءة وتتجه في الإتجاهات كافة من أعلى المنشأة ومن خلالها ومن أسفلها وبحيث تمكن الموظفين من إيصال المعلومات المهمة إلى المستويات الإدارية العليا. ويفضل أن يقوم الموظفون بإستلام رسالة واضحة من الإدارة العليا حول جدية التعامل مع مسؤوليات الرقابة الداخلية وضرورة إدراك كل موظف للموضوعات الرقابية ذات الصلة بعمله وكيفية عملها ودوره ومسؤولياته ضمن النظام كذلك يفضل أن يكون هناك إتصال فعّال مع الأطراف الخارجية مثل العملاء والموردين والسلطات التنظيمية علماً بأن المعلومات الجيدة تتصف بالصفات الآتية : (أن تكون ملائمة للمنشأة للحصول على المواقف في الوقت الزمني المحدد أن تكون دقيقة وسهلة الوصول إليها وإمكانية إستعمالها لاحقاً). ويرى الباحث أن نظام المعلومات والاتصال المحاسبي في المنشأة هو تجميع عمليات المنشأة وتصنيفها وتسجيلها وضمان المساءلة عن الموجودات والمطلوبات.

5.3.1.2 المراقبة

ويقصد بذلك تدقيق نظام الرقابة الداخلية بإستمرار من خلال تقويم نوعية الأداء وجودته والتي تتم بطريقتين :

أ- المراقبة المستمرة: تتضمن ضوابط يتم تصميمها ضمن المسار الطبيعي للأنشطة التشغيلية ويتم تطبيقها بشكل فعلي وتلقائي وتتمتع بالمرونة لتستجيب لأيّة تغيرات في الظروف المحيطة وبشكل عام. علماً بأن هذا النوع من المراقبة يتميز بسرعة إكتشاف نقاط الخلل لمعالجتها في الوقت المناسب.

ب- التقييمات الدورية: فهي مجموعة من الأنشطة الرقابية تؤدي بشكل منفصل عن سير العمليات التشغيلية ويتم لاحقاً بعد إتمام العمليات وهنا يُفضل مراعاة طبيعة عمل المنشأة ودرجة التغير في الظروف المحيطة وقدرة الموظفين الذين يقومون بإجراءات التقييم ونتائج عملية المراقبة المستمرة للأنشطة وكفاءتهم. ويقوم بهذه التقييمات عادة المدققون الداخليون أو جهات أخرى منفصلة عن الأنشطة التي يتم تقويمها أو قد تُؤدى من أطراف خارجية مثل :

المدققين الخارجيين كما أن نطاق تكرار إجراء التقييمات الدورية المستقلة ومداه يعتمد بشكل أساس على تقييم المخاطر وإجراءات المراقبة المستمرة. (الرمحي، مصدر سابق:40)

4.1.2 أنواع نظام الرقابة الداخلية:

لتحقيق أهداف أنظمة الرقابة الداخلية لابد من تقسيم الرقابة الداخلية على عدة أقسام وهي :

1.4.1.2 الرقابة المحاسبية والضبط المحاسبي:

أ- الرقابة المحاسبية:

إن الإدارة الإقتصادية الناجحة هي التي تحرص على إستعمال أكفأ جهاز حسابي تطمئن إليه في تنفيذ الأعمال وتجميع المعلومات وفرض الرقابة المالية اللازمة وبدون ذلك لا تحصل إلا على ضياع في الجهود وتبذير في الأموال. (العبيدي، 1991 : 54). وتعرّف الرقابة المحاسبية بأنها : تشمل الخطة الاساسية وجميع الوسائل المهمة للتنسيق والإجراءات المهمة إلى إختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة في سجلات الحسابات ودرجة إلتتماد عليها. إن الرقابة المحاسبية تساعد في حماية الموجودات وضمانها في السجلات والبيانات المحاسبية. (Romeny & steinbart,2000 : 254)

ويعرّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (CICPA) الرقابة المحاسبية بأنها نظام للمراقبات كافٍ وفعال مصمم لتوفير توكيدات معقولة ومناسبة ويراعى فيها الآتي:
تنفيذ العمليات لترخيص عام ومحدد من الإدارة ويتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة وكما يأتي:

1- إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً أو طبقاً لأية معايير أخرى قابلة للتطبيق على هذه التقارير.

2- تحديد المسؤولية المحاسبية عن الموجودات. لا يسمح بحيازة الموجودات إلا بترخيص من الإدارة، وإجراء المساءلة المحاسبية للموجودات المسجلة في الدفاتر بمطابقتها مع الموجودات الحالية في مدد معقولة وعند حدوث أية اختلافات بينها يفضل إتخاذ إجراءات مناسبة. (جمعة, 2000, 89)

وتستعمل جميع الوسائل التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق الأهداف المذكورة آنفاً، ومن هذه الوسائل ما يأتي :

- استعمال حسابات المراقبة الإجمالية كحساب إجمالي المدنين وإجمالي الدائنين وتعد المراقبة من الوسائل الحسابية التي تساعد على إكتشاف الأخطاء.
- إعداد موازين المراجعة بصفة دورية والقيام بإرسال مصادقات للعملاء والمجهزين.
- عمل مذكرات تسوية المصرف دورياً.
- إتباع نظام الجرد المستمر ومطابقته مع الجرد الفعلي من وقت لآخر.
- وجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المنشأة.
- وجود قسم أو إدارة للمراقبة الداخلية وذلك قبل إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات؛ تحقيقاً للوصول إلى الرقابة المانعة والرقابة المصححة. (اشتوي، 1995:51).

وإن هناك وسائل أخرى :

- إتباع طريقة القيد المزدوج عند إثبات العمليات المحاسبية في الدفاتر.
- عدم إجراء قيود تسوية وتصحيح الأخطاء من قبل الشخص المعني إلا بعد موافقة الموظف أو الموظفة المسؤول عن ذلك.
- تقسيم العمل بين الموظفين في الإدارة المالية إنسجاماً مع الرقابة على العمل وتحقيق الدقة في الأداء.
- تحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي على شكل مدة دورية (شهرية / ربع سنوية / نصف سنوية / سنوية).
- إمداد الإدارة بالبيانات المالية والمحاسبية على المستويات الإدارية كافة؛ وذلك لتحقيق الرقابة بصفة دورية أو عند الطلب

إن مجال الرقابة المحاسبية هو التأكد من الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات الخاصة بالصرف والتحصيل ومطابقة التخصيصات المالية المخططة مع المصروف فعلاً، والتأكد من إعداد التقارير والقوائم المحاسبية الختامية ومدى تعبيرها عن نتائج أعمال المنشأة والنظام المحاسبي وما يتضمنه وإعتماده على المبادئ والأصول المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية ومدى وجودها. (العلي، 2006 : 23)

أما هيكلية التشكيلية نظام الرقابة المحاسبية والمالية في المنشآت الحكومية فيُعدُّ النظام المحاسبي الأداة الرئيسة اللازمة لتنفيذ الاجراءات المالية المختلفة، ويرتبط بمجموعة من القواعد والقوانين الضابطة التي تحكم طبيعة العمل داخل هذه المنشآت، ومجموعة من الاساسيات الداعمة لعملية الاجراءات المحاسبية اللازمة لتحقيق الرقابة على الاجراءات المالية الحكومية. (سرايا والسيد، 2001 : 109)

ب- الضبط المحاسبي : وهو مجموعة من الإجراءات العملية التي تهدف إلى إكتشاف أو منع الغش والإختلاس والأخطاء عن طريق تقسيم العمل المحاسبي وإنسيابيته من شخص لآخر؛ ليتم ضبط كل عملية من عدة جهات بطريقة تلقائية.

- ومن خصائص الضبط المحاسبي :
- يُعد جزءاً من نظام الرقابة الداخلية فهو يتعامل معه ويتداخل معه.
- إنه يتصف بالمرونة وبالإمكان تعديل النظام عند حصول تغيرات في النشاط.
- يُفضل أن يصمم بشكل تتخذ فيه العمليات أولاً بأول وبطريقة تلقائية في الوقت الذي تتم فيه العملية.
- ليس بالإمكان تصميم نظام محاسبي أنموذجي يصلح تطبيقه في جميع المنشآت بل يختلف من منشأة إلى أخرى وبحسب طبيعة النشاط

ويميل الباحث في النظر إلى نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بأنه مجموعة الضوابط الرقابية التي تضعها الإدارة ويلتزم بها العاملون لضمان الحفاظ على الموارد الإقتصادية للمنشأة الإقتصادية وضمان تشغيل النظام المحاسبي بطريقة تؤدي إلى إظهار بيانات محاسبية ملائمة وموثوقة في التمثيل الصادق للعمليات المالية التي حدثت.

2.4.1.2 الرقابة الإدارية والضبط الإداري:

أولاً:- الرقابة الإدارية:

هي الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات إتخاذ القرارات والتي تعود إلى الترخيص الإداري للعمليات، وتكون وظيفة هذا الترخيص إدارياً مرتبطةً على نحو مباشر بالمسؤولية على تحقيق أهداف المنشأة، وتكون هي نقطة البدء لوضع أو إنشاء الرقابة المحاسبية على العمليات. (جمعة، مصدر سابق: 88).

وتعرف أيضاً (بأنها العمليات التي تستخدم لتقويم الأداء الفعلي وللمقارنة مع الأهداف ثانياً ومن ثم اتخاذ الإجراءات بالاختلافات بين الأداء والأهداف). أو أنها عمليات اختبار الأداء في ضوء الأهداف الانموجية المستهدفة. (الجادر، 2000 : 208)

ولقد حدد معيار التدقيق المحلي رقم (4) وسائل الرقابة الإدارية بـ :

الموازنات التقديرية حساب الكلفة التقارير الإحصائية تقارير الأداء الرقابة على الجودة وبرامج التدريب المتنوعة للموظفين.

وللرقابة الإدارية وظيفة تعمل على إعتداد الملاحظة العملية لأداء العاملين في المنشأة وسلوكهم وممارستها من جهة، وملاحظة حال سير الأمور المتعلقة بعناصر الإنتاج الأخرى من جهة ثانية على وفق التخطيط والتنظيم اللذين يحكمان تلك الأنشطة. (القيسي، 2005 : 239)

ويمكن تقسيم نظام الرقابة الإدارية على أنواع عدة :-

1- الرقابة من حيث مستوياتها الإدارية.

- الرقابة على مستوى الفرد : يسعى هذا النوع من الرقابة الإدارية إلى تقويم أداء الأفراد العاملين ومعرفة مستوى كفاءتهم في العمل وسلوكهم وذلك بمقارنة أدائهم مع المعايير الخاصة بذلك.
- الرقابة على مستوى القسم : يهدف هذا النوع إلى قياس الإنجاز الفعلي للقسم وتقويمه؛ لمعرفة مدى كفاءة أدائها لمهامها وتحقيق الأهداف المطلوبة منها.
- الرقابة على مستوى المنشأة ككل : وهو المستوى الثالث للرقابة في المنشآت والغرض منه تقويم الأداء الكلي فيها ومعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة التي تعمل من أجل تحقيقها، مثل نسب الربحية التي لم تحققها في نهاية السنة وحصة المنشأة في السوق التجاري وقدرتها التنافسية. (عباس، 1995 : 13)

2- الرقابة من حيث نوعية الإنحراف.

تصنف الرقابة على وفق هذا المعيار إلى نوعين :

- الرقابة الإيجابية : يقصد بهذا النوع من الرقابة تحديد الإنحرافات الإيجابية لمعرفة أسبابها وتدعيمها ومن ثم الإستفادة منها بشكل أكثر في المستقبل.

- الرقابة السلبية : يقصد بها الكشف عن الأخطاء والانحرافات السلبية وتحديد أسبابها ومسبباتها ومعرفتها والعمل على تصحيحها واتخاذ الإجراءات لمنع تكرار حدوثها في المستقبل

3- الرقابة بحسب المراحل :

- الرقابة الوقائية : ويقصد بهذا النوع منع وقوع الخطأ أو الانحراف والإستعداد لمواجهته وإيقافه أو التخفيف من آثاره ويعتمد هذا النوع من الرقابة على الجولات الميدانية الدورية المفاجئة والحملات التفتيشية فضلاً عن استعمال أسلوب المتابعة للأعمال والإشراف المستمر.
- الرقابة المتزامنة : ويقصد بها المتابعة المتزامنة مع تنفيذ عمليات الإنتاج بحسب المراحل ويمكن تطبيقها باستعمال التقارير اليومية والأسبوعية من مراقبي الإنتاج الميدانيين أو المشرفين المباشرين وذلك لضمان القيام بالعمل كما خطط له كماً ونوعاً؛ وبحسب برامج الإنتاج الشهرية والأسبوعية واليومية وجداولها.
- الرقابة العلاجية : وتعرف بالرقابة السلبية وإن المقصود بها هو الإنتظار لحين وقوع الخطأ أو الانحراف ومن ثم القيام بمهمة الرقابة لغرض إكتشافه ومعرفة أسبابه. (الزغبى، 1995 : 21).
- الرقابة الرادعة : وهي الرقابة التي تشكل ر دعاً لدى الأفراد للقيام بأية انحرافات أو تجاوزات مثل وجود إشارات على مناطق معينة بعدم الدخول إليها إلا بموافقة مسبقة أو وجود حراسة على بعض المواقع ذات الخطورة.

4- الرقابة بحسب الجهة التي تقوم بها :

الرقابة الداخلية : والمقصود بهذا النوع من الرقابة هو وجود قسم أو دائرة أو جهاز داخلي في المنشأة مهمته القيام بعملية الرقابة الإدارية على الأنشطة والأعمال المختلفة وعلى الأفراد والموارد والممتلكات الداخلية، ويمكن أيضاً أن يتم هذا النوع من الرقابة بوساطة أحد الموظفين أو لجنة يتم تكليفها من الإدارة العليا في المنشأة للقيام بمهمة الرقابة على نشاط أو مهمة محددة في وقت زمني محدد.

الرقابة الخارجية : يعني هذا النوع من الرقابة الإستعانة بأفراد أو منظمات خارجية تقوم بمهمة الرقابة على نشاطات المنشأة المعنية أو بعض نشاطاتها. (الزغبى، مصدر سابق:23)

ثانياً- الضبط الإداري :

وهو أداة لتطوير فاعلية الواجبات ورفع كفاية تنفيذها بوضع أهداف رئيسة لتلك الواجبات وتحديد الإجراءات التي يتم إتخاذها عند ظهور الإنحرافات عن الأهداف وتسييرها في تناسق مع خطة أداء الواجبات وتستعين في تحقيق هدفها بإجراء التحليلات والمقارنات المستمرة، ولكي يحقق النظام الإداري أهدافه لابد أن تتوفر له مقومات رئيسة وتتمثل في :

- وجود خطة لأهداف الواجبات والإجراءات.
- وجود إجراءات مكتوبة على شكل أوامر وتعليمات.
- وجود نظام لتوصيف الوظائف.
- وجود نظام يحدد أنواع التقارير الإدارية.

3.4.1.2 الضبط الداخلي

يشمل مجموعة الضوابط والإجراءات والوسائل التنظيمية والمراجعة والمحاسبية التي تهدف إلى ضبط عمليات المؤسسة ومراقبتها بصورة تلقائية مباشرة وذلك بجعل عمل الشخص المعني ما يدقق بوساطة شخص آخر لضمان حسن سير عملية التنظيمية ومنع وقوع الأخطاء أو التلاعب المقصود وغير مقصود أو إكتشافها بعد وقوعها عن طريق التدقيق بمدة قصيرة من خلال التطبيق التمثيلي والتلقائي للنظام لذا فإن هذا النظام يقوم على أساس توزيع العمل والمسؤوليات والصلاحيات لكل قسم أو شخص وتجنب قيام أي موظف بتنفيذ عملية ما بصورة كاملة من أولها إلى آخرها.(ديوان الرقابة المالية , دليل تدقيق رقم(4)،2000: 3) إن لنظام الضبط الداخلي أهدافاً وعناصر وإجراءات ومبادئ وكما يأتي:-

أ- أهدافه في حماية الموجودات، ضمان سير العمل وانتظامه، وضمان دقة البيانات والمعلومات. (دليل تدقيق ,مصدر سابق:3)

ب- عناصره, فتحدد بالآتي : تحديد الصلاحيات والمسؤوليات : ووضع الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الأعمال، وتصميم المستندات ووضع طرائق الإثبات، وثبات الإجراءات وإستعمال موظفين أكفاء

ج- إجراءات الضبط الداخلي وتتمثل بالآتي :

- تطبيق الأسس العلمية للتنظيم من التقسيم الإداري للمشروع، وتحديد مراكز الإشراف (مركز السلطة والمسؤولية وتنسيق العلاقات بين الإدارات) وفصل الوظائف المتعارضة وتقسيم تنفيذ العمليات بين أكثر من شخص.

- وضع مجموعة من اللوائح والتعليمات المنظمة لسير العمل وكيفية أدائها داخل كل إدارة. تخطيط نظام محاسبة متكامل من مجموعة من السجلات اللازمة وتحديد الدورة المستندية لكل عملية.

د- وهناك مبادئ عامة يمكن الإسترشاد بها عند وضع نظام الضبط الداخلي منها: ما يتعلق بالنظام نفسه ومنها ما يتعلق بالأفراد وهي كالآتي :

1- المبادئ الإسترشادية التي تتعلق بالضبط الداخلي وهي :

- الدراسة التفصيلية لطبيعة أعمال المنشأة وأنشطتها.
- البساطة والبعد عن التشعب والتعقيد.
- المناسبة لظروف المنشأة إن كانت صناعية، أو خدمية.
- إقتصاديات النظام (العائد يسوّغ الكلفة).
- المرونة مع الثبات النسبي للتكاليف في ظل الظروف المستجدة.

2- المبادئ الإسترشادية التي تتعلق بالدفاتر :

- تطبيق نظام الدفاتر المتكاملة.
- إعداد إحصائيات ورسوم بيانية في المدد المختلفة.

3- المبادئ الإسترشادية التي تتعلق بالأفراد :

- الرجل المناسب في المكان المناسب.
- تحديد الإختصاصات وعدم تداخلها، حتى إذا كانت معدة لغرض المساعدة.
- توزيع الصلاحيات بما يتناسب مع إتجاهات الأفراد وخبراتهم.
- تغيير المراكز الوظيفية من وقت لآخر.

ومما سبق يمكن القول إن الضبط الداخلي يؤدي إلى سهولة الأداء والإشراف ووضوحهما، ولا تكتمل حلقات الضبط الداخلي ما لم يتوفر نظام التدقيق الداخلي الذي يعد حلقة مكملة لأنظمة الرقابة الداخلية.

5.1.2 طرائق تقويم نظام الرقابة الداخلية

إن دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه يعد الخطوة الأولى في عملية التدقيق الحديثة والتي تعتمد على التدقيق الاختباري بدلاً من التدقيق التفصيلي، ويلاحظ أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للتدقيق يحتم على المدقق تقويم نظام الرقابة الداخلية ليؤخذ أساساً لتحديد نطاق

التدقيق كما أن تقويم نظام الرقابة الداخلية يبين للمدقق مواطن الضعف فيها مما يساعد على إبداء النصح والإرشاد للإدارة. (اشتوي، مصدر سابق : 57)

وبعد إتباع المدقق لإحدى طرق تقويم نظام الرقابة الداخلية، فإذا كانت النتيجة من التقويم الثقة أو الاعتماد على نواحي القوة في الأنظمة الرقابية الموجودة فإن هذا دليل على أن الأنظمة الرقابية الموجودة تعمل على نحو صائب وفقاً لما هو مخطط لها.

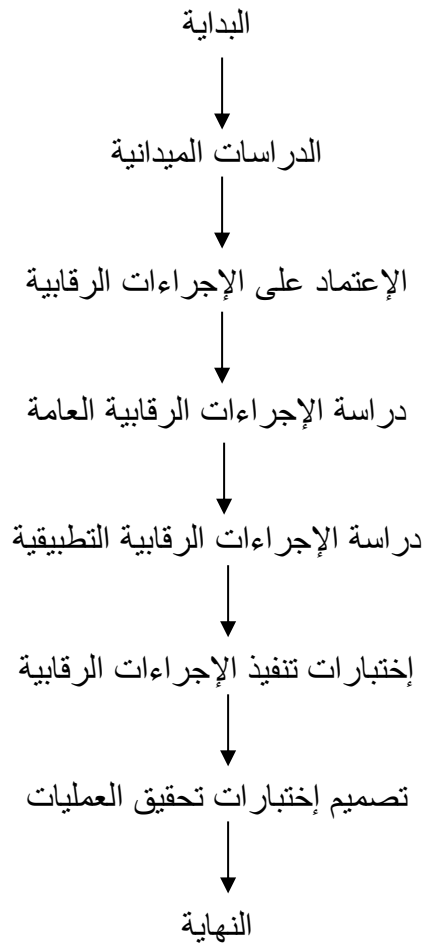
أما إذا كانت النتيجة من التقويم تعيين نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية فإنه يفضل على المدقق توسيع نطاق الفحص. (جمعة، 2010 : 114).

وبإمكان عملية التقويم سواء كانت تمهيدية أم معممة أن تكون مفيدة عندما تتم بحسب الخطوات الآتية :

- تحديد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف الرقابة التي يمكن تفاديها من خلال نظام رقابة فعال.
- تحديد عمليات الرقابة بوساطة فحص كتب الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستعملين، وكذا من أجل المقابلات وذلك بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها.
- توثيق نتائج هذا الفحص (رسوم بيانية، وشروحات مكتوبة).
- بإمكان المدقق التأكد من إلمامه الشمولي بالنظام بتتبعه لسير تقدم عدد من العمليات داخل النظام (اختبار المسار).
- تقويم الفعالية المحتملة لعمليات الرقابة التي تم تعيين جنسها تبعاً للمخاطر الملازمة للأنشطة المعنية بالأمر. (www. eca. Eu.Inticooperation publication) docs lintosal-ar-doc).

ومن جهة أخرى فإن الشكل الآتي يوضح خطوات دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه :

رسم توضيحي 4: خطوات دراسة نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على (الفاضي، 2000 : 33)

وهناك طرائق عدة ووسائل لتقويم نظام الرقابة الداخلية :

أولاً: وسيلة الملخص التذكيري : عبارة عن بيان عام بالطرائق والوسائل التي يتميز بها نظام سليم للضبط الداخلي ويستخدم في المنشآت الصغيرة وذات الطبيعة المشابهة وأهم مميزات هذا الملخص كونه يعطي قدراً مناسباً للمدقق للتصرف في تقويم نظم الرقابة الداخلية وإختصار الوقت والجهد المبذولين وعدم إغفال أية نقطة من النقاط الرئيسية ويُعاب على هذه الطريقة أنها لا تعطي للمراقب الإثبات الكتابي لما سيضمنه من ملاحظات بشأن النظام في تقريره ولا يستعمل إلا في المنشآت ذات الطبيعة المتشابهة ولا تدع مجالاً للمدقق في تطوير معلوماته إذا ما تضمنت تفاصيل كثيرة. (ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي 2003 : 37).

ثانياً: وسيلة الإستبيان : عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المنشأة للإجابة عليها وإعادتها للمدقق للتأكد من الإجابات عن طريق الاختبارات العينية؛ للحكم على قوة النظام ولهذه الطريقة مزايا وهي : (سهولة التطبيق مرونة الأسئلة وتوفير الوقت).

أما عيوب الإستبانة فهي:

(عدم مراعاة ظروف كل منشأة؛ لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة لا تدخل في التفاصيل الدقيقة ووجود الإستبيان يعود إلى الإتكالية بالإكتفاء وعدم إجراء أية استفسارات أخرى). (الخطيب والرفاعي، 1998 : 2000).

ثالثاً: وسيلة التقرير الوصفي : يقوم مراقب الحسابات بإعداد تقرير مفصل بالإجراءات المتبعة بالنسبة لكل عملية وبيان رأيه عن مدى دقتها وملاءمتها وتحديد الثغرات ونقاط الضعف جزئياً أو كلياً. وعلى وفق هذه الطريقة يطلب من القائمين بعملية المسح تقديم تقرير خاص بشرح الإجراءات المتبعة في المنشأة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الضبط وخط سير المستندات وينتهي التقرير بذكر وإيراد نقاط الضعف الموجودة في النظام ومحاسن النظام، تستعمل هذه الطريقة في المنشآت الصغيرة جداً والتي يكون نظام الضبط الداخلي فيها عادة محدداً وبسيطاً. (ديوان الرقابة المالية، دليل تدقيق (4)، مصدر سابق : 6).

رابعاً: وسيلة دراسة الخرائط التنظيمية : يقوم هذا النوع برسم الخريطة الأساسية التنظيمية العامة للمؤسسة وخرائط الدورات المستندية إذ يتم تحضيرها من قبل الموظفين بطريقة تفصيلية وشاملة و تشمل تحديد عمل الإدارات والأقسام التابعة للمؤسسة أو الشركة وأسماء الموظفين المسؤولين و مسؤولياتهم و الواجبات التي يقومون بها فضلاً عن مدى ضرورة الحصول على البيانات دقيقة للنظام المالي والمحاسبي والدورة المحاسبية والمالية للمستندات لكل من عمليات المؤسسة، ويحتاج على هذه النوع من الطريقة صعوبة رسم الخرائط والحصول على إستنتاج نظم الضبط الداخلي للمؤسسة من واقعها. (ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي، مصدر سابق : 37)

خامساً: وسيلة فحص النظام المحاسبي : وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدها وتدقيقه، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل منشأة ويُعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة ولاسيما إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

ويفضل ألايخيب عن البال أنه بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها وعليه في جميع الحالات الإجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أية وسيلة كانت هي التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعملة وإن الوسيلة مجرد إجراء عادي؛ لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على

استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية كما يفضل أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المنشأة المتعددة. (عبد الله ، 2000 : 177)

2.2 التقارير المالية وخصائص المعلومات المحاسبية:

1.2.2 مفهوم التقارير المالية :

عرف الاتحاد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) القوائم المالية بأنها عبارة عن التقارير المالية التي توضح مدى سلامة استثمار الأموال في المنشأة والنتائج التي وصلت إليها من خلال المدة المحاسبية المعمول عنها الحسابات (Martimer. Fox, 1985 : p. 39).

كما عُرفت (بأنها النتائج النهائية والأساسية للعمل المحاسبي لأية منشأة نتيجة لإجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية للبيانات المرتبطة بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها المنشأة لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أم خارجية بهدف إتخاذ القرارات المختلفة)(الخطبي وآخرون، 2002 : 27).

وعرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) على أنها تشمل المجموعة الكاملة منها عادة الميزانية العامة، وحساب الأرباح والخسائر، وقائمة التغييرات في المركز المالي والإيضاحات والقوائم الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزءاً مكملاً للتقارير المالية كما يمكن أن تشمل على جداول إضافية ومعلومات مبنية على أو مشتقة من تلك التقارير كالمعلومات المالية للقطاعات الصناعية أو الجغرافية أو إيضاحات بشأن آثار تغييرات الأسعار ومن المتوقع أن تقرأ معها. (السلطان، 2004 : 8)

2.2.2 أهداف التقارير المالية

إن أولى المحاولات الجادة لوضع أهدافاً للتقارير المالية كانت عام (1970) من مجلس مبادئ المحاسبة (APB) المنبثق عن الاتحاد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والذي أشار إلى الهدف الأساس للتقارير المالية هو تقديم معلومات مالية مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم (4) الهدف الرئيس من إعداد الكشوفات المالية للأغراض الخارجية للمنشآت التجارية وعرضها كالتالي :

(على الكشوفات المالية أن توفر معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين وبقية مستعملي التقارير المالية الحاليين والمتوقعين عند اتخاذهم للقرارات العقلانية الإستثمارية والإنتمانية وقرارات أخرى مشابهة). (FASB No. 1978 : 34)

وقد وضع كيسو وآخرون أهداف الإبلاغ المالي في المستوى الأول من الإطار الفكري والمتمثلة في الشكل رقم (5) المبينة أدناه:

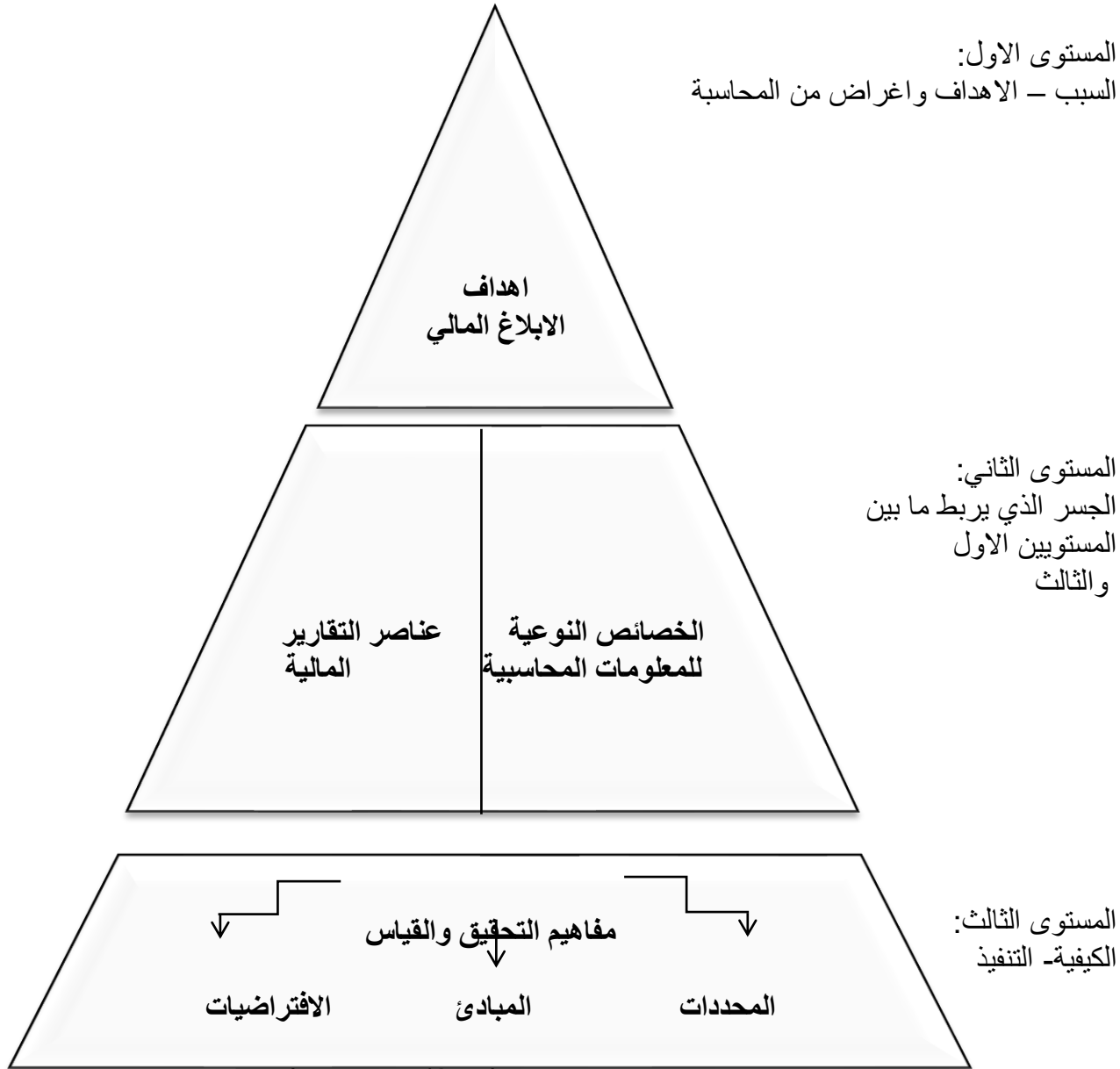
أولاً: إعطاء معلومات مالية مفيدة ونافعة لكل من المستثمرين، والمقرضين الحاليين والمنتفعين وبقية المستعملين والمستفيدين، فيما يتعلق بعملية إتخاذ القرار العقلاني للقيام بالإستثمار والإئتمان والقرارات الأخرى المماثلة، إن المعلومات يفضل أن تكون قابلة للإستيعاب والفهم بالنسبة لأولئك الذين يملكون قدرأً معقولاً من الدراية بالأنشطة التجارية والإقتصادية ومن الذين لديهم الرغبة والقدرة على دراسة المعلومات بقدر معقول من الجهد والإتقان.

ثانياً: إعطاء معلومات نافعة ومجدية للمستثمرين الحاليين والمتوقعين والمقرضين الحاليين والمتوقعين وللمستعملين الآخرين على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

ثالثاً: تصوير ووصف بشكل واضح الموارد الإقتصادية للمنشآت والحقوق والمستحقات على تلك الموارد وحقوق الملكية والتأثيرات الخاصة بالمعاملات التجارية والأحداث والظروف التي تغير مواردها وحقوقها أو إلتزاماتها على تلك الموارد.

وعلى هذا الأساس فإن الأهداف تبدو أولاً بعناية واسعة النطاق بشأن معلومات تكون مفيدة ونافعة لقرارات الأطراف المستفيدة وإن تلك العناية تتحدد وتتلخص في نهاية الأمر عند عناية المستثمرين والمقرضين في توقع القيام بإستلام النقد من إستثماراتهم أو قروضهم للمؤسسات وأخيراً فإن الأهداف تركز على التقارير المالية التي تؤمن معلومات مفيدة ونافعة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية أو المتوقعة للمنشآت وإن الأمر الأساس الذي يؤطر هذه الأهداف يتمثل في أن المستثمرين يحتاجون إلى دراية ومعرفة معقولة وكافية بمحاسبة المشروع والمحاسبة المالية، والموضوعات المتعلقة بهما؛ وذلك من أجل فهم المعلومات الواردة في التقارير المالية أي يمكن إفتراض توفر مستوى معقول من الدراية لدى المستعملين، وإن هذا الموضوع يكون له تأثير مهم في الأسلوب والمدى الذي يتم من خلاله الإبلاغ عن المعلومات وتضمينها في التقارير المالية وبالشكل التوضيحي التالي :

رسم توضيحي 5: الإطار المفاهيمي أو الفكري للإبلاغ المالي



أن الأهداف في أعلاه تتماشى مع الوظيفة التاريخية للمحاسبة وأن توفير المعلومات للمستعملين هو أحد أسباب وجود المحاسبة، فالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية ستولد تكنولوجيا جديدة وعليه يفضل أن يتوقع المحاسبون طلبات جديدة من الأطراف المستفيدة بشأن معلومات أكثر فائدة وعلى المحاسبين أن يسعوا ويكافحوا لتطوير كيفية عرض المعلومات المحاسبية وإظهارها لمستعمليها؛ من أجل صنع القرار ولا بد أن توضع هنا أنواع التقارير المالية الرئيسية بحسب عناصرها وبشكل مختصر.

3.2.2 أنواع التقارير المالية:

أ- الميزانية العامة :

هي أنموذج لتصوير الوضع المالي أو الحالة المالية للوحدة المحاسبية في وقت زمني هو تاريخ إعداد القائمة وعليه فإنها تحتوي على أرصدة الحسابات التي تعكس الوضع المالي والمتمثلة بالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية.(الشيرازي , 1990 : 217)

ب- حساب الأرباح والخسائر :

تبين قائمة المبالغ المستحصلة من قبل المؤسسة كالدخل أو نتيجة أعمال وأداء المنشآت، أي نتيجة بيع والشراء أو الأنشطة التشغيلية فهي تفسر بعض التغيرات وليست كلها التي طرأت على الموجودات والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانية أول المدة وآخر المدة. (ميجس , 1988 : 183)

ج- قائمة حقوق المساهمين :

تبين هذه القائمة مبالغ التغيرات ومصادرها في حقوق المساهمين ويمكن أن تشمل حقوق الملكية البنود الآتية :

(الأسهم الممتازة و الأسهم العادية (بالقيمة الاسمية) الإحتياطي القانوني (رأس المال الإضافي) الأرباح المحتجزة و أسهم الخزينة و مخصص التقويم (خاص بالإستثمار بأسهم شركات أخرى) مخصص ترجمة العملات الأجنبية المتراكم. (كيسو , 2005 : 20)

د- قائمة التدفقات النقدية :

تبين قائمة التدفقات والمبالغ المصروفة النقدية المقبوضات والمدفوعات النقدية في المدة التي تحصل فيها هذه التدفقات والتي تصنف: إما تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية، وكما تزود إفصاحات ملحقة ترفق بهذه القائمة بالنسبة للأنشطة الإستثمارية والتمويلية غير النقدية، وإن بيانات التدفق تساعد في تفسير التغيرات في قوائم المركز المالي المتعاقبة وتكمل المعلومات التي تزودها قائمة الدخل. ومن الملاحظ أن العديد من العمليات تنعكس في أكثر من قائمة مالية واحدة وبذلك نحتاج إلى المجموعة الكاملة لهذه التقارير. من أجل تقويم الأثر الكلي للعمليات والأحداث ذات الأثر المالي بالنسبة للمنشآت.

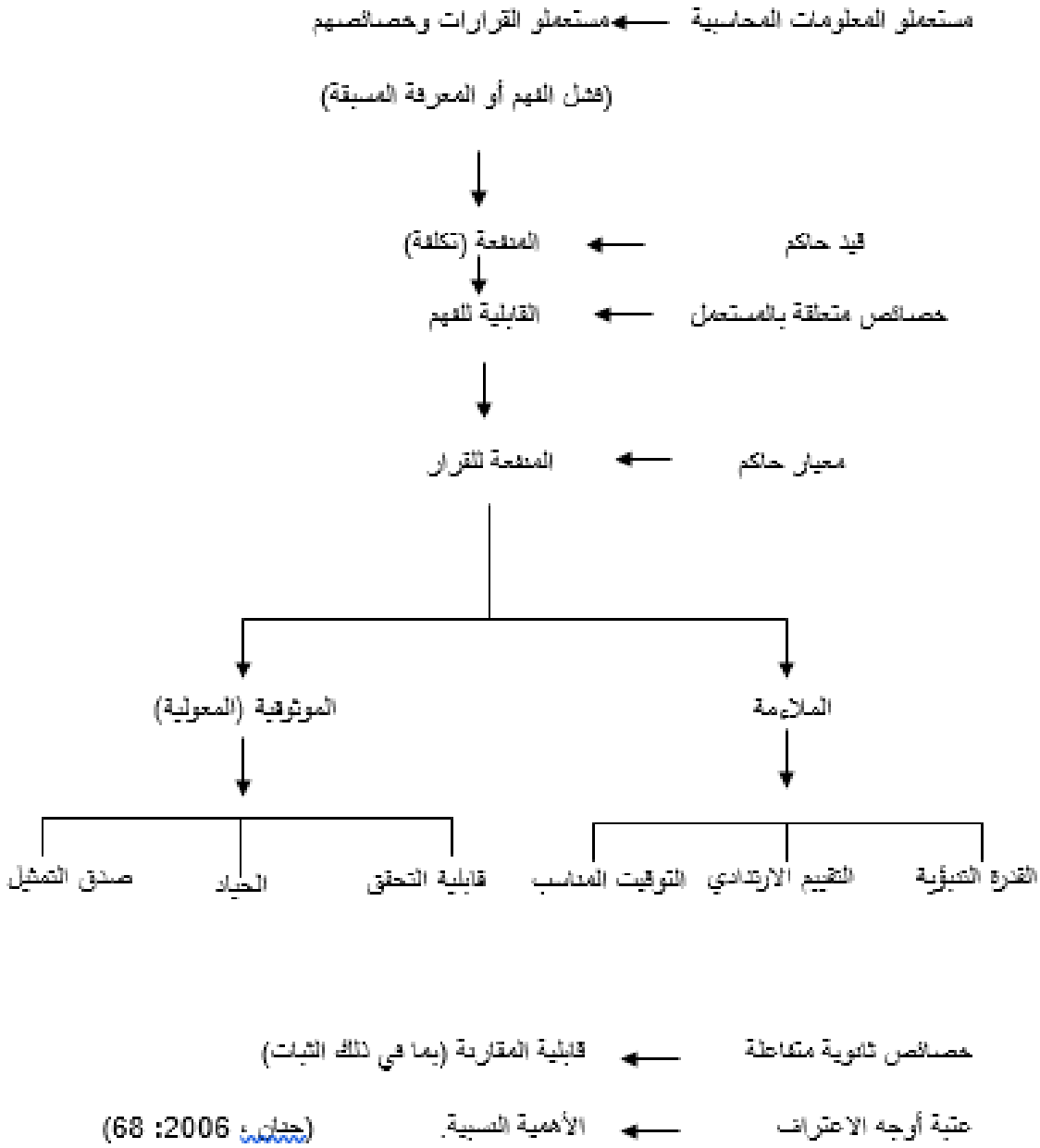
هـ- الإيضاحات والجداول الإضافية :

تحتوي التقارير المالية على إيضاحات وجداول إضافية ,ومعلومات أخرى على سبيل المثال، ويمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستعملين حول بنود في الميزانية العامة وحساب الأرباح والخسائر ويمكن كذلك أن تحتوي على إيضاحات، وعدم التأكد الذي يؤثر في المنشأة وأية موارد والتزامات غير معترف بها في قائمة المركز المالي ويمكن أن توفر على شكل معلومات عن القطاعات الجغرافية والصناعية وعن التأثير في المنشأة من جراء تغير الأسعار. (دهمش، 1995 : 14).

4.2.2 خصائص المعلومات المحاسبية

يرى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASP) بأن الملاءمة والموثوقية تمثلان السمتين النوعيتين الرئيسيتين اللتين تجعلان من المعلومات المحاسبية مفيدة لصنع القرار، وتعرف الملاءمة على أنها قدرة أو إمكانية المعلومات في إيجاد فرق عند صنع القرار من مستعملي التقارير المالية، وأما الموثوقية فهي تعرف على أنها الخاصية التي تعطي ضماناً بأن المعلومات خالية بدرجة معقولة من الخطأ والتمييز وأن المعلومات تمثل ما تدّعي أنها تمثله. (العبد الله، 2000 : 701) والشكل التالي يوضح انواع المعلومات المحاسبية وخصائصها:

رسم توضيحي 6: هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



أ- معيار الملاءمة :

إن المعلومات المحاسبية يفضل أن تتميز بخاصية الملاءمة وذلك لزيادة تأثيرها في الحكم بالحاضر وإستيعاب وقت الماضي من أجل التنبؤ بالوقت ووضع المؤسسة في المستقبل, يسهل على الاشخاص المستخدمين لتلك البيانات عملية صنع القرارات المهمة وإتخاذها بشكل اكثر دقة و ملاءمه مما لو كانت تلك البيانات غير ملائمة ولأجل تثبيت ذلك ومعرفة صفة الملاءمة للبيانات

المحاسبية والمالية لا بد من أن تكون لها الصفات الملائمة النوعية الفرعية المهمة في أدناه:
(النقيب, 2004: 293)

القدرة التنبؤية: أن مفهوم القيمة التنبؤية للمعلومات قد تم اشتقاقها من نموذج تقييم الاستثمارات, وقد عرّفتها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في بيان رقم (2) لعام 1980 هي خاصية المعلومات في مساعدة المستعملين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة. (حنان, 2005: 72)

- **قدرة التقييم الارتدادي:** يستلزم من مستعمل المعلومات المحاسبية أن يستفاد من ماضيها في قدرتها على التحقق من صحة التوقعات الماضية من جهة والإسترشاد بالتنبؤ بالتوقعات المستقبلية من جهة أخرى، وهذا ويساعد متخذ القرار في تصحيح التوقعات ولا سيما عند إعداد الموازنات التقديرية ومنها على وجه التحديد الموازنة النقدية لكلا جانبي المدفوعات والمقبوضات، لأن قدرة المعلومات في تصحيح التوقعات تساعد في تنفيذ الموازنات المختلفة للأنشطة والعكس صحيح.
- **التوقيت المناسب:** أن التوقيت المناسب يمثل أيضاً أحد عناصر الملاءمة فإذا لم تكن البيانات متوفرة أو جاهزة في الوقت نفسه الذي تكون فيه حاجة الماسة لصنع قرارها فهي تقلل إلى الملائمة وأن فكرة أو عبارة التوقيت والوقت المناسب هي أن تكون البيانات متوفرة لدى صانعي القرارات المؤسسة قبل أن تفقد هذه البيانات قدرتها في التأثير على القرارات. (العبد الله, 2000: 703)

ب- الموثوقية (المعولية):

لا بد للمعلومات المحاسبية أن تتمتع بقدر كافٍ من الصحة والحياد للإعتماد عليها والثقة فيها وهذا يستلزم العناية بمبدأ الإفصاح والحيادية والموضوعية لتلك البيانات، ليطمئن الشخص متخذ القرار من الإعتماد التام في هذه المعلومات باعتبارها تعبيراً حقيقياً وصادقاً عن الميزانية العامة للمنشأة وتمثل نتائج أعمال المنشأة أفضل تمثيل ولتحقيق خاصية الوثوق بالمعلومات لا بد من توافر الخصائص الفرعية الآتية: (النقيب, مصدر سابق: 294)

- **صدق التمثيل:** يقصد بخاصية الصدق في المعلومات والبيانات في التعبير أو العرض مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية والمالية للظواهر المراد التقرير عنها والعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل, أي هل تمثل الأرقام بصدق ما حدث فعلاً؟. (حنان, 2006: 76).

• إن الصدق في تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها المنشآت يُعدُّ معياراً أساسياً يفضل على المدقق الخارجي الإلتزام به عن تقديمه لتقريره النهائي، وتزداد تلك الأهمية بالذات تجاه الأحداث المحتملة والمتوقعة الحدوث وغير المؤكدة والتي يستوجب تكوين مخصصات لها مناسبة لحجم التمثيل الصادق للواقع. (النقيب, مصدر سابق: 294) وتعرّف المصادقية: الصدق في التعبير ووجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس وبين المظاهر المراد التقرير عنها فالعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس بمجرد الشكل. (الشيرازي, 1990: 202)

• **قابلية التحقق:** يقصد منها وجود إتفاق أو بصورة أكثر وضوحاً وجود درجة كبيرة من الإتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يعملون بنفس طرائق القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس المعلومات والبيانات إن قابلية التحقق تعني القياس المحاسبي الموضوعي المحدد لأنه خال من التحيز الفردي للقائم بعملية القياس فقابلية التحقق هنا تشير إلى العالم الخارجي المستقل عن الأشخاص الذين يلاحظونه كما إن القياس قابل للتحقق من ناحية ثانية هو قياس موضوعي بمعنى أنه يستند إلى ثبوتيات وأدلة يؤدي إعتماؤها إلى الوصول إلى النتائج نفسها لقابلية التحقيق هي العبارة الحيادية البديلة لشرط الموضوعية التي يفضل أن تتوفر في أي قياس علمي أي إن القياس العلمي يفضل أن يكون خالياً من التحيز الشخصي. (حنان, 2006: 207).

• **الحياد:** يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) التحيز على حيالية للبيانات المحاسبية و أنه ميل للقياس بأن يمر مايعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر بدلاً من أن يكون الحدوث موازي الإحتمال على كلا الجانبين وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل القدرة لإجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية. ومن المسلّم به أن المعلومات المحاسبية تهتم جهات كثيرة ومختلفة من مستعمليها لدرجة أن تكون مصالحهم متناقضة بعض الشيء أحياناً لكن هذا العكس في المصلحة في المصالح لا يدعو من المحاسب أو حتى المدقق أن يتجاوز في إعداد الحسابات وفحصها والمصادقة عليها لصالح فئة معينة على حساب أخرى. (النقيب, مصدر سابق: 295)

وهناك خصائص فرعية أخرى :

ج- **إمكانية إجراء المقارنة:** تماثل النوعية التي تجعل المقارنة امراً ممكن التحقق مما يسهل على البحث والتحليل واتخاذ القرارات بواسطة المدينين وأشخاص التجارة وغيرهم وذلك على

مستوى نشاط معين وتعد خاصية اجراء المقارنة من اهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة بغية تقييم أداء المنشآت. (حنان, مصدر سابق:81).

د- الثبات والإتساق في تطبيق السياسات والطرائق المحاسبية : ولتحقيق هذه النوع يستوجب على الموظفين والاشخاص المعنيين الإلتزام بإحدى السياسات الموجودة و المهمة في المحاسبة والمتمثلة بسياسة الصدق والإتساق في تطبيق الطرائق المحاسبية ما بين سنة وأخرى وتُعدُّ هذه السياسة نفسها أحد المعايير الأساسية الخاصة بإعداد تقارير التدقيق والتي يفضل على مدقق الحسابات الخارجي مراعاتها عند تقديم التقارير النهائية.

هـ- إكمال المعلومات : لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة مرجوة تجاه مستعملها لا بد من أن تحتوي على العناصر الأساسية والجوهرية التي يحتاجها متخذ القرار، وذلك طبقاً لأهمية المعلومة ودورها في إتخاذ القرارات ,لذا لا بد من العناية بمبدأ الأهمية النسبية للمعلومات..

و- إقتصادية المعلومات : لا بد للمعلومات الفعّالة أن تُراعي العامل الإقتصادي في الحصول عليها, وذلك من خلال مقارنة تكاليف الحصول على تلك المعلومات مع العائد والفائدة التي يتم الحصول عليها من توفير تلك المعلومات من خلال تطبيق مبدأ **Cost Benefit Analysis**. وهنا يتطلب مراعاة عامل كمية المعلومات ونوعيتها من جانب وقيمتها وجودتها من جانب آخر ولأجل التوصل إلى هذه المؤشرات لا بد من إستعمال أساليب رياضية من ضمنها التطبيقات اللوغارتمية في قياس قيمة البيانات.

ز- قابلية الفهم : و تعتمد على مؤشرين :

- درجة الفهم وسهولة الوضوح والإفصاح في عرض البيانات.
- مستوى الشخص للوعي والإدراك والفهم لدى مستعملي تلك البيانات.

ولكي تكون البيانات ذات فائدة بحيث يمكن ان تلمس من توفر التطابق بين هذين الشرطين، لتحقق الإستفادة والتأثير في اتخاذ القرارات المهمة، ففي الوقت نفسة الذي يتوجب النزول عن الشروط, يستلزم الأمر الوقت نفسه للارتقاء بالشرط الاخر لتحقيق التوازن ومن ثمّ تصبح البيانات متمتعة بنوعيتها وقابليتها للفهم والإفادة.

3.2 نظام الرقابة الداخلية وأثرها في مصداقية وعدالة التقارير المالية:

1.3.2 المصدقية:

ان المصدقية من الصدق وتعني فيما تعني تطابق أفعال الشخص (معنوي,طبيعي) مع وعده وأقواله وهي المراقب فيما يتعلق بقابلية تصديق الأحكام التي يعدها المتواصل.

(www.thawra.alwehda.gov.sy/archieve2.asp?cat=default&num=12644)

وتعرّف أيضاً: على أنها من أهم أدوات مفهوم الشفافية والأمانة في نقل المعلومات والتأكد من مصدرها وهي التثبيت من دقة وسلامة المعلومة ونشرها بحياد وتوازن ولا يكون هناك هدف أو غاية لتوجيه المعلومة تغاير حقيقة ما تهدف إليه هذه المعلومة.

(www.saafah.com/saafah/index.php)

وتعرّف أيضاً بأنها خلو المعلومات المحاسبية من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة وتمثل خاصية ضرورية للأفراد الذين لايتوفر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات ولكي تتسم المعلومات المحاسبية بالمصداقية يفضل أن تتوافر بها الخصائص الفرعية التالية:

قابلية التحقق: يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الإتفاق بين الأفراد القائمين بالقياس والأشخاص التابعين لهذا المسؤولية يستخدمون النوعية نفسها القياس وذلك كأن يصل عدد من المدققين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص عدد من التقارير المالية فإذا وصلت أطراف خارجية بإستعمال نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن التقارير المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولايمكن للمدققين إبداء الرأي فيها.

الصدق في العرض: يعني هذا العبارة ضرورة وجود اتفاقات والمطابقات بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التي نتجت هذه الرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى بمعنى آخر هل تمثل الرقام ماحدث بالفعل؟ (كيسو، 2005:70) ويرى الباحث إن المصداقية هي الحقيقة والدليل والمطابقة وهي وصف يوصف به الخبر وكلمة كان اللفظ مناسباً للمعنى المراد كان دليلاً عليه ومطابقاً له في الخارج ويعكس حقيقته بدقة وما التقارير المالية إلا إخبار عن واقع المنشأة الإقتصادية.

2.3.2 العدالة:

ان تشريعات العراق القديمة نظرت الى العدالة كمثال اعلى فهذا حمورابي ابرز مشرع عرفه تاريخ بلاد الرافدين فقد تغنى بالعدل ومجده في شريعته ومثل في اعلى مسلته وهو يلتقي ألواح شريعته من اله العدل (شماش) ليعلن في مستهل شريعته أنه الأمير التقى الذي يخشى الاله ويسعى لتوطيد العدل في الارض للقضاء على الخبث والشر وينشر العدل بين الناس كما تنشر الشمس ضيائها على الأرض. (الأمين: 1987: 23).

فيما اعتمد مفهوم العدالة عند الفلاسفة من جماعة المسلمين، جذوره من طبيعة الحياة العربية التي كانت العدالة اساسها، وتتمثل في فكرته القوية السليمة التي نشأت عليها في البداوة (ابن خلدون، 1979: 103)، إذ كان الفكر الفلسفي الاسلامي قد تميز بوجود نمطين من التفكير،

نمط الاول الذي تسوده النزاعات بين الاديان ويتضاءل فيه نصيب البحث النظري الفلسفي، فكانت بحوثهم أقرب الى الأخلاق العملية التي تعني ببيان الحقوق والواجبات، ومثل هذا النمط الإمام الماوردي، الذي كتب يقول (أن الدين المشرع هو الحق، وهو العدل) (داود & عبد المنعم، 1978: 127)، والإمام الغزالي، الذي كانت العدالة عنده (عبارة عن وقوع القوى الثلاث – الحكمة، والشجاعة، والعفة-.... وبالعدل قامت السموات والأرض، وليس العدل جزءاً من الفضائل، وإنما هو عبارة عن جملة فضائل.....) (الغزالي، 1974: 76)، أما النمط الثاني فقد سيطرت عليه الروح الفلسفية العامة المحصنة المتوازنة مع العقيدة الإسلامية، وتمثل هذا النمط الفكري في الفارابي الذي لا تختلف رؤيته للعدالة كثيراً عن ما هي عليه في فلسفة أرسطو، فالعدالة جاءت عنده (إعطاء كل شخص قسطه.... وتبني اعمال الفضيلة فيما بين العالم)، وأما ابن سينا فالعدالة في نظره فضيلة من الفضائل الاربع – العفة، والشجاعة، والحكمة، والعدالة- والعدالة اساساً اليها كثير من الفضائل (الغزالي، 1974: 121)، وقد عد العدل ثمرة المعرفة الحقيقية، كما أن الظلم ثمرة الجهل (فخري، 1960: 121)، وليستمر تأثير مفكرو العصور الوسطى التي تميزت بالطابع الديني بنفس اتجاه تفكير فلاسفة وفقهاء عصور الحضارات الغربية القديمة، فجدد (Thomas Aquinas) قد ذهب لتحديد مفهوم العدالة قيمياً وفلسفياً، فميز بين ثلاث أنواع للعدالة (التوزيعية والعمومية، والتبادلية) فنظر للثانية كقيمة لا متناهية، تتحقق بالمجموع ومعها، وتنظم الثانية التبادل والعقود بين الاشخاص، فيما تعد الاولى كحق أساس لكل إنسان في أن يشارك في الموارد المتوفرة في المجتمع البشري الذي يعيش فيه. (بدوي، 1984: 170).

وكان عصر النهضة الذي تميز بسعي فلاسفته الى أحياء الروح النقدية بغية التجديد والتغيير والإبتكار، إمتداداً للعصور السابقة فيما يخص موضوع العدالة، فنلاحظ أن (Melanchthon) قد صور العدالة بالحق الطبيعي للإنسان، ذلك الحق المرتبط بالقانون الاعتيادي والموجود الذي يتكون من فهم الانسان الذي يمنحه الله في العقل البشري، الذي بفضلله يعي الوجود الإلهي أي القانون الإلهي، وحقوقه وواجباته الطبيعية، وفيما ذهب (Calvin) منحى آخر وأعتبر العدالة واجب من واجبات النظام السياسي المتمثلة في تحقيق العدالة، ومن ثم فإن كل نظام يجب ان يكون نظيفاً لأنه جاء ليحقق العدالة، بمعنى أن تفضيل نظام على آخر يتوقف على مدى تحقيق هذا الأنوذج للنظام أو ذاك لفضيلة العدالة. (عبد المعطي، 1978: 194)

أما العصور القديمة فقد عرفت بمحاولات فلاسفتها بقوة فلسفات متكاملة أخذت العدالة حيزاً كبيراً منها، تميز هذا في فكرة العقد الاجتماعي، الذي وصفها (Hubbes) بأنه تعهد وإتفاق بين الأفراد يتنازلون بمقتضاه عن حقوقهم الذاتية ويخضعون للحاكم، وبالتالي فإن العدل في الفعل هو كل ما لا يتعارض مع الطاعة المطلقة للسلطة ويخرق العقد الاجتماعي، فيما عده (Lock) ضمان الموافقة على تنازل الأغلبية من الأفراد عن حقوقهم الطبيعية، وبذلك فهو طريقة لتنظيم الحقوق الأساسية للإنسان وحمايتها وحفظها وأنه ليس تنازلاً مطلقاً كما زعم هوبز (عبد المعطي، مصدر سابق: 232).

ويلاحظ الباحث أن الهدف الأولي للفلسفة ومنذ جاء التفكير بموضوع العدالة قد تركز بالدرجة والمرتبة الواحدة على البحث عن الأساسيات ومعايير لتحقيقها في المجتمع، ومن ثم فقد إنصب جل عنايتهم بتحقيق العدالة الاجتماعية التي لا تتحدد بالبحث عن حقوق الأفراد، وإنما ما يقع عليهم من واجبات بما يخدم كل البشرية، وأن تطبق العدالة في كل مفصل من مفاصل الحياة سواء في العمل أو التعامل.

فالعدالة في المعاجم العربية تشير إلى "العدل والإنصاف: هو إعطاء المرء ما له، وأخذ ما عليه....." (أنيس، 1973: 588)، والعدالة "الإستقامة، وعدل الشيء وعدله: أي مثله...." (الازهري، 1974: 208)، وهي "مصدراً وشرعاً عبارة عن الإستقامة على طريق الحق وإجتنب ما هو محظور" (الشيرازي، مصدر سابق: 12)، أو "الإستقامة، والعدل أن يعطي المرء ما عليه ويأخذ ما له...." (الحسيني، 1974: 252)، وهي "الإعتدال والإستقامة، والميل إلى الحق" (مرغشلي، 1996: 58)، كما أن العدالة "ما قام في النفوس أنه مستقيم، وميل الأمر للتوسط بين الإفراط والتفريط" (الزبيدي، مجلد 2: 11)، أو أنها "إعطاء كل ذي حق حقه" (خلف الله، 1996: 58)، أو أنها "إنصاف الحق، وإستقامة". (البعليكي، 1971: 497).

وذكرت العدالة في قواميس اللغة الانكليزية بمعاني تكاد تكون متماثلة تقريباً، فالعدالة فيها تعني "تحديد الخصائص التي تكون عادلة، ونزيهة، وغير متحيزة ومنصفة". (Oxford, 2001: 416)

أو "كونها المحافظة على ما هو منصف وإدارته، وذلك بالتسوية النزيهة للمطالب المتعارضة وتوزيع، المكافآت، وتوجيه العقوبات المستحقة". (Marrian Webster dictionary, 2005, online)

وشخص البعض الآخر في تعريف العدالة أهميتها كوسيلة لإتخاذ القرار العادل فيعرفها "عدالة إجراءات إتخاذ القرارات والمعاملة الشخصية في العمل " ولتتعلق العدالة بعملية إدارية أساسية في المنشأة إلا وهي عملية إتخاذ القرار، لكونها أداة لتحقيق العدالة بين الأفراد. (Elovainio, et al., 2005: 2501).

ويرى الباحث ان العدالة هي: منظومة إدارية متكاملة الأبعاد تصف أنماط القرارات والسلوكيات ، والمعايير المحددة لها، ونتائجها المتوقعة، التي تنال القبول مجتمعيًا ويلتزم الأفراد بتنفيذ مضامينها بوصفها تحقيق الإنصاف. وهناك مصدرين للعدالة تعد أساسية لإقامة العدالة الحقّة، وهذه المصادر تتمثل في:

- **المصدر الإلهي:** ويتمثل في الله سبحانه وتعالى (العدل)، وفي النصوص الدينية، والشرائع الدينية والسماوية التي دعائمها رسله وأنبيأؤه.
- **المصدر الوضعي:** وهو من صنيع العقل الإنساني، الذي يمكن أن يستخلصه ويعرفه من القوانين الإلهية، والطبيعية، وتتجسد في التصرف الذي يسلكه الفرد عند التعامل مع الأمور، أو في القوانين التي يشرعها لتدبير تلك الأمور، والمستمد بطبيعة الحال من الأساس الإلهي.

يعد المصدر الإلهي من أهم مصادر العدالة فهو (أهم صفة للفعل الإلهي... وهو ما يقتضيه العقل من التجارب أو ردود الفعل والصدور على وجه الصواب والمصلحة، وهذا يعني أن جميع الأفعال الصادرة عن الله والمتعلقة بالإنسان المكلف بمقتضى الحكمة وعلى وجه المصلحة) (الكبيسي، 2004: 3) فالعدل في شريعة الله سبحانه وتعالى تقواه و إيمانية وربانية، وهو عدلٌ مطلق لا يرقى إليه شك، و المفهوم نفسه في مضمونه عند الأديان والشرائع السماوية كافة وقاعدة من قواعدها وهدفا من أهدافها، وإن اختلف البشر في إرساء قواعده التطبيقية، وقد حث الله تعالى على تحقيقه بين الناس، ودعا الى رفع الظلم عنهم (حداد، 1963: 13) ، (الحداد، 2005: 13)، وذلك من خلال الآيات والنصوص الدينية التي جاءت في الكتب السماوية، فنجد أن كلمة العدل قد ذكرت في القرآن الكريم في إحدى عشرة سورة، وثمان وعشرين آية ومكررة بلفظها الإشتقاقي تسع وعشرون مرة (عبد الباقي، 1986: 449، الحداد، مصدر سابق: 22)، بدء بالآية الكريمة: (إن الله يأمر بالعدل والاحسان) (النحل: 91)، ومرورا بجميع الآيات التي تؤكد في خطابها معنى المساواة بين الانسان أمام الله، فكان عدل القرآن الكريم هو الميزان الذي يوزن به عمل المسلمين، وأن تحقيق العدالة و العدل أقرب الى التقوى، وأن الموضوع به فريضة من فرائض المهمة في الاسلام، إذ قال تعالى (ولا

يجرمنكم شنئان قوم على إلا تعدلوا إعدلوا هو أقرب للتقوى إن الله خبير بما تعملون (المائدة:9).

أما المصدر الواقعي للعدالة، فيتمثل في كل ما يسلكه الشخص أو الموظف في المؤسسة لتحقيق العدالة، فالعدالة كما وصفه أرسطو هو (تلك الملكة التي يمكن ان تحمل صاحبها على صنع ما هو حق، وعلى تكلف العدالة في أفعاله وطلبها ابدا) (فخري، مصدر سابق: 120)، وترتبط تلك الملكة بالضمير، وذلك بعده (قوة واضحة واعية فعالة تتزايد حساسيتها درجةً بعد درجة حتى تصل الى إلزام نفسها عمل كل صائب.....) (العوا، 1993: 177)، إذ يدفع الضمير الحي للفرد، والملكة لإحقاق الحق، والى التحقق عن تلك الاسباب وعن تلك التشريعات التي يستطيع من خلالها إقامة العدل، مستندا الى النصوص الدينية، والشرائع السماوية التي تبين العدل الإلهي، فالتشريع القانوني هو مصدر وضعي للعدل، جاء لتحقيق التوازن في مجالات الحياة الإجتماعية، والإقتصادية، والمالية وغيرها، وقد يعتمد مشرعه كثير نصوصه من النصوص الدينية والكتب السماوية التي تتجسد بتحقيق العدالة السماوية المطلقة، إلا أن العدل هنا مهما حقق من أبعاد يبقى نسبيا، فهو من صنيع الإنسان، الذي يعد إستمرار وجوده على الأرض نسبي، فكيف بما ينظمه من تشريع كذلك فإن تطبيق أي تشريع هو نسبي، لأن ما يناسب بيئة أو مجتمع أو منظمة، قد لا يناسب أخرى، ومن ثم يصبح ثباته من دون تغيير غير ممكن، وهذا مطلوب لكي يلائم موضع تطبيقه، وعادة ما تنظم التشريعات والنظم الوضعية العدالة في المشآت، وما على المشرفين و المدراء إلا تطبيقها لضمان تطبيقات عادلة لتلك النظم والتشريعات، وهنا يصبح كل من المنشأة، والمدراء أو اشخاص ذوي المسؤولية المصدرين الاوامر الأساسيين للعدالة التنظيمية، إذ يشير كل من (ruppa cropanzano) في بحثهما للعدالة المتوازنة والتنظيمية، الى أن العاملين عادة ما يواجهون مصدرين أو أكثر للعدالة، وربما المصدر الأكثر وضوحا هو المشرف أو المدير المباشر، فللمشرف الذي له السلطة يستطيع من خلالها التأثير في النتائج او الخدمة البارزة للعاملين، كالزيادة في الاجور والرواتب، أو فرص الترفيع وغيرها، كما قد ينسب العاملين سبب انعدام العدالة الى المنشأة ككل لتصبح المصدر الاخر لها، وبالرغم من ان المصدر الثاني غير ملحوظ إلا أنه مهم، إذ عادة ما يعتقد الأفراد أن ادارة المنشآت هي ممثل واقعي لهم، وهي الوحيد ربما القادرة على تحقيق العدالة أو الظلم فلما كانت العلاقة بين المنشأة والعاملين فيها أشبه بالعقد النفسي، فإن المنشآت عموما تصيغ هذه العقود النفسية مع الأفراد العاملين وقد تنتهكه بإرادتها.

(Cropanzano&Prehar, 2001; Robinson& Rousseau, 1994)

3.3.2 نظام الرقابة الداخلية وأثرها في مصداقية وعدالة التأسيس التقارير المالية:

بينما في المبحث الأول إن توفير الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الإعتماد عليها من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية حيث تقع مسؤولية إعداد التقارير المالية التي يستعملها كل من المستثمرين والدائنين والمدققين على عاتق الإدارة، وتقع على الإدارة مسؤولية قانونية للتأكد من أن البيانات المدرجة بالتقارير المالية تم عرضها بصدق وعدالة بما يتفق مع متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يتم من خلال تفعيل الرقابة المحاسبية، التي يقوم بها موظفو التدقيق الداخلي الذين يفضل أن يفهموا التعليمات والإجراءات وحسن الحكم الشخصي والعناية في تأدية الوظيفة على أتم وجه، ويفضل أن يتوفر الإستقلال في الشخص الذي ينفذ إجراءات التحقق الداخلي، بحيث يكون محايد عن الأفراد المسؤولين أساساً عن إعداد البيانات المالية.

وخلاصة القول فإن لنظام الرقابة الداخلية (المحاسبية) تأثير في مصداقية وعدالة التقارير المالية، فالعلاقة طردية بينهما، حيث كلما كان نظام الرقابة الداخلية المحاسبية جيداً كانت التقارير المالية أكثر مصداقية وعدالة لواقع المنشأة الإقتصادية. وهذا ما بينته فرضية البحث، وسيتم إثبات هذه الفرضية في الفصل اللاحق.

ولأجل إستمرار إدارة المنشأة بإعطاء صورة صادقة وعادلة عن نتائج نشاطها فلا بد من إلزامها بأحكام القاعدة المحاسبية رقم (6) بشأن الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية المبينة في أدناه:

أ- ضرورة توخي الوضوح وإزالة أي لبس أو سوء فهم أو غموض في البيانات المالية لدى مستعملها، وأن تكون شرح المواضيع والبيانات المتعلقة بالموضوع المعززة كاملة وصحيحة وتنسم بادق التفاصيل والأمانة.

ب- أن تكشف البيانات المالية المعلومات الملحقة بها جميع الأمور التي تكون مادية بالدرجة التي تؤثر في قناعة الشخص المعني بقيمه وقرارات المستخدمين له.

ج- مراعاة المتطلبات المعلومات القانونية بشأن الإفصاح عن المعلومات دون أن يعني هذا غض النظر عن المضمون الإقتصادي للواقع والأحداث والمعاملات حتى وإن كان الشكل القانوني مختلفاً عن ذلك المضمون.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

1.3 الطريقة والاجراءات

1.1.3 التمهيد:

الهدف من هذه الدراسة بيان لاثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية في شركات المساهمة الخاصة في العراق . وهذا الفصل يتضمن وصفا لمنهج الدراسة و عينة وادوات الدراسة ومجتمعها والمصادر الحصول على المعلومات ومتغيرات الدراسة والمعالجات الاحصائية المستخدمة ، واختبار التحقق من ملاءمة البيانات للتحليل الاحصائي.

2.1.3 منهجية الدراسة:

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي موجودة في الواقع وتشعر بالقلق مع كونها وصفا صادقا والتعبير عنه من حيث النوعية والكمية طرق جمع البيانات اعتمدت الدراسة على نوعين من البيانات:

أ- **المصادر الأولية:** نظرا لاعتقاد الباحث أن المصادر الثانوية ليست قادرة على تغطية كامل البحوث، وسيتم استخدام المصادر الأولية من استخدام الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة في جمع البيانات ودراسة الحالة .

ب- **المصادر الثانوية:** حيث يميل الباحث إلى معالجة الإطار النظري للدراسة للبحث عن مصادر البيانات الثانوية ممثلة في الكتب باللغة العربية واللغة الأجنبية والمراجع والدوريات في نفس الموضوع او المواضيع المتقاربه له والمقالات في نفس الموضوع او المواضيع المتقاربه له والتقارير في نفس الموضوع او المواضيع المتقاربه له والبحوث في نفس الموضوع او المواضيع المتقاربه له والدراسات السابقة في نفس

الموضوع او المواضيع المتقاربه له التي تناولت موضوع البحث مجتمع الدراسة، تمثل مجتمع الدراسة في شركات المساهمة الخاصة العراقية، والبالغ عددهم (12) شركة مساهمة الخاصة.

3.1.3 عينة الدراسة:

شملت عينة الدراسة المدققين والمحاسبين والتمكنين والمدراء الماليين، ولقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة للشركات (75) وتم استرداد (64) استمارة والتي تمثل (85%) من الاستثمارات الموزعة وبلغت الاستثمارات الصالحة للتحليل (60) استبانة .

4.1.3 أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة بشأن " أثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية " دراسة تطبيقية على شركات المساهمة الخاصة. وتتكون استبانة الدراسة من اربعة أقسام رئيسية، وهي على النحو الاتي :

القسم الأول: عبارة عن المعلومات العامة للمستجيب (، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، ، المنصب الوظيفي، الدورات التدريبية في الرقابة الداخلية).

القسم الثاني: أثر نظام الرقابة الداخلية بأبعاده مجتمعة (البيئة الرقابة، الانشطة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والبيانات والاتصالات، المراقبة) في جودة التقارير المالية وهي عبارة عن :-

1- (البيئة الرقابية) وتتكون من (14) فقرات.

2- (الأنشطة الرقابية) وتتكون من (6) فقرات.

3- (تقييم المخاطر) وتتكون من (5) فقرات.

4- (المعلومات والاتصال) وتتكون من (5) فقرات.

5- (المراقبة) وتتكون من (5) فقرات.

القسم الثالث: أثر لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة في نوعية التقارير المالية من حيث الملاءمة. وهو عبارة عن مدى ملاءمة المعلومات ويتكون من (5) فقرات.

القسم الرابع: أثر لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة او الشركة على نوعية التقارير المالية من حيث التمثيل الصادق.

وهو عبارة عن التمثيل الصادق ويتكون من (5) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكبرت خماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان بحسب الجدول رقم (1):

جدول 1: درجات المقياس

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	لاوافق	لاوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (spss).

5.1.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تحليل الاستبانة مع تفرغته من خلال برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS).

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية الآتية:

1. التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
2. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرت الاستبانة.
3. التنسق الداخلي من خلال معامل ارتباط المهم في عملية احصائية البيانات بيرسون لقياس درجة ارتباط كل محور مع الدرجة الكلية للمحور.
4. الانحدار الخطي لقياس علاقات الاثر بين محاور الدراسة.

6.1.3 الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة:

الوصف الإحصائي المحدد لعينة الدراسة على وفق البيانات الشخصية:
1- توزيع عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة.

جدول 2: عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنة	22	36.7
من 6-10 سنة	18	30
11-15 سنة	17	28.3
16 سنة فأكثر	3	5
المجموع	60	100.0

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS(20)

يلاحظ من الجدول رقم (2) ان (36.7%) من عينة الدراسة سنوات خبراتهم 5 سنوات فأقل 30% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم تتروح بين 6-10 سنوات، 28.3% من عينة الدراسة

سنوات خبرتهم تتراوح بين 11- 15 سنة ، بينما 5% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم 16 سنة فأكثر، وهذا يؤكد بأن الشركات المساهمة الخاصة تعتمد على فئة الشباب لان غالبية المسجلين من فئة اقل من 5 سنوات و فئة 6-10 سنوات.

2- توزيع عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي:

جدول 3: المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
35	21	دبلوم
30	18	بكالوريوس
25	15	دبلوم عالي
10	6	ماجستير
0	0	دكتوراه
0	0	اخرى
100.0	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS(20

يلاحظ من الجدول رقم (3) ان 10% مؤهلهم العلمي ماجستير و 25% من حملة شهادات الدبلوم العالي، حيث يتضح أن 35% من موظفي الشركات من حملة الشهادات العليا وهي نسبة تزيد عن ثلث الموظفين وهذا أمر جيد يصب في مصلحة الشركة.

3- توزيع عينة الدراسة بحسب الوظيفة

جدول 4: المنصب الوظيفي

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
37.7	22	مدير مالي
16.7	10	مدقق حسابات داخلي
20	12	محاسب
6.7	4	رئيس لجنة التدقيق
16	10	عضو لجنة التدقيق
3.2	2	اخرى
100.0	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS20)

يلاحظ من الجدول رقم (4) أن (20%) من افراد عينة الدراسة تصنيفهم الوظيفي محاسب، (37.7%) من افراد عينة الدراسة تصنيفهم الوظيفي مدير مالي، (16.7%) تصنيفهم الوظيفي مدقق داخلي، (16%) تصنيفهم الوظيفي عضو لجنة تدقيق، (6.7%) تصنيفهم رئيس لجنة التدقيق بينما كانت هناك تصنيفات وظيفية اخرى بنسبة (3.2%).

4- توزيع عينة الدراسة بحسب عدد الدورات الموظفين التدريبية في الرقابة الداخلية:

جدول 5: دورات الموظفين التدريبية في الرقابة الداخلية

النسبة المئوية %	العدد	عدد الدورات التدريبية في الرقابة الداخلية
33.5	20	لا يوجد
23.5	14	دور واحدة
27	16	دورتان
13	8	ثلاث الدورات
3	2	اكثر من ثلاث الدورات
100.0	60	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS20)

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن ما نسبته 33.5 % من عينة الدراسة لم يحصلوا على دورات تدريبية في محور الرقابة الداخلية، 23.5 % من عينة الدراسة حصلوا على دورة تدريبية واحدة في محور الرقابة الداخلية، 27 % من عينة الدراسة حصلوا على دورتين تدريبيتين في محور الرقابة الداخلية، بينما 13% حصلوا على ثلاث دورات ، كما حصلوا 3% على ثلاثة دورات فأكثر في محور الرقابة الداخلية.

7.1.3 ثبات وصدق الاستبانة:

1.7.1.3 ثبات الاستبانة

تم اختبار ثبات الاستبانة من خلال معامل ألفا كرونباخ وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول ادناه.

جدول 6: معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المتغيرات	المحاور	عدد الفقرات	معامل الفاكرونباخ
نظام الرقابة الداخلية	البيئة الرقابية	14	0.82
	الانشطة الرقابية	6	0.79
	تقييم المخاطر	5	0.82
	المعلومات والتصالات	5	0.90
	المراقبة	5	0.76
	المؤشر الكلي	35	0.84
جودة التقارير المالية	الملاءمة	5	0.81
	التمثيل الصادق	5	0.83
	المؤشر الكلي	10	0.83
جميع محاور الاستبانة		45	0.82

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية SPSS(20)

يلاحظ من النتائج الموضحة في الجدول رقم (6) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ عالية لكل المحور إذ تتراوح بين (0.76،0.90)، بينما بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبانة (0.82) وبذلك تكون الاستبانة في حلتها النهائية قابلة للتوزيع. وقد تأكد الباحث من ثبات استبانة الدراسة وهذا ما يجعله على ثقة تامة بصحة استمارة الاستبيان وصلاحيتها لتحليل نتائجها والإجابة علي أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات.

2.7.1.3 صدق المقياس:

اولا: الاتساق الداخلي لابعاد نظام الرقابة الداخلية الخمسة

أ. البيئة الرقابية

جدول 7: معامل الارتباط بين فقرات المحور الأول " البيئة الرقابية" والدرجة الكلية للمحور

t	14	13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	
0.35 3	0.30 1	0.42 5	0.36 9	0.53 6	0.32 9	0.63 6	0.37 3	0.49 4	0.33 2	0.45 9	0.32 4	0.420	0.304		1
0.44 5	0.30 8	0.53 9	0.31 8	0.60 8	0.33 1	0.79 7	0.38 9	0.58 5	0.64 4	0.38 1	0.49 2	0.372			2
0.31 6	0.31 9	0.32 9	0.56 8	0.51 5	0.35 8	0.50 1	0.30 1	0.44 8	0.36 6	0.31 6	0.37 7				3
0.31 2	0.30 9	0.31 3	0.31 4	0.54 5	0.40 7	0.65 8	0.47 3	0.31 8	0.43 0	0.32 7					4
0.35 5	0.32 7	0.58 4	0.50 7	0.61 2	0.64 8	0.62 7	0.36 4	0.33 7	0.58 0						5
0.39 0	0.49 8	0.39 5	0.60 4	0.54 2	0.62 2	0.45 0	0.38 0	0.40 1							6
0.33 3	0.33 2	0.31 3	0.65 4	0.51 1	0.60 3	0.55 8	0.40 5								7
0.35 0	0.30 7	0.31 8	0.60 1	0.32 2	0.66 8	0.59 3									8
0.35 7	0.69 8	0.37 5	0.40 7	0.45 7	0.50 8										9
0.32 6	0.39 4	0.39 4	0.36 3	0.33 0											10
0.36 0	0.35 9	0.53 5	0.46 4												11
0.36 4	0.38 8	0.61 7													12
0.33 1	0.51 8														13
0.38 6															14
															T

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS20)

يلاحظ في الجدول اعلى رقم (7) بأن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " البيئة الرقابية" والدرجة الكلية للمحور، والذي يلاحظ أن ايضا معاملات الربط بين الدالة وعند مستوى المقبولة ذاتية والمبنية على (0.05) وان اكبر قيمة للارتباط هي (0.445) مقابل الفقرة رقم (2) والذي يمثل اعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور، إذ يؤكد المبحوثين في عينة الدراسة على أن معايير القيم الأخلاقية في القطاع المالي واضحة ومحددة ومفهومة تمامًا، في حين أن ادنى ارتباط هي (0.312) مقابل الفقرة رقم (4) والذي يمثل ادنى ارتباط بين الفقرة

والدرجة الكلية للمحور إذ يؤكد الباحثين في عينة الدراسة على أن إدارة هذه الشركة تتمتع بأداء جيد في وضع ومراقبة المعايير السلوكية، وتقديم المكافآت أو تنفيذ الإجراءات التأديبية.

ب. الأنشطة الرقابية:

جدول 8: معامل الارتباط بين فقرات المحور الثاني "الأنشطة الرقابية" والدرجة الكلية للمحور

T	20	19	18	17	16	15	
0.407	0.578	0.508	0.450	0.604	0.601		15
0.543	0.536	0.501	0.558	0.654			16
0.483	0.608	0.658	0.593				17
0.575	0.363	0.627					18
0.543	0.464						19
0.536							20
							T

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية SPSS(20)

يلاحظ في جدول رقم (8) بأن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "الأنشطة الرقابية" والدرجة الكلية للمحور، أيضا معاملات الربط بين الدالة وعند مستوى المقبولة ذاتية والمبنية على (0.05) وان أكبر قيمة للارتباط هي (0.575) مقابل الفقرة رقم (18) والذي يمثل أعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور، إذ يؤكد الباحثون في عينة الدراسة على أن يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم فعالية الأنشطة الرقابية، في حين أن أدنى ارتباط هي (0.407) مقابل الفقرة رقم (15) والذي يمثل أدنى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور إذ يؤكد الباحثون في عينة الدراسة على مساهمة نظام الرقابة الداخلية في فصل السلطات وتحديد المسؤوليات لكل وحدة فرعية.

ج. تقييم المخاطر:
جدول 9: معامل الارتباط بين فقرات المحور الثالث " التقييم المخاطر " والدرجة الكلية للمحور

T	25	24	23	22	21	
0.478	0.543	0.458	0.546	0.549		21
0.530	0.457	0.453	0.491			22
0.320	0.448	0.513				23
0.400	0.561					24
0.324						25
						T

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS(20

يلاحظ في هذا جدول رقم (9) بأن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " تقييم المخاطر " والدرجة الكلية للمحور، أيضا معاملات الربط بين الدالة وعند مستوى المقبولة ذاتية والمبنية على (0.05) وان اكبر قيمة للارتباط هي (0.530) مقابل الفقرة رقم (22) والذي يمثل أعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور، إذ يؤكد الباحثون في عينة الدراسة على أن قسم التدقيق الداخلي تقييم بشكل مستمر الاداء المالي، في حين أن ادنى ارتباط هي (0.320) مقابل الفقرة رقم (23) والذي يمثل ادنى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور إذ يؤكد الباحثون في عينة الدراسة على أن الرقابة الداخلية تقوم بتحديد أليات لتقييم كافة المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها.

د. المعلومات والاتصالات:
جدول 10: معامل الارتباط بين فقرات المحور الرابع " المعلومات والاتصالات " والدرجة الكلية للمحور

T	30	29	28	27	26	
0.514	0.502	0.410	0.444	0.483		26
0.522	0.520	0.575	0.431			27
0.539	0.572	0.603				28
0.489	0.695					29
0.579						30
						T

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS(20

يلاحظ في هذا الجدول رقم (10) بأن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " المعلومات والاتصالات" والدرجة الكلية للمحور، أيضا معاملات الربط بين الدالة وعند مستوى المقبولة ذاتية والمبنية على (0.05) وان اكبر قيمة للارتباط هي (0.579) مقابل الفقرة رقم (30) والذي يمثل اعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور، إذ يؤكد المبحوثون في عينة الدراسة على أن قنوات الاتصال الفعالة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والاجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، في حين أن ادنى ارتباط هي (0.489) مقابل الفقرة رقم (29) والذي يمثل ادنى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور إذ يؤكد المبحوثون في عينة الدراسة على أن الإدارة تستخدم قنوات الاتصال المتاحة لإبلاغ الموظفين بواجباتهم ومسؤولياتهم.

هـ. المراقبة:

جدول 11: معامل الارتباط بين فقرات المحور الخامس " المراقبة" والدرجة الكلية للمحور

T	35	34	33	32	31	
0.316	0.385	0.603	0.419	0.453		31
0.357	0.446	0.561	0.478			32
0.494	0.607	0.458				33
0.543	0.457					34
0.457						35
						T

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS(20

يلاحظ في هذا جدول رقم (11) بأن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " المعلومات والاتصالات" والدرجة الكلية للمحور، أيضا معاملات الربط بين الدالة وعند مستوى المقبولة ذاتية والمبنية على (0.05) وان اكبر قيمة للارتباط هي (0.543) مقابل الفقرة رقم (34) والذي يمثل اعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور، إذ يؤكد المبحوثون في عينة الدراسة على أن نظام الرقابة يقوم بمتابعة التغيرات التي أدت منذ المراجعة المالية في نهاية السنة على طبيعة ومدى المخاطر الرئيسية وقدرة الشركة على الاستجابة للتغيرات الايجابية للمؤسسة في اعمالها والبيئة العمل الخارجية، في حين أن ادنى ارتباط هي (0.316) مقابل الفقرة رقم (31) والذي يمثل ادنى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور إذ يؤكد المبحوثون في عينة الدراسة على أن التعامل مع نشاطات الرقابة الداخلية تتم كجزء من الواجبات اليومية للرقابة الداخلية.

ثانياً: الاتساق الداخلي لجودة التقارير المالية:

أ. من حيث الملاءمة

جدول 12: معامل الارتباط بين فقرات المحور الأول " الملاءمة" والدرجة الكلية للمحور

T	5	4	3	2	1	
0.324	0.502	0.561	0.478	0.546		1
0.549	0.431	0.530	0.557			2
0.457	0.320	0.489				3
0.400	0.579					4
0.514						5
						T

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS20)

يلاحظ في الجدول اعلاه رقم (12) بأن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " الملاءمة" والدرجة الكلية للمحور، والذي يلاحظ أن معاملات الربط بين الدالة وعند مستوى المقبولية ذاتية والمبنية على (0.05) وان اكبر قيمة للارتباط هي (0.549) مقابل الفقرة رقم (2) والذي يمثل أعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور، إذ يؤكد المبحوثون في عينة الدراسة على أن المعلومات الواردة في القوائم المالية والمدققة من قبل الرقابة الداخلية تعبر بصدق عن الاحداث الخاصة بالشركة كما حدثت ، في حين أن ادنى ارتباط هي (0.324) مقابل الفقرة رقم (1) والذي يمثل ادنى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور إذ يؤكد المبحوثين في عينة الدراسة على أن الرقابة الداخلية تساهم في توفير المعلومات المالية الملاءمة ببناء التوقعات والتنبؤات المستقبلية.

ب. من حيث التمثيل الصادق

جدول 13: معامل الارتباط للفقرات الأساسية من فقرات المحور الثاني " التمثيل الصادق" والدرجة المجموع للمحور

T	5	4	3	2	1	
0.578	0.604	0.458	0.546	0.513		1
0.495	0.654	0.453	0.491			2
0.549	0.536	0.520				3
0.540	0.608					4
0.570						5
						T

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS20)

يلاحظ في جدول اعلاه رقم (13) بأن معامل الارتباط للفقرات من فقرات محور " الملاءمة " والدرجة الكلية للمحور، والذي يلاحظ أن معاملات الربط بين الدالة وعند مستوى المقبولية ذاتية والمبنية عليا (0.05) وان اكبر قيمة للارتباط هي (0.578) مقابل الفقرة رقم (1) والذي يمثل اعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور، إذ يؤكد المبحوثون في عينة الدراسة على أن نظام الرقابة الداخلية يقوم بالتأكد من خلو القوائم المالية من الاخطاء يقصد بها ان لا تكون هناك اخطاء او حذف في وصف وبيان الاحداث الاقتصادية، في حين أن ادنى ارتباط هي (0.495) مقابل الفقرة رقم (2) والذي يمثل ادنى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور إذ يؤكد المبحوثون في عينة الدراسة على أن الرقابة الداخلية تساهم في توفير المعلومات المالية الملائمة لبناء التوقعات والتنبؤات المستقبلية.

2.3 نتائج التحليل الأحصائي للدراسة واختبار الفرضيات

1.2.3 نتائج التحليل الأحصائي للدراسة:

1.1.2.3 ابعاد نظام الرقابة الداخلية:

أ- تحليل فقرات المحور الأول " البيئة الرقابية "

جدول 14: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الأول " البيئة الرقابية "

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										المتوسط الحسابي
				لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
24.71%	78.67%	0.97192	3.9333	2%	1	3%	2	28%	17	35%	21	32%	19	x1
22.87%	78.67%	0.89947	3.9333	2%	1	5%	3	32%	19	42%	25	20%	12	x2
20.76%	78.67%	0.81650	3.9333	0%	0	8%	5	30%	18	48%	29	13%	8	x3
21.79%	78.67%	0.85701	3.9333	0%	0	7%	4	38%	23	37%	22	18%	11	x4
22.42%	74.00%	0.82954	3.7000	0%	0	3%	2	43%	26	33%	20	20%	12	x5
19.55%	78.33%	0.76561	3.9167	0%	0	2%	1	28%	17	47%	28	23%	14	x6
15.63%	76.33%	0.59636	3.8167	0%	0	0%	0	28%	17	62%	37	10%	6	x7
22.10%	76.67%	0.84706	3.8333	0%	0	5%	3	30%	18	42%	25	23%	14	x8
26.66%	71.00%	0.94645	3.5500	2%	1	10%	6	37%	22	35%	21	17%	10	x9
23.30%	71.33%	0.83090	3.5667	2%	1	5%	3	40%	24	42%	25	12%	7	x10
25.10%	75.33%	0.94540	3.7667	0%	0	7%	4	38%	23	27%	16	28%	17	x11
22.34%	77.00%	0.86013	3.8500	2%	1	3%	2	25%	15	48%	29	22%	13	x12
24.53%	74.00%	0.90760	3.7000	2%	1	5%	3	35%	21	38%	23	20%	12	x13
21.03%	76.67%	0.80605	3.8333	0%	0	5%	3	27%	16	48%	29	20%	12	x14
22.30%	76.10%	0.84857	3.8048	0%	0	5%	3	33%	20	42%	25	20%	12	المؤشر الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS20)

تشير نتائج الجدول رقم (14) الذي يمثل توزيعات تكرارية لفقرات المتغير الاول - المحور الاول (X1-X14) والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسب الاهمية، التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الاول (البيئة الرقابية)، إلى أن (62.00%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على فقرات محور البيئة الرقابية، وبلغ معدل المحايدون (33.00%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (5.00%)، وبلغ الوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة (3.8048)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين (3,41- 4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.84857). وكان معامل الاختلاف العام (22.30)، بينما كانت نسب الاهمية العامة (76.10)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق العينة من الفقرات (X6,X7,X12)، حيث تراوح نسب الاتفاق بين (70-72%)، يوفر المجلس الهيكل والخطوط والصلاحيات والمسؤوليات المناسبة لتحقيق الأهداف، تتحمل الوحدة الاقتصادية بالشركة الأفراد المسؤولية عن أفعالهم في مجال الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف، يحافظ الادارة الشركة على الاشخاص ذوي الكفاءة العالية. بينما جاءت الفقرات (X1,X2,X3,X8,X14)، بنسبة اتفاق متوسط (61-68%) تُظهر إدارة هذه الشركة في جميع الجوانب الاقتصادية اهتمامًا كبيرًا بالقيم الأخلاقية في الرقابة الداخلية، معايير القيم الأخلاقية في القطاع المالي واضحة ومحددة ومفهومة تمامًا، تقوم إدارة الشركة بضبط مستوى تحقيق الأهداف للأفراد عند تحديد المسؤولية وفقًا لتقييم الأداء، وتتحكم إدارة هذه الشركة بشكل كامل في الأداء المتعلق بمسؤوليات الرقابة الداخلية وتتبعه، وتعمل القطاعات الاقتصادية، وخاصة في مجال الرقابة الداخلية، بشكل مستقل تمامًا عن القطاع العام، كما وجاءت الفقرات (X4,X5,X9,X10,X11,X13) بنسبة اتفاق مقبولة (52-58%) تتمتع إدارة هذه الشركة بأداء جيد في وضع ومراقبة المعايير السلوكية، وتقديم المكافآت أو تنفيذ الإجراءات التأديبية، تفوض إدارة الشركة السلطة، وتحدد المسؤوليات، وتستخدم التكنولوجيا المناسبة، وتفصل المهام على مختلف مستويات الاقتصاد تفويض الصلاحيات للمستويات الادارية في الشركة محددة وواضحة، تعتمد إدارة الشركات على تفويض السلطة للقطاعات الفرعية والإدارة اللامركزية بحسب الكفاءة، يقدم الكيان التوجيه والتدريب لجذب وتطوير واستبقاء الموظفين الأجانب المؤهلين ومقدمي الخدمات لدعم تحقيق الأهداف، تلعب القوانين والتعليمات الحكومية دورًا مهمًا في تحديد هيكل الوحدات الاقتصادية للشركة

ب- تحليل فقرات المحور الثاني " الانشطة الرقابية "

جدول 15: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني " الانشطة الرقابية "

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										المتوسط الحسابي
				لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
28.47 %	67.00 %	0.95358	3.3500	5%	3	10%	6	38%	23	38%	23	8%	5	X15
28.05 %	73.67 %	1.03321	3.6833	3%	2	8%	5	28%	17	37%	22	23%	14	X16
25.03 %	76.67 %	0.95964	3.8333	2%	1	5%	3	30%	18	35%	21	28%	17	X17
21.77 %	77.67 %	0.84556	3.8833	2%	1	2%	1	27%	16	47%	28	23%	14	X18
19.86 %	76.00 %	0.75465	3.8000	0%	0	2%	1	35%	21	45%	27	18%	11	X19
22.27 %	73.33 %	0.81650	3.6667	0%	0	5%	3	40%	24	38%	23	17%	10	X20
24.14 %	74.06 %	0.89386	3.7028	2%	1	5%	3	33%	20	40%	24	20%	12	المؤشر الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS(20

تشير نتائج الجدول رقم (15) الذي يمثل توزيعات تكرارية لفقرات المتغير الاول - المحور الثاني (X15-X20) والنسب المئوية للمتغير والمتوسط الحسابي للمتغير والانحراف المعياري للمتغير ومعامل الاختلاف للمتغير ونسب الاهمية للمتغير ، التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الثاني (الانشطة الرقابية)، إلى أن (60.00%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على فقرات محور الانشطة الرقابية، وبلغ معدل المحايد (33.00%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (7.00%)، وبلغ الوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة (3.7028)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين (3,41-4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.89386). وكان معامل الاختلاف العام (24.14) ، بينما كانت نسب الاهمية العامة (74.06)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق العينة من الفقرة (X18)، حيث كانت بنسبة (70%)، يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم فعالية الانشطة الرقابية، بينما جاءت الفقرات (X16,X17,X19)، بنسبة اتفاق متوسط تتراوح بين (60-63%) تساهم نظام الرقابة الداخلية في توفير المعلومات الملائمة وبالوقت المناسب للإدارة لمساعدتها على اتخاذ

القرارات، وتستخدم إدارة شركات التقارير الادارية و المالية المكتوبة كأداة رقابية، تتضمن التقارير الرقابية لشريكة مقارنة دورية بين النتائج الانحرافات المختلفة، كما وجاءت الفقرة (X20) بنسبة اتفاق مقبول (55%) يقوم نظام الرقابة الداخلية بالتاكيد من ان جميع العمليات والاجراءات تتم وفق السياسات والتخطيط والتعليمات، كما وجاءت الفقرة (15) بنسبة اتفاق ضعيف (46%) تساهم نظام الرقابة الداخلية في فصل السلطات وتحديد المسؤوليات لكل وحدة فرعية

ج- تحليل فقرات المحور الثالث " تقييم المخاطر "

جدول 16: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث " تقييم المخاطر "

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										المتوسط الحسابي
				لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
21.54 %	77.33 %	0.83294	3.8667	0%	0	7%	4	22%	13	50%	30	22%	13	X21
17.47 %	78.00 %	0.68147	3.9000	0%	0	3%	2	18%	11	63%	38	15%	9	X22
22.34 %	77.00 %	0.86013	3.8500	2%	1	5%	3	20%	12	53%	32	20%	12	X23
22.36 %	76.33 %	0.85354	3.8167	0%	0	5%	3	32%	19	40%	24	23%	14	X24
22.36 %	76.33 %	0.85354	3.8167	0%	0	5%	3	32%	19	40%	24	23%	14	X25
21.20 %	77.00 %	0.81633	3.8500	0%	0	5%	3	25%	15	50%	30	20%	12	المؤشر الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS20)

تشير نتائج الجدول رقم (16) الذي يمثل توزيعات تكرارية لفقرات المتغير الاول - المحور الثالث (X21-X25) والنسب المئوية للمتغير والمتوسط الحسابي للمتغير والانحراف المعياري للمتغير ومعامل الاختلاف للمتغير ونسب الاهمية للمتغير ، التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الثالث (تقييم المخاطر)، إلى أن (70.00%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على فقرات محور تقييم المخاطر، وبلغ معدل المحايد (25.00%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (5.00%)، وبلغ الوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة (3.8500)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين (3,41- 4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.81633). وكان معامل الاختلاف العام (21.20) ، بينما كانت نسب الاهمية العامة (77.00)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق العينة من الفقرات (X21,X22,X23)، حيث كانت تتراوح بين بنسبة (72-78%)، يقوم نظام الرقابة الداخلية من التأكيد من تنفيذ خطط

واستراتيجية ادارة المخاطر، تقييم بشكل مستمر لاداء مالي من قبل قسم التدقيق الداخلي، تقوم الرقابة الداخلية بتحدد آليات لتقييم كافة المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها. بينما جاءت الفقرات (X24,X25)، بنسبة اتفاق متوسط كانت (63%) تأخذ الرقابة الداخلية بنظر الاعتبار مبداء التكلفة و المنفعة عند تقييم المخاطر، ويقوم نظام الرقابة الداخلية باعداد تقارير بشأن التعرض للمخاطر ورفعها الى مجلس الادارة.

د- تحليل فقرات المحور الرابع " المعلومات والاتصالات"

جدول 17: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الرابع " المعلومات والاتصالات "

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										رمز المتغير
				لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
27.84 %	74.00 %	1.03006	3.7000	5%	3	3%	2	32%	19	37%	22	23%	14	X26
24.95 %	71.33 %	0.88999	3.5667	2%	1	8%	5	35%	21	42%	25	13%	8	X27
26.04 %	70.00 %	0.91132	3.5000	2%	1	12%	7	33%	20	42%	25	12%	7	X28
22.82 %	72.33 %	0.82527	3.6167	2%	1	3%	2	40%	24	42%	25	13%	8	X29
23.11 %	70.33 %	0.81286	3.5167	2%	1	5%	3	43%	26	40%	24	10%	6	X30
24.97 %	71.60 %	0.89390	3.5800	2%	1	7%	4	37%	22	40%	24	15%	9	المؤشر الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS(20

تشير نتائج الجدول رقم (17) الذي يمثل توزيعات تكرارية لفقرات المتغير الاول - المحور الرابع (X21-X25) والنسب المئوية للمتغير الموجود والمتوسط الحسابي التي يعتبر من اهم العوامل والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسب الاهمية، التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الرابع (نظام المعلومات والاتصالات)، إلى أن (55.00%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على فقرات محور نظام المعلومات والاتصالات، وبلغ معدل المحايدون (37.00%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (9.00%)، وبلغ الوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة (3.5800)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين (3,41- 4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.89390). وكان معامل الاختلاف العام (24.97)، بينما كانت نسب الاهمية العامة (71.60)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق العينة من الفقرات (X26)، بنسبة اتفاق متوسط حيث كانت تتراوح بين بنسبة (60%)، النظام المالي المستخدم في شركة محكمة و معلوماتها دقيقة، بينما جاءت الفقرات

(x27,x28,x29,x30)، بنسبة اتفاق مقبول كانت (50-55%) لدى شركة قنوات اتصال فعالة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات و الاجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، تستخدم الإدارة والموظفون قنوات الاتصال المتاحة لتوصيل المعلومات ذات الصلة إلى الأشخاص الذين يناسب لهم العمل في الوقت المناسب عن طريق الاستخدام الالكتروني، وتستخدم الإدارة قنوات الاتصال المتاحة لإبلاغ الموظفين بواجباتهم ومسؤولياته، كما تتوفر قنوات اتصالات فعالة و شاملة يبين فهم كافة الموظفين للسياسات والتعليمات المتعلقة بنظام الرقابة والتدقيق الداخلي.

هـ- تحليل فقرات المحور الخامس " المراقبة "

جدول 18: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الخامس " المراقبة "

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										رقم الفقرة
				لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
24.27 %	70.33 %	0.85354	3.5167	3%	2	3 %	2	42 %	25	42%	25	10 %	6	X31
26.51 %	71.33 %	0.94540	3.5667	2%	1	8 %	5	40 %	24	32%	19	18 %	11	X32
24.53 %	74.00 %	0.90760	3.7000	2%	1	7 %	4	30 %	18	43%	26	18 %	11	X33
25.29 %	76.33 %	0.96536	3.8167	5%	3	2 %	1	22 %	13	50%	30	22 %	13	X34
19.77 %	75.33 %	0.74485	3.7667	2%	1	2 %	1	27 %	16	58%	35	12 %	7	X35
24.05 %	73.47 %	0.88335	3.6733	2%	1	4 %	3	32 %	19	45%	27	17 %	10	المؤشر الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS20) تشير نتائج الجدول رقم (18) الذي يمثل توزيعات تكرارية لفقرات المتغير الاول - المحور الخامس (X21-X25) والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسب الاهمية، التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الخامس (المراقبة)، إلى أن (62.00%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على فقرات محور المراقبة، وبلغ معدل المحايدين (32.00%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (6.00%)، وبلغ الوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة (3.6733)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين (3,41- 4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.88335). وكانت معامل الاختلاف العام (24.05)، بينما كانت نسب الاهمية العامة (73.47)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق العينة من الفقرات (x35)، بنسبة اتفاق جيد حيث تتراوح بنسبة (70%)، تقوم شركة بمراجعة أنشطتها ومعاملاتها لتقييم جودة الأداء بمرور الوقت، بينما جاءت الفقرات

(x33,x34)، بنسبة اتفاق متوسط كانت (61-62%) وكما يقوم نظام الرقابة بمتابعة تنفيذ السياسات المرسومة والخطط الموضوعة من قبل الإدارة، يقوم نظام الرقابة بمتابعة التغييرات التي طرأت منذ المراجعة السنوية الأخيرة على طبيعة ومدى المخاطر الرئيسية وقدرة الشركة على الاستجابة للتغيرات في أعمالها والبيئة الخارجية، بينما جاءت الفقرات (x31,x32)، بنسبة اتفاق مقبولة و كانت (50-52%) إذ يتم التعامل مع نشاطات الرقابة الداخلية كجزء من الواجبات اليومية للرقابة الداخلية، ويتابع نظام الرقابة الداخلية عناصر الرقابة الأساسية بما فيها الرقابة على الشؤون المالية والعمليات وإدارة المخاطر.

ز- تحليل فقرات المتغير الأول نظام الرقابة الداخلية بإبعاده الخمس:

جدول 19: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المتغير الأول نظام الرقابة الداخلية بإبعاده الخمسة

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										مؤشر العنصر
				لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		
				عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
22.30 %	76.10 %	0.84857	3.8048	0	0 %	5	3 %	33	20 %	42	25 %	20	12 %	البيئة الرقابية
24.14 %	74.06 %	0.89386	3.7028	2	1 %	5	3 %	33	20 %	40	24 %	20	12 %	الأنشطة الرقابية
21.20 %	77.00 %	0.81633	3.85	0	0 %	5	3 %	25	15 %	50	30 %	20	12 %	تقييم المخاطر
24.97 %	71.60 %	0.8939	3.58	2	1 %	7	4 %	37	22 %	40	24 %	15	9 %	نظام المعلومات والاتصال
24.05 %	73.47 %	0.88335	3.6733	2	1 %	5	3 %	32	19 %	45	27 %	17	10 %	المراقبة والضبط
23.30 %	74.44 %	0.8672	3.7222	2	1 %	5	3 %	32	19 %	43	26 %	18	11 %	المؤشر الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS(20

تشير نتائج الجدول رقم (19) الذي يمثل توزيعات تكرارية لابعاد المتغير الأول نظام الرقابة الداخلية والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسب الأهمية، التي تمثل الفقرات الخاصة بإبعاد نظام الرقابة الداخلية، إلى أن (61.00%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على الفقرات الخاصة بإبعاد نظام الرقابة الداخلية، وبلغ معدل المحايدين (32.00%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (7.00%)، وبلغ الوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة (3.7222)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين (3,41 - 4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.86720). وكانت معامل الاختلاف العام (23.30)، بينما كانت نسب الأهمية العامة (74.44%)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق العينة على بعد تقييم المخاطر بنسبة اتفاق جيد حيث (70%)، بينما جاءت الأبعاد

(البيئة الرقابية ، الانشطة الرقابية، المراقبة)، بنسبة اتفاق متوسط و كانت (60-62%) كما وجاء بعد (المعلومات والاتصالات)، بنسبة اتفاق مقبولة كانت (55%)

2.1.2.3 جودة التقارير المالية:

أ- تحليل فقرات المحور الأول " الملاءمة لجودة التقارير المالية "

جدول 20: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الأول " الملاءمة لجودة التقارير المالية "

معدل الاختلاف معامل	نسبة الاستجابة %	الانحراف معيارى	متوسط الحسابى	بدائل الاستجابة										المتغير المقاس
				لاوافق بشدة		لاوافق		محايد		وافق		وافق بشدة		
				عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
19.42 %	71.67 %	0.69603	3.5833	2 %	1	2 %	1	38 %	23	53 %	32	5 %	3	x1
22.07 %	73.67 %	0.81286	3.6833	2 %	1	0 %	0	43 %	26	38 %	23	17 %	10	x2
17.45 %	75.00 %	0.65419	3.7500	0 %	0	2 %	1	32 %	19	57 %	34	10 %	6	x3
18.76 %	73.00 %	0.68458	3.6500	0 %	0	0 %	0	47 %	28	42 %	25	12 %	7	x4
21.81 %	75.67 %	0.82527	3.7833	0 %	0	5 %	3	32 %	19	43 %	26	20 %	12	x5
19.91 %	73.80 %	0.73459	3.6900	0 %	0	2 %	1	38 %	23	47 %	28	13 %	8	المؤ شر الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS(20

تشير نتائج الجدول الرقم (20) الذي يمثل توزيعات تكرارية لفقرات المتغير الثاني - المحور الاول (x1-x5) والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسب الاهمية، التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الاول (الملاءمة)، إلى أن (60.00%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على فقرات محور الملاءمة، وبلغ معدل المحايدين (38.00%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (2.00%)، وبلغ الوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة (3.6900)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين (3,41- 4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.73459). وكان معامل الاختلاف العام (19.91) ، بينما كانت نسب الاهمية العامة (73.80)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق العينة من الفقرات (x3,x4,x5)، بنسبة اتفاق متوسط حيث تتراوح بين نسبة (63-67%)، نظام الرقابة الداخلية يلائم هيكل الملكية والنظام الاساس للشركة، نظام الرقابة الداخلية يتلاءم مع طبيعة نشاط الشركة والمؤثرات الداخلية، هيكل نظام الرقابة الداخلية يلائم

طبيعة نشاط الوحدة وترتيب العمليات فيها، بينما جاءت الفقرات (x1,x2)، بنسبة اتفاق مقبول كانت بين (55-58%) تساهم الرقابة الداخلية في توفير المعلومات المالية الملائمة ببناء التوقعات والتنبؤات المستقبلية، وتعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية والمدققة من قبل الرقابة الداخلية بصدق عن الاحداث الخاصة بالشركة كما حدثت

ب- تحليل فقرات المحور الثاني " التمثيل الصادق لجودة التقارير المالية "

جدول 21: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني " التمثيل الصادق لجودة التقارير المالية "

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										متغير المحور	
				لا اوافق بشدة		لا اوافق		محايد		اوافق		اوافق بشدة			
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		
21.19 %	75.00 %	0.79458	3.7500	0 %	0	3%	2	37%	22	42 %	25	18%	1	1	x1
21.89 %	73.00 %	0.79883	3.6500	2 %	1	2%	1	40%	24	43 %	26	13%	8	8	x2
21.98 %	74.67 %	0.82064	3.7333	0 %	0	3%	2	40%	24	37 %	22	20%	1	2	x3
21.83 %	67.67 %	0.73857	3.3833	2 %	1	7%	4	47%	28	42 %	25	3%	2	2	x4
21.82 %	72.00 %	0.78546	3.6000	3 %	2	2%	1	33%	20	55 %	33	7%	4	4	x5
21.74 %	72.47 %	0.78762	3.6233	2 %	1	3%	2	40%	24	43 %	26	12%	7	7	لمؤشر الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS(20

تشير نتائج الجدول رقم(21) الذي يمثل توزيعات تكرارية لفقرات المتغير الثاني - المحور الثاني (x1-x5) والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسب الاهمية، التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الثاني (التمثيل الصادق)، إلى أن (55.00%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على فقرات محور التمثيل الصادق، وبلغ معدل المحايد (40.00%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (5.00%)، وبلغ الوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة (3.6233)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين (3,41-4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.78762). وكان معامل الاختلاف العام (21.74)، بينما كانت نسب الاهمية العامة (72.47)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق العينة من الفقرات (x1,x5)، بنسبة اتفاق متوسط حيث تتراوح بين نسبة (60-62%)، تتسم القوائم المالية المدققة من قبل النظام الرقابة الداخلية بجودة عالية، ويقوم نظام الرقابة بالتأكد من خلو القوائم المالية من الاخطاء يقصد بها ان لا تكون هناك

اخطاء او حذف في وصف وبيان الاحداث الاقتصادية ، بينما جاءت الفقرات (x2,x3)، بنسبة اتفاق مقبولة كانت بين (56-57%) كما تساهم نظام الرقابة الداخلية في توفير المعلومات الضرورية وقابلة للفهم من قبل مستخدمي المعلومات عن الاحداث التي يتم التعبير عنها بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية، ويتأكد نظام الرقابة الداخلية من ان المعلومات الواردة في التقارير المالية تمثل الواقع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، بينما جاءت الفقرات (x4)، بنسبة اتفاق ضعيفة وكانت (45%)، كما تتمثل المعلومات المالية المدققة من قبل النظام الرقابة الداخلية بصدق تمثيلها للظواهر المراد التقرير عنها.

ج- تحليل فقرات المتغير الثاني جودة التقارير المالية

جدول 22: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسبة الاستجابة لكل فقرة من فقرات المتغير الثاني جودة التقارير المالية

معامل الاختلاف %	نسبة الاستجابة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بدائل الاستجابة										الدرجة
				لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		
				%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
19.91 %	73.80 %	0.73459	3.69	0%	0	2 %	1	38%	23	47%	28	13 %	8	الملائمة
21.74 %	72.47 %	0.78762	3.6233	2%	1	3 %	2	40%	24	43%	26	12 %	7	التمثيل الصادق
20.81 %	73.13 %	0.76111	3.6567	0%	0	2 %	1	40%	24	45%	27	13 %	8	المؤشر الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بشكل متكامل بالاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS(20

تشير نتائج الجدول رقم (22) الذي يمثل توزيعات تكرارية لابعاد المتغير الثاني جودة التقارير المالية والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف ونسب الاهمية، التي تمثل الفقرات الخاصة بالملاءمة والتمثيل الصادق لجودة التقارير المالية، إلى أن (58.00%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على الفقرات الخاصة بالملاءمة والتمثيل الصادق لجودة التقارير المالية، وبلغ معدل المحايدون (40.00%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (2.00%)، وبلغ الوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة (3.6567)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين (3,41- 4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.76111). وكانت معامل الاختلاف العام (20.81)، بينما كانت نسب الاهمية العامة (73.13)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق العينة على فقرات محور الملاءمة لجودة التقارير المالية بنسبة اتفاق متوسط بلغت (60%)، بينما جاءت الاتفاق على فقرات التمثيل الصادق لجودة التقارير المالية، بنسبة اتفاق مقبول كانت (55%)

2.2.3 تحليل نتائج اختبار فرضيات للدراسة

أ- اختبار الفرضية الرئيسية من حيث العلاقة الارتباطية وتأثير نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية.

جدول 23: اختبار الفرضية الرئيسية

F		R ²	نظام الرقابة الداخلية			المتغير المستقل المتغير التابع جودة التقارير المالية
الجدولية	المحسوبة		1β	0β	العلاقة	
4.008	5.286	0.425	0.094 (2.299)*	24.354 (4.562)*	0.652 (6.549)*	

$P \leq 0.05$, $N = 60$, $df = (58)$: $t (2.002)$

$P \leq 0.05$, $N = 60$, $df = (1, 58)$: $F(4.008)$

spss المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (23) إلى وجود علاقة ارتباط بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية ويمكن التأكد من ذلك بالاعتماد على قيمة الارتباط البالغة (0.652) عند مستوى الدلالة (0.05) وقيمة T المحسوبة (6.549) اعلى من قيمة T الجدولية (2.002) وهذا يشير إلى أنه كلما اهتمت الشركات المبحوثة بنظام الرقابة الداخلية زادت من جودة التقارير المالية. كما وتشير نتائج الجدول نفسه إلى وجود تأثير معنوي لنظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية، ويمكن التعليل على ذلك من خلال الاعتماد على قيمة F المحسوب (5.286) وانها اكبر من F الجدولية (4.008) ما يدل على معنويتها وبالغة (0.05) وضمن درجة حرية (58-1)، وكذلك الاعتماد على قيمة R² والبالغ (0.425).

مما يشير إلى قبول الفرضية الرئيسية والتي تنص على وجود تأثير معنوي لنظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية.

ب- اختبار الفرضية الفرعية الاولى من حيث العلاقة الارتباطية وتأثير نظام الرقابة الداخلية في الملاءمة لجودة التقارير المالية.

جدول 24: اختبار الفرضية الفرعية الاولى

F		R ²	نظام الرقابة الداخلية			المتغير المستقل المتغير التابع ملائمة جودة التقارير المالية
الجدولية	المحسوبة		1β	0β	العلاقة	
4.008	8.610	0.277	0.073 (2.934)*	8.959 (2.755)*	0.526 (4.710)*	

$P \leq 0.05$, $N = 60$, $df = (58)$: $t (2.002)$

$P \leq 0.05$, $N = 60$, $df = (1, 58)$: $F(4.008)$

spss المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (24) إلى وجود علاقة ارتباط بين نظام الرقابة الداخلية و الملاءمة لجودة التقارير المالية ويمكن التأكد من ذلك بالاعتماد على قيمة الارتباط البالغة (0.526) عند مستوى الدلالة (0.05) وقيمة T المحسوبة (4.710) اعلى من قيمة T الجدولية (2.002) وهذا يشير إلى أنه كلما اهتمت الشركات المبحوثة بنظام الرقابة الداخلية تزيد من الملاءمة في جودة التقارير المالية. كما وتشير نتائج الجدول نفسه إلى وجود تأثير معنوي لنظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية، ويمكن التعليل على ذلك من خلال الاعتماد على قيمة F المحسوب (8.610) وانها اكبر من F الجدولية (4.008) ما يدل على معنويتها وبالغة (0.05) وضمن درجة حرية (58-1)، وكذلك الاعتماد على قيمة R² والبالح (0.277).

مما يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الاولى والتي تنص على وجود تأثير معنوي لنظام الرقابة الداخلية في الملاءمة لجودة التقارير المالية.

ج- اختبار الفرضية الفرعية الثانية من حيث العلاقة الارتباطية وتأثير نظام الرقابة الداخلية في التمثيل الصادق لجودة التقارير المالية.

جدول 25: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

F		R ²	نظام الرقابة الداخلية			المتغير المستقل المتغير التابع تمثل الصادق لجودة التقارير المالية
الجدولية	المحسوبة		1β	0β	العلاقة	
4.008	6.938	0.332	0.052 (2.318)*	15.395 (5.453)*	0.576 (5.366)*	

$P \leq 0.05$, $N = 60$, $df = (58)$: $t (2.002)$

$P \leq 0.05$, $N = 60$, $df = (1, 58)$: $F(4.008)$

spss المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (25) إلى وجود علاقة ارتباط بين نظام الرقابة الداخلية و
الملاءمة لجودة التقارير المالية ويمكن التأكد من ذلك بالاعتماد على قيمة الارتباط البالغة
(0.576) عند مستوى الدلالة (0.05) وقيمة T المحسوبة (5.453) اعلى من قيمة T الجدولية
(2.002) وهذا يشير إلى أنه كلما اهتمت الشركات المبحوثة بنظام الرقابة الداخلية زادت من
التمثيل الصادق في جودة التقارير المالية. كما وتشير نتائج الجدول نفسه إلى وجود تأثير معنوي
لنظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية، ويمكن التعليل على ذلك من خلال الاعتماد على
قيمة F المحسوب (6.938) وانها اكبر من F الجدولية (4.008) ما يدل على معنويتها والبالغة
(0.05) وضمن درجة حرية (1-58)، وكذلك الاعتماد على قيمة R^2 والبالغ (0.332).

مما يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على وجود تأثير معنوي لنظام الرقابة
الداخلية في التمثيل الصادق لجودة التقارير المالية.

الخاتمة

الإستنتاجات:

- 1- اتفقت اغلب إجابات افراد عينة الدراسة على فقرات المتغير الاول (نظام الرقابة الداخلية بابعاده الخمسة) بوسط حسابي موزون نسبته (3.7272).
- 2- اتفقت اغلب إجابات افراد عينة الدراسة على فقرات المتغير الثاني جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والتمثيل الصادق بوسط حسابي موزون نسبته (3.6567).
- 3- هناك علاقة ارتباط وعلاقة أثر لنظام الرقابة الداخلية بابعاده الخمسة في جودة التقارير المالية.
- 4- هناك علاقة ارتباط وعلاقة أثر لنظام الرقابة الداخلية بابعاده الخمسة في ملاءمة جودة التقارير المالية.
- 5- هناك علاقة ارتباط وعلاقة أثر لنظام الرقابة الداخلية بابعاده الخمسة في التمثيل الصادق لجودة التقارير المالية.

التوصيات:

- 1- اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتقارير المالية ووضع برنامج وخطة طوارئ لمواجهة جميع حالات الطوارئ وإعطاء المدقق الداخلي الاستقلال وتطوير أنظمة محاسبية تساعد في معالجة أوجه القصور والمشاكل التي قد تواجه العمل وتدريب طاقم التدقيق على إعداد القوائم المالية الختامية ذات الجودة العالية.
- 2- وجوب تهيئة بيئة رقابية فعالة من اجل بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة لذا نقترح على المسئول أن يسعى إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة تساعد على التقليل من أعمال الغش.
- 3- تطوير النظم المحاسبية الموجودة لدى الشركات المساهمة بحيث تتناسب مع التطورات في بيئة الاعمال ومعالجة أوجه القصور والمشكلات التي تواجه العمل، وربط تلك النظم بالمشكلات ومساعدتها في حل المشكلات.
- 4- ضرورة تفعيل دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة الخاصة العراقية. وزيادة الاهتمام بالتقارير الرقابية ومقارنتها مع الفترات السابقة للشركة والعمل على تقييم جودة تلك التقارير.

5- اجراء دراسات على جودة تقارير المالية وربطها مع تعليمات العمل في الشركات المساهمة الخاصة للوصول الى التقارير تعكس طبيعة العمل داخل الشركة وكفاءة العاملين فيها.

6- رفع مستوى انظمة الرواتب والمكافئات لدى الشركة على اساس كفاءة المهنية للعاملين في الشركة لتقوية عملية الرقابة الداخلية للوصول الى الاهداف.

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية

أ- القرآن الكريم:

ب- الوثائق والنشرات الرسمية:

1. الأحكام المتعلقة بالرقابة الداخلية الواردة في بيان سدني الصادر عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية انتوساي في 1986 ، دليل دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية ، ديوان الرقابة المالية ، المديرية الإدارية والقانونية والفنية ، قسم الشؤون الفنية والتدريب ، 1987.
2. دليل التدقيق رقم 4 لسنة 2000 ، إقرار مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 2000/7/15.
3. قانون ديوان الرقابة المالية رقم 6 لسنة 1990 المنشور في جريدة الوقائع العراقية العدد 3293 في 1990/2/5.
4. معيار التدقيق (رقم 3 الفقرة 18) المقر بجلسة مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 1999/11/2.

ج - الكتب

1. أمين ، صلاح الدين مصطفى ، (1979) ، الرقابة المالية العامة وديوان الرقابة المالية في العراق بين ماضيه ومستقبله ، وزارة المالية ، دار الحرية للطباعة ، بغداد.
2. الجبوري ، ماهر صالح علاوي ، (1989) ، القانون الإداري، جامعة الموصل.
3. الجزار ، محمد محمد ، (1978) ، المراقبة الداخلية ، مكتبة عين شمس.
4. الجوهر ، كريمة علي كاظم ، (1991) ، الرقابة المالية ، المكتبة الوطنية.
5. الذهبي ، جاسم محمد، (2001) ، التطوير الإداري ، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد.
6. السلطان ، محمد علي السلطان ، (1990) ، المحاسبة في الوحدات غير الهادفة للربح ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، الرياض.
7. الطويل ، هاني عبد الرحمن صالح ، (2003) ، الادارة التربوية والسلوك المنظمي ، سلوك الأفراد والجماعات ، الجامعة الأردنية.

8. العبيدي، ماهر موسى، طاهر، ابراهيم محمد علي، علاوين، موسى محمد موسى، (1998) ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى ، مكتبة الشامية للتوزيع والنشر.
9. العبيدي ، علي جاسم ، الحديثي ، خالد عبد الرحيم ، (1990) ، مبادئ الاقتصاد الإداري ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .
10. الكبيسي ، عامر ، (1983) ، الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق ، الجزء الأول ، الطبعة الخامسة.
11. الكبيسي ، عامر خضر ، (1975) ، الادارة العامة بين النظرية والتطبيق، ج1 ، دار الحرية للطباعة ، بغداد
12. توماس، وليم ، وهنكي ، امرسون ، (1989) ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة : أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، الرياض ، دار المريخ للنشر.
13. جانيس م. روهيل ، اندرسون ستيفن م. براج ، (2001) ، وظيفة المراقب المالي، دور المحاسب الإداري ، ترجمة : أحمد محمد زامل ، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث ، المملكة العربية السعودية.
14. دره ، عبد الباري ، المدهون ، موسى توفيق ، الجزراوي ، ابراهيم محمد علي، (1994) ، الإدارة الحديثة ، المفاهيم والعمليات ، الطبعة الأولى ، المركز العربي للخدمات الطلابية ، عمان – الاردن.
15. سرايا ، محمد السيد ، (1998) ، المحاسبة في الوحدات الحكومية الحسابات القومية ، جامعة بيروت العربية .
16. سليمان، حنفي محمود، (1972)، السلوك التنظيمي والأداء، دار الجامعات المصرية.
17. عباس ، سهيلة محمد ، علي ، علي حسين ، (2000) إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى ، دار وائل للطباعة والنشر .
18. عبد الله ، خالد امين ، (1999) ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للطباعة والنشر ، الأردن – عمان.
19. عبد الله ، خالد امين ، (2000) ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للطباعة والنشر .
20. عثمان ، عبد الرزاق محمد ، (1988) ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .
21. فليح ، حسن جهاد ، (1980) ، تقييم الأداء في الأنشطة الانتاجية ، دار الرسالة للطباعة.

22. كراجة ، عبد الحليم محمود ، (1997) ، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثالثة ، دار الأمل للنشر والتوزيع ، اربد - الاردن.
23. محجوب ، بسمان فيصل ، (2003) ، الدور القيادي لعمداء الكليات في الجامعات العربية ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
24. محمود، منير شاكر ، (1993) ، التدقيق والرقابة الداخلية المفاهيم ، الاجراءات، البرامج ، التطبيقات ، هيئة التعليم التقني ، قسم الرقابة والتدقيق الداخلي.
25. مقلد ، اسماعيل صبري ، (1980) ، دراسات في الادارة العامة مع بعض تحليلات مقارنة ، طبعة ثالثة ، مؤسسة الصباح ، الكويت.
26. منصور ، شابا توما ، (1980) ، القانون الإداري ، الكتاب الثاني ، الطبعة الأولى ، جامعة بغداد - كلية القانون والسياسة .
27. موسكوف ، ستيفن . أ ، وسيمكن ، مارك . ج ، (1989) ، نظم المعلومات المحاسبية ، اتخاذ القرارات ، مفاهيم وتطبيقات ، ترجمة كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض.

ج - الرسائل والأطاريح:

1. الجادر ، ثابت حامد ، (2000) ، دور الإدارة في عملية النهوض بالانتاجية ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية ، العدد 32.
2. الحديثي ، جاسم محمد ، (1988) ما هي الأسس والعوامل التي تساعد أجهزة الرقابة العليا في القيام بدور فاعل في تحسين الإدارة العامة وإدارة المؤسسات، نشرة الرقابة ، ديوان الرقابة المالية ، السنة الثالثة ، العدد 5، تشرين الأول.
3. الدباغ ، عبد الخالق ، (1989) ، تقويم كفاية أداء هيئة المعاهد التقنية في إعداد التخصصات الإدارية ، ملحق البحوث التقنية ، العدد 2 ، السنة الثانية.
4. الذهبي ، جاسم محمد ، (2001) ، محاولات التطوير الإداري في العراق، تحديات الواقع واستراتيجيات المستقبل ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية العدد 24.
5. السلمي ، علي ، (1989) ، مهنية الإدارة ، مجلة عالم الفكر ، المجلد العشرون ، العدد الثاني.
6. جمعة ، أحمد حلمي ، (2004) ، إدراك الإدارة العليا لتطور المعرفة في مهنة التدقيق الداخلي وتأثيره على دور المدقق الداخلي ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الرابع ، جامعة الزيتونة الأردنية - عمان.

7. حسن ، أمين عبد العزيز ، (1980) ، رقابة الأداء في المشروع كوسيلة لرفع مستوى الانتاجية ، مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية ، العدد 3 ، المجلد الثامن.
8. دروش ، سعد زناد ، النعيمي ، فلاح تايه ، (1995) ، أثر المعلومات في إدراك الخطر ، مجلة البحوث التقنية ، هيئة التعليم التقني ، العدد 26 ، السنة الثامنة.
9. منير ، مصطفى ، حويش ، محمد ، حسام ، نجم ، (2002) ، تحليل مؤشرات تقييم الأداء في الوحدات الحكومية الممولة مركزياً ، مجلة كلية الرافدين الجامعة ، العدد 12.
10. أحمد ، محسن بابقي عبد القادر ، (2002) ، مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية.
11. البلداوي ، شاكر عبد الكريم هادي ، (1998) ، أثر هيكل الرقابة الداخلية في فاعلية أداء الوحدات الاقتصادية ، دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية.
12. التميمي ، أياد فاضل محمد ، (1996) ، أثر تخطيط وتخصيص موارد المنظمة في الاداء ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية.
13. الجبوري ، حميد شكر محمود ، (1995) ، استخدام بعض الأساليب الكمية في تقييم أداء المنشآت الصناعية في العراق ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد.
14. الجوهر ، كريمة علي كاظم ، (1995) ، أثر العوامل السلوكية والتنظيمية في التدقيق الداخلي وانعكاساته على الأداء المحاسبي ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية.
15. الخطيب ، سمير كامل ، (2002) ، قياس دور المقارنة المرجعية في تحسين الأداء المنظمي ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية .
16. محمد ، علياء جاسم ، (1999) ، أسباب مقاومة التغيير للتطوير الإداري وعلاقتها بالسلمات الشخصية ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد.
17. النعيم ، محمد إبراهيم سعد ، " أثر الرقابة الداخلية علي جودة المعلومات المحاسبية" ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، سودان، 2005.
18. ساتي ، عثمان ساتي ، " أثر الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية" ، رسالة ماجستير منشورة ، تاريخ النشر ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، سودان، 2007.

19. دفع الله ، منال عبد الله ، المراجعة الداخلة وأثرها في الرقابة علي الأداء المالي، دراسة حالة صندوق المعاشات، رسالة ماجستير، منشورة، 2013.
20. عبد الجابر، يوسف، " مدى فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية في توفير أمن المعلومات الإلكترونية في الشركات الصناعية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2013.
21. جمعة ، احمد حلمي، " تطبيق المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لمكونات الرقابة الداخلية لأغراض تدقيق البيانات المالية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 4، عدد 36، 2012.
22. الشيخ، صادق مأمون أحمد ، " دور الرقابة الداخلية في تحسيف جودة المعلومات المحاسبية بقطاع شركات الصناعة"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الزعيم الازهري، السودان، 2016.
23. السامرائي، محمد حامد " أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية" دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير غير منشور، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2016.
24. الوادية، محمد رفيق " دور الرقابة الداخلية على المخزون السلعي في المحافظة على المال العام " دراسة ميدانية تطبيقية على وزارة الصحة الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسلامية- غزة، غزة ، فلسطين، 2016.
25. قديح، بسام سليمان ، " أثر خصائص لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسلامية- غزة، غزة ، فلسطين، 2013.
26. شعت، محمد حيدر موسى ، " أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة سوق فلسطين للأوراق المالية "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسلامية- غزة، غزة ، فلسطين، 2017.
27. عبد العزيز، عبدالحميد عبدالله ، " دور استقلال المراجع الخارجي في جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على ديوان المراجع القومي السوداني"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الزعيم الأزهري، السودان، 2014.
28. محمد، عبدالفتاح محمد وآخرون، " أثر الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية- دراسة حالة (مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية)"، رسالة ماجستير منشورة، كلية

الدراسات التجارية، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان،
2016.

ثانياً : المراجع الأجنبية:

A. Books:

1. Accounting Amanagerial Emphasis, 10th /e, Prentice hall International, Inc.
2. Bayyoud, m & Sayyad, NA. "The Impact of Internal Control and Risk Management on Banks in Palestine", International Journal of accounting and Economics Faineance and Management Sciences, 3 (3), 156-161. 2015.
3. Kariuki, G. M. "Institutional investors' perceptions on quality of financial reporting in Kenya." PhD diss., University of Nairobi, 2009.
4. Martinez, M & Fuentes, C. (2007) The Impact of Audit Committee Characteristics on the Enhancement of the Quality of Financial Reporting: an empirical study in the Spanish context. Corporate governance, 15 (6), 1394-1412.
5. Meigs, Walter. B, Whittington, O. Ray, Meigs, Roberb. F. (1985), Principles of Auditing, 8th /e irwin .
6. Song, G., & Kemp, S. T. Does Tte Existence of An Enterprise Risk Management (Erm) Program Influence the Existence of Material Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting, New York: Pace University, 2013.
7. Whittington, O. Ray & Pany, Kurt, (2004), Principles of Auditing and other Assurance services, 14th /e , Irwin.

(<https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2007.00653.x>)

الملاحق

الملحق (1): اسماء المحكمين للاستبانة

مكان العمل	التخصص	اللقب العلمي والاسم
جامعة صلاح الدين	المحاسبة	أ.م. وريا برهان احمد
جامعة صلاح الدين	المحاسبة	أ.م.د. غازى عثمان محمود
جامعة صلاح الدين	المحاسبة	أ.م.د. دلير موسى
جامعة كوية	التدقيق	أ.م.د. فيان سليمان حمه سعيد
جامعة صلاح الدين	المحاسبة	أ.م.د. رزكار عبدالله جاف
جامعة كتاب	المحاسبة	د. محمد مصطفى احمد

الملحق (2): استمارة الاستبانة بشكلها النهائي



NEAR EAST UNIVERSITY
جامعة الشرق الأدنى

جامعة الشرق الأدنى - قبرص
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم البنوك والمحاسبة

استمارة استبانة

السادة المحترمون:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد:

تمثل هذه الاستمارة جزء من رسالة ماجستير بعنوان (اثر نظام الرقابة الداخلية في جودة التقارير المالية دراسة تحليلية لآراء عينة من الاكاديميين والمحاسبين والمدققين العاملين في الشركات المساهمة الخاصة في عيراق) يجريها الباحث للحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والبنوك.

وتعتبر مشاركتك في تقديم المعلومات المطلوبة بموضوعية ، تقييماً افضل لموضوع الدراسة. لذلك نرجوا تفضلكم باختيار الاجابة مناسبة لكل سؤال. نؤكد لكم بأن كافة المعلومات التي ستدلون بها ستؤخذ بمنتهى السرية ولا تستخدم إلا لغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير.

الباحث
بقيار عبد العزيز درويش

المشرف
د. راميار رزكار احمد

الخصائص الشخصية و الوظيفية لعينة الدراسة

(1) المنصب الوظيفي :

مدير مالي	<input type="checkbox"/>	مدقق حسابات داخلي	<input type="checkbox"/>	محاسب	<input type="checkbox"/>
رئيس لجنة التدقيق	<input type="checkbox"/>	عضو لجنة التدقيق	<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>

(2) المؤهل العلمي:

دبلوم	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس	<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي	<input type="checkbox"/>
ماجستير	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>

(3) عدد سنوات الخبرة:

5 سنوات فأقل	<input type="checkbox"/>	من 6-10 سنوات	<input type="checkbox"/>
من 11-15 سنة	<input type="checkbox"/>	سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>

(4) عدد الدورات التدريبية الخاصة بنظام الرقابة الداخلية:

لا دورة	<input type="checkbox"/>	دورة واحد	<input type="checkbox"/>	دورتان	<input type="checkbox"/>
ثلاث الدورات	<input type="checkbox"/>	أكثر من ثلاث الدورات	<input type="checkbox"/>		

بدائل الاجابة					الفقرة	
لا أوفق بشدة	لا اوفق	محايد	أوفق	أوفق بشدة		
<p>اولاً: أثر نظام الرقابة الداخلية بأبعاده مجتمعة (البيئة الرقابة، الانشطة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصالات، المراقبة والضبط) على جودة التقارير المالية</p> <p>1 / البيئة الرقابة</p>						
					1	تُظهر إدارة هذه الشركة في جميع الجوانب الاقتصادية اهتمامًا كبيرًا بالقيم الأخلاقية في الرقابة الداخلية.
					2	معايير القيم الأخلاقية في القطاع المالي واضحة ومحددة ومفهومة تمامًا.
					3	تقوم إدارة الشركة بضبط مستوى تحقيق الأهداف للأفراد عند تحديد المسؤولية وفقاً لتقييم الأداء
					4	تتمتع إدارة هذه الشركة بأداء جيد في وضع ومراقبة المعايير السلوكية ،وتقديم المكافآت أو تنفيذ الإجراءات التأديبية.
					5	تفوض إدارة الشركة السلطة ، وتحدد المسؤوليات ، وتستخدم التكنولوجيا المناسبة ، وتفصل المهام على مختلف مستويات الاقتصاد.
					6	يوفر المجلس الهيكل والخطوط والصلاحيات والمسؤوليات المناسبة لتحقيق الأهداف.
					7	تتحمل الوحدة الاقتصادية بالشركة الأفراد المسؤولية عن أفعالهم في مجال الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف.
					8	تتحكم إدارة هذه الشركة بشكل كامل في الأداء المتعلق بمسؤوليات الرقابة الداخلية وتتبعه.

					9	تفويض الصلاحيات للمستويات الادارية في الشركة محددة وواضحة
					10	تعتمد إدارة الشركات على تفويض السلطة للقطاعات الفرعية والإدارة اللامركزية حسب الكفاءة.
					11	يقدم الكيان التوجيه والتدريب لجذب وتطوير واستبقاء الموظفين الأجانب المؤهلين ومقدمي الخدمات لدعم تحقيق الأهداف.
					12	يحافظ الإدارة الشركة بالأشخاص ذات الكفاءة العالية.
					13	يلعب القوانين والتعليمات الحكومية دوراً مهماً في تحديد هيكل الوحدات الاقتصادية للشركة.
					14	تعمل القطاعات الاقتصادية ، وخاصة في مجال الرقابة الداخلية ، بشكل مستقل تماماً عن القطاع العام.
2: الأنشطة الرقابية						
					15	تساهم نظام الرقابة الداخلية في فصل السلطات وتحديد المسؤوليات لكل وحدة فرعية
					16	تساهم نظام الرقابة الداخلية في توفير المعلومات الملائمة وبالوقت المناسب للإدارة لمساعدتها على اتخاذ القرارات
					17	تستخدم إدارة شركات التقارير الادارية و المالية المكتوبة كأداة الرقابية
					18	يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم فعالية الأنشطة الرقابية
					19	تتضمن التقارير الرقابية لشركة مقارنة

					دورية بين النتائج الانحرافات المختلفة
					20 يقوم نظام الرقابة الداخلية بالتأكد من ان جميع العمليات والاجراءات تتم وفق السياسات والتخطيط والتعليمات
3- تقييم المخاطر					
					21 يقوم نظام الرقابة الداخلية من التأكد من تنفيذ خطط واستراتيجية ادارة المخاطر
					22 تقييم بشكل مستمر لاداء مالي من قبل قسم التدقيق الداخلي
					23 تقوم الرقابة الداخلية بتحدد أليات لتقييم كافة المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها
					24 تأخذ الرقابة الداخلية بنظر الاعتبار مبداء التكلفة و المنفعة عند التقييم المخاطر
					25 يقوم نظام الرقابة الداخلية باعداد تقارير حول التعرض للمخاطر والخ ورفعها الى مجلس الادارة
4 : نظام المعلومات والاتصال					
					26 النظام المالي المستخدم في شركة محكمة و معلوماتها دقيقة
					27 لدي شركة قنوات اتصال فعالة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات و الاجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية
					28 تستخدم الإدارة والموظفون قنوات الاتصال المتاحة لتوصيل المعلومات ذات الصلة إلى الأشخاص المناسبين في الوقت المناسب الإلكترونياً.
					29 تستخدم الإدارة قنوات الاتصال المتاحة لإبلاغ الموظفين بواجباتهم ومسؤولياتهم.

					30	تتوفر قنوات اتصال فعالة تضمن فهم كافة الموظفين للسياسات والاجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.
5 : المراقبة والضبط						
					31	يتم التعامل مع نشاطات الرقابة الداخلية كجزء من الواجبات اليومية للرقابة الداخلية
					32	يتابع نظام الرقابة الداخلية عناصر الرقابة الاساسية بما فيها الرقابة على الشؤون المالية والعمليات وادارة المخاطر
					33	يقوم نظام الرقابة بمتابعة تنفيذ السياسات المرسومة والخطط الموضوعة من قبل الادارة
					34	يقوم نظام الرقابة بمتابعة التغيرات التي طرأت منذ المراجعة السنوية الاخيرة على طبيعة ومدى المخاطر الرئيسية وقدرة الشركة على الاستجابة للتغيرات في اعمالها والبيئة الخارجية.
					35	تقوم شركة بمراجعة أنشطتها ومعاملاتها لتقييم جودة الأداء بمرور الوقت
ثانياً: - أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث الملائمة.						
					1	تساهم الرقابة الداخلية في توفير المعلومات المالية الملائمة ببناء التوقعات والتنبؤات المستقبلية
					2	تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية والمدققة من قبل الرقابة الداخلية بصدق عن الاحداث الخاصة بالشركة كما حدث
					3	نظام الرقابة الداخلية يلائم هيكل الملكية والنظام الاساسي للشركة

					4	نظام الرقابة الداخلية يتلائم مع طبيعة نشاط الشركة والمؤثرات الداخلية
					5	هيكل نظام الرقابة الداخلية يتلائم طبيعة نشاط الوحدة وترتيب العمليات فيها
ثالثاً:- أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية من حيث التمثيل الصادق						
					1	يقوم نظام الرقابة بالتأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء يقصد بها ان لا تكون هناك اخطاء او حذف في وصف وبيان الاحداث الاقتصادية
					2	تساهم نظام الرقابة الداخلية في توفير المعلومات الضرورية وقابلة للفهم من قبل مستخدمي المعلومات عن الاحداث التي يتم التعبير عنها بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية
					3	يتأكد نظام الرقابة الداخلية من ان المعلومات الواردة في التقارير المالية تمثل الواقع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية
					4	تتمثل المعلومات المالية المدققة من قبل النظام الرقابة الداخلية بصدق تمثيلها للظواهر المراد التقرير عنها
					5	تتسم القوائم المالية المدققة من قبل النظام الرقابة الداخلية بجودة عالية.

bayar

ORIGINALITY REPORT

19%

SIMILARITY INDEX

9%

INTERNET SOURCES

9%

PUBLICATIONS

10%

STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1

repository.nauss.edu.sa

Internet Source

1%

2

عباس ، حسين وليد حسين | الزبيدي ، غني دحام تناي | حافظ ، عبد
"الناصر علك". إدارة السلوك التنظيمي , Dar Ghidaa for
Publishing & Distribution, 2015

Publication

1%

3

Submitted to University of Duhok

Student Paper

1%

4

Submitted to Naif Arab University for Security
Sciences

Student Paper

1%

5

Submitted to Tikrit University

Student Paper

1%

6

meu.edu.jo

Internet Source

1%

7

Submitted to Arab Open University

Student Paper

1%

8

Submitted to Petroleum Research &
Development Center

<1%

**BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU**

15.02.2021

Dear Bayar Abdulazeez Darwesh Darwesh

Your application titled “**The impact of the internal control system on the quality of financial reports**” with the application number NEU/AE/2021/5 has been evaluated by the Scientific Research Ethics Committee and granted approval. You can start your research on the condition that you will abide by the information provided in your application form.

Assoc. Prof. Dr. Direnç Kanol

Rapporteur of the Scientific Research Ethics Committee

Note: If you need to provide an official letter to an institution with the signature of the Head of NEU Scientific Research Ethics Committee, please apply to the secretariat of the ethics committee by showing this document.