



The impact of human and structural capital on the quality of the internal control system

اثر رأس المال البشري والهيكلية على جودة نظام الرقابة الداخلية

* م.م: مرتضى محمد شاني الحسيني

* م.م: ليث علي حمادي عبد علي

Abstract :

The research aims at identifying the components of both human and structural capital and their impact on the quality of the internal control system. It was found that there is weakness in the internal control system. This is due to the lack of attention to the human and structural capital components and the lack of supplies for internal control. Reflected negatively on the performance of the staff of the control department for the tasks entrusted to them, and that attention to these components contributes to the quality of internal control , The importance of internal control quality for the management of the economic unity is to assist in the detection and treatment of weaknesses, as well as prevent many embezzlement and errors. The external auditor also uses them to determine the amount of proof of evidence, the time of audit and the audit fees. The main findings of the research are that patents, compliance with the laws, regulations, instructions, skills and experience, as well as innovation among the employees of the internal control department, all lead to increased quality of internal control.

المستخلص:- يهدف البحث الى التعرف على مكونات كل من رأس المال البشري والهيكلية ومدى تأثيرهما على جودة نظام الرقابة الداخلية، اذ تبين ان هنالك ضعف في نظام الرقابة الداخلية والسبب في ذلك يرجع الى عدم الاهتمام بمكونات رأس المال البشري والهيكلية وعدم توفير المستلزمات اللازمة لعملية الرقابة الداخلية وهذا ما انعكس سلباً على اداء موظفي قسم الرقابة للمهام الموكلة اليهم، وان الاهتمام بهذه المكونات يساهم في تعزيز جودة الرقابة الداخلية ، وان أهمية جودة الرقابة الداخلية بالنسبة لإدارة الوحدة الاقتصادية هي مساعدتها في الكشف

عن نقاط الضعف ومعالجتها وكذلك تمنع وقوع الكثير من الاختلاسات والاطغاء وكذلك يستعين المدقق الخارجي بها لتحديد كمية ادلة الاثبات ووقت التدقيق ومن ثم اتعاب التدقيق. واهم ما توصل اليه البحث ان براءات الاختراع والالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات و المهارات و الخبرات و كذلك الابتكار لدى العاملين في قسم الرقابة الداخلية هذه كلها تؤدي الى زيادة جودة الرقابة الداخلية.

المقدمة :

ان التغيير المستمر في كافة المجالات الاقتصادية والسياسية والتكنولوجية و الاجتماعية والتي تؤثر بدورها على تطور الوحدات الاقتصادية ، فتقدمها يتطلب أن تكون قادرة على فهم واستيعاب تلك التغييرات ،ومن هنا بدأت الحاجة الى الاهتمام برأس المال البشري والهيكلية في الوحدات الاقتصادية المختلفة لما لهما من دور مهم في نمو وتطور تلك الوحدات وما لهما من اهمية قصوى في مجال دعم وتطوير نظام الرقابة الداخلية والذي بدوره ينعكس على جودة العمل الرقابي في الوحدات الاقتصادية ومن ثم المساهمة في المحافظة على ممتلكات وموارد تلك الوحدات كون نظام الرقابة الداخلية يعد اداة للضبط والرقابة على التصرفات المالية وغير المالية في الوحدات الاقتصادية ،وان رأس المال البشري والهيكلية يوفران ميزة مهمة للوحدات الاقتصادية من خلال استغلال رأس المال البشري والهيكلية بالشكل الامثل في مجال براءات الاختراع والالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات و المهارات و الخبرات و كذلك الابتكار لدعم وتطوير القدرات المتميزة للاستفادة منها في حماية اصول الوحدة الاقتصادية ، و دقة البيانات المحاسبية، وكذلك رفع الكفاءة الإنتاجية لتحقيق أعلى كميات ممكنة من الإنتاج ومن ثم نظام الرقابة الداخلية اكثر كفاءة وقوة.

اذ تناول البحث في المبحث الاول منهجية البحث ودراسات سابقة، وفي المبحث الثاني الجانب النظري اذ تضمن مدخل تعريفى عن رأس المال البشري والهيكلية وكذلك الرقابة الداخلية وجودتها، اما المبحث الثالث فقد تضمن الجانب العملي للبحث، والمبحث الرابع تضمن الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول: منهجية البحث ودراسات سابقة

اولاً: منهجية البحث:

1- مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في ان هنالك ضعف في الرقابة الداخلية بسبب عدم الاهتمام والتوظيف الصحيح لرأس المال البشري والهيكلية واستغلال الطاقات البشرية وعدم توفير المستلزمات اللازمة لعملية الرقابة الداخلية وهذا ما انعكس سلباً على اداء تلك الاقسام اذ لوحظ في بعض الوحدات الاقتصادية ان مسؤولي قسم الرقابة الداخلية هم اشخاص من ذوي غير اختصاص المحاسبية

والتدقيق وهذا يشكل مشكلة حقيقية مشخصة لدى هذه الوحدات ومما انعكس سلباً على أداء عملهم الرقابي بشكل سليم وهذا ما اكدته بعض تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتقارير هيئة النزاهة

و أن عدم وجود نظام رقابة داخلية قوي له تأثيرات سلبية في كثير من النواحي ومنها التصرفات المهنية لموظفي الرقابة الداخلية ، الأمر الذي ينعكس سلبياً على جودة أدائهم لوظيفة الرقابة الداخلية مما يهدد مستقبل تلك الوحدات الاقتصادية في البقاء والاستمرار .

، لذا تكمن مشكلة البحث في التساؤل الآتي:

- ما مدى مساهمة رأس المال البشري من خلال (المهارات، المعرفة، الخبرات، والابتكار) والهيكلية من خلال (المعلومات، براءات الاختراع، حقوق النشر، والموجودات الفكرية) في تعزيز جودة الرقابة الداخلية؟

2- أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من خلال الاستفادة من رأس المال البشري والهيكلية لتعزيز جودة الرقابة الداخلية مما يسهم في تقليل وقوع كثير من الاختلالات والاطء.

3- أهداف البحث:

يهدف البحث الى ما يأتي:

- 1- التعرف على رأس المال البشري ومكوناته.
- 2- التعرف على رأس المال الهيكلية ومكوناته.
- 3- التعرف على اساسيات الرقابة الداخلية بما فيها جودة الرقابة الداخلية.
- 4- معرفة تأثير رأس المال البشري والهيكلية على جودة نظام الرقابة الداخلية

4- فرضية البحث: تتمثل فرضية البحث بالآتي :

يؤثر رأس المال البشري من خلال (المهارات والمعرفة والخبرات والابتكار) ورأس المال الهيكلية من خلال (المعلومات وبراءات الاختراع وحقوق النشر والموجودات الفكرية) على جودة الرقابة الداخلية.

5- عينة البحث:

تم اختيار عينة من موظفي الحسابات في كل من ديوان الرقابة المالية الاتحادي فرع بابل وهيأة النزاهة فرع بابل وجامعة بابل ودائرة صحة بابل ودائرة توزيع كهرباء الفرات الاوسط ومديرية توزيع المنتجات النفطية فرع بابل كعينة للبحث.

6- اساليب جمع البيانات:

من أجل الحصول على البيانات المطلوبة و اللازمة لإنجاز البحث تم الاعتماد على اساليب منها في الاطار النظري تم الاعتماد على الكتب العربية والأجنبية و الدوريات العربية والأجنبية و الأطاريح والرسائل الجامعية . اما الجانب العملي فقد تم الاعتماد على استمارة الاستبيان صممت لهذا الغرض.

ثانياً: دراسات سابقة :

1- دراسة يوسف 2005 بعنوان: (دراسة وتقييم رأس المال الفكري في شركات الأعمال)

بينت هذه الدراسة ان رأس المال الفكري يعد من الموارد الأساسية للوحدات الاقتصادية الحديثة ، وهو شكل آخر من أشكال رأس المال المعترف به في الاقتصاد الجديد . ويتكون رأس المال الفكري للوحدة الاقتصادية من المكونات الأساسية الآتية :

1. رأس المال الهيكلي

2. رأس المال البشري

3. رأس المال الزبوني

يمثل هذا البحث دراسة نقدية تحليلية لرأس المال الفكري ، تقسيماته ، مكوناته ، طرق قياسه والأسس المعتمدة في عملية القياس وهو كذلك محاولة لنقد تلك الطرق وتحديد مزاياها وعيوبها لغرض تحديد الأسلوب أو الطريقة الأكثر موضوعية وعملية لقياس رأس المال الفكري في شركات الأعمال ومعالجة حالة التغير فيه بمرور الزمن . و لقد خرجت الدراسة باستنتاج مفاده أن رأس المال الفكري يحتاج إلى دراسات معمقة لحل الإشكالات التي تعاني منها طرق القياس وخاصة في حالة التذبذب في بعض المؤشرات المعتمدة لقياس موضوع المعالجات المحاسبية القيدية له .

2- دراسة شبات و احمد ، 2008 بعنوان (واقع رأس المال البشري في اطار المشروعات

الريادية ،دراسة تطبيقية) .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع رأس المال البشري في إطار المشروعات الريادية، بالتطبيق على إحدى المشروعات المتميزة والريادية في مدينة غزة وذلك على ضوء خبرة ملاك الشركة في مجال العمل ، المهارات المطلوبة في العاملين ، تدريب العاملين ، الخصائص المطلوبة والعمر والجنس للعاملين. وقد تم استخدام المقابلة كأداة في جمع البيانات من ملاك المشروع في موقع الشركة ثلاث مرات في مراحل الدراسة ، فضلاً عن اداة الملاحظة من قبل الباحثان على نشاط الشركة وحصتها السوقية في مجال عملها (انتاج المرطبات).

واهم استنتاج توصلت اليه الدراسة أن الشركة تعتمد بشكل رئيسي على الخبرات المنقولة والمتوارثة من الأب مؤسس الشركة في إنتاج المرطبات ، كذلك تأخذ الشركة بعين الاعتبار بعض الخصائص الهامة في الموظفين عند اختيارها لهم ، مثل المرونة في التعامل مع الزبائن والتكيف مع واقع العمل ، وتهتم جداً بعمر العاملين فيها، إذ لا يتجاوز العامل العشرينات من العمر، واستثناء المرأة من المشاركة بالعمل تبعاً للظروف والعادات الاجتماعية القائمة، وتقوم بتدريب العاملين لفترات متفاوتة لتمكنهم من القيام بالمهام في حال الاشتراك بعملية الإنتاج أو التوزيع على الزبائن.

3-دراسة محمد، 2012 بعنوان : (اثر تطبيق معايير جودة التدقيق الداخلي في تقويم

وتطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية)

يهدف هذا البحث الى رفع فاعلية الرقابة الداخلية من خلال امكانية تطبيق معايير جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية من اجل ضمان نجاح تلك الوحدات في اداء مهامها وبما أن التدقيق الداخلي يعمل في بيئة ووحدة اقتصادية ذات أهداف وأحجام وتنظيمات مختلفة، وكذلك مجموعة القوانين والأنظمة والتي تختلف من بلد لآخر، وهذا الاختلاف في بيئة العمل قد يؤثر في إنتاجية وطبيعة عمل المدقق الداخلي مما دعا إلى وجود معايير وأسس تحكم عمل التدقيق الداخلي كمشاهدة لخلق تجانس بين نتائج الأعمال التي يؤديها المدققون الداخليون، وكذلك إمكانية الاعتماد عليها بصورة أوسع ولقد بدأ التجسيد المهني لوظيفة التدقيق بتأسيس معهد المدققين الداخليين في أمريكا في عام ١٩٤١ الذي أخذ على عاتقه مهمة تطوير معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها ومتابعة تطويرها وتحديثها وفقاً لمتطلبات ما يستجد من أحداث

وتطورات مع مرور الزمن إذ شرع إلى إصدار قائمة معايير السلوك المهني للتدقيق الداخلي ثم قام المعهد بتطوير وتعديل هذه المعايير و تم إصدار آخر التعديلات في ٢٠٠٣ م وأصبحت موضع التطبيق في ٢٠٠٤ م . وتهدف معايير التدقيق بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق ، وتعد بمثابة مقياس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المدقق الخارجي، ويمكن القول بأن المعايير تعد النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي، وأهم ما توصلت اليه الدراسة ان قسم الرقابة والتدقيق في الوحدة الاقتصادية عينة البحث يفتقر الى التخطيط لكل عملية تدقيق و إلى الإجراءات السليمة لتقويم نظام الرقابة الداخلية و لم يأخذ القسم دوره الذي أنشئ من اجله وهو تقويم أنظمة الرقابة الداخلية و تحقيق رقابة الأداء.

ويتميز بحثنا عن البحوث والدراسات السابقة انه تناول تأثير رأس المال البشري والهيكلي من خلال مكوناتهما على جودة نظام الرقابة الداخلية ومحاولة توظيف هذه المكونات لتحسين جودة العمل الرقابي من خلال تشخيص المشاكل التي توجد في الوحدات

الاقتصادية عينة البحث واخذ اراء موظفيها من خلال استبانة اعدت لهذا الغرض ومن ثم الخروج باستنتاجات وتوصيات مهمة للجهات المعنية.

المبحث الثاني :الجانب النظري للبحث:

اولا: رأس المال البشري والهيكل:

1- مفهوم رأس المال البشري :

بدأ استعمال رأس المال البشري منذ اوائل الستينات من القرن العشرين ،وهذا ماتوكده كتابات شولتز سنة 1961 وكتابات بيكر 1964 ،وهناك باحثين اعدوا بدايات الاهتمام برأس المال البشري ، الى ادم سمث في القرن الثامن عشر ، وهنالك الكثير من المفاهيم لهذا المصطلح .

اذ يعد رأس المال البشري أحد مكونات رأس المال الفكري والذي يتصف بخاصية هامة وهي أن الوحدة الاقتصادية تحصل على مساهماته في العمل بدون أن تمتلكه بشكل مباشر مما يضيف درجة من عدم التأكد بالنسبة لاستعماله.

وعرف رأس المال البشري بأنه "اصل غير ملموس ضمن طاقة الوحدة الاقتصادية ،وهذا الاصل يعزز ويدعم الانتاجية وعمليات تشغيل العاملين ،وهو يتفاوت من وحدة اقتصادية الى اخرى ،فهو قد يكون وافراً وغزير في وحدة ما وقد يشهد حالة من التراجع والضعف في وحدة اخرى " (اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون :2004: 176).

وعرف كذلك رأس المال البشري بأنه "مجموع المهارات الخبرات والمعرفة لدى العاملين بالوحدة الاقتصادية"

(Edvinson & Malone:1977:147).

وعرف ايضاً بأنه " عبارة عن تركيب من عناصر المعرفة المتعلقة بالمهارات وتراكم الخبرات ،والابتكار ،والابداع ومقدرة افراد الوحدة الاقتصادية على اداء مهامهم ويعد رأس المال البشري غير قابل للملكية من قبل الوحدة الاقتصادية " (نوري،2006: 168).

وعرف ايضاً بأنه مفهوم ديناميكي متعدد الأبعاد ، يتسم بعلاقات تشابكية قوية مع كثير من المفاهيم الهامة الاخرى مثل رأس المال المعرفي، ورأس المال الاجتماعي والتنمية البشرية، الا انه يتميز عنهم في كونه يركز على العنصر البشري باعتباره فقط أحد المحددات الرئيسية لعملية النمو الاقتصادي، خاصة في ظل شيوع مظاهر العولمة والانفتاح ، وما نتج عنها من تزايد حدة المنافسة وتعاضم دور العلم والمعرفة والابداع البشري في تحديد القدرة التنافسية للاقتصادات المختلفة". (ابو العز،2013: 3).

ومما سبق يمكن تعريف رأس المال البشري " بأنه كل الامكانيات والموارد البشرية القادرة على شغل الوظائف التي لديها القدرة على الابتكار والتميز والنتاج عن الافكار والمعارف والخبرات والتجارب المكتسبة التي يمتلكها اولئك العاملين " .

و أن لرأس المال البشري أهمية كبيرة في نشاط أي وحدة اقتصادية ولكن ينبغي مراعاة الجوانب الآتية : (يوسف،2005: 8)

أ- أن أهمية رأس المال البشري لا تكمن في مدخلاته وإنما في مخرجاته فمثلا مخرجات التعليم العالي متاحة لكل الوحدات الاقتصادية المتنافسة ولكن العبرة بتلك الوحدات التي تحقق بهم مزايا فريدة على صعيد النتائج عند استخدامهم .

ب- إن البعد الكمي في عدد العاملين وسنوات الخدمة وغيرها لا تكون أبعاد حاسمة في تميز عمل الوحدة الاقتصادية وتفوقها على غيرها من الوحدات المنافسة وإنما ينبغي البحث عن الأشخاص الموهوبين (Talented People) أي استقطاب أفضل المواهب البشرية.

ت- المحافظة على العاملين المتميزين ويتم ذلك بتوفير نظم وأساليب الإدارة القائمة على الثقة وتشجيع الإبداع والأفكار الجديدة .

مكونات رأس المال البشري :

يتكون رأس المال البشري من المكونات الآتية: (ابو فارة والنسور :2005: 8)

1- قدرات العاملين : والتي تتمثل بالقيادة الإستراتيجية لإدارة الوحدة الاقتصادية و مستوى جودة العاملين ومقدرة التعلم لديهم ،ومدى قدرتهم على المشاركة في اتخاذ القرار .

2- إبداع العاملين : وهي تتمثل يقدرات الابداع والابتكار لدى العاملين والدخل المتحقق من تلك الافكار .

3- اتجاهات العاملين : وهي تتمثل بمدى تطابق اتجاهات العاملين مع قيم الوحدة الاقتصادية ،درجة رضا العاملين ،ومتوسط خدمة العاملين بالوحدة الاقتصادية .

ويرى الباحثان ان مكونات رأس المال البشري تتكون من اربع مكونات والتي تتفق مع وجهة نظر اغلب الباحثين هي:

1- المهارات : وهي تتمثل بالمهارات المكتسبة من قبل العاملين في الوحدة الاقتصادية من حيث جودة ونوعية المخرجات والتي بدورها تنعكس على زيادة الربحية .

2- المعرفة : أن الموجودات المعرفية (رأس المال البشري) اصبحت أبرز موارد الوحدة الاقتصادية إلى جانب رؤوس الأموال والموارد الأخرى ، وذلك بحكم كون تلك الوحدات الاقتصادية أخذت تسعى نحو بلوغ الإبداع والابتكار والبقاء والاستمرار .

3- الخبرات : وهي الخبرة التي يكتسبها العاملون من خلال المشاركة في عمل معين أو حدث معين ، و غالباً ما يؤدي تكرار هذا العمل أو الحدث إلى تعميق هذه الخبرة و اكتسابها عمقاً أكبر . و هي تمثل مختلف التجارب و الخبرات العلمية و العملية المكتسبة عن طريق ممارسة العمل .

4- الابتكار: وهو عملية عقلية تعبر عن التغييرات الكمية والجذرية أو الجوهرية في التفكير، وفي الإنتاج ، وفي العمليات أو طرق وأساليب الأداء.

2- مفهوم رأس المال الهيكلي :

ان وجود رأس المال الهيكلي في الوحدة الاقتصادية يعد مصنع او محرك المعرفة الصريحة التي يتم الاحتفاظ بها في هياكل وأنظمة وإجراءات الوحدة الاقتصادية ، فهو يمثل كل القيم التي تبقى في الوحدة الاقتصادية عندما تطفئ الأضواء فيها في آخر يوم العمل. وعرف راس المال الهيكلي بأنه " قدرات الوحدة الاقتصادية التي تنظم وتلبي متطلبات الزبائن وتساهم في نقل المعارف وتعزيزها من خلال الموجودات الفكرية والهيكلية المتمثلة في نظم المعلومات ،وبراءات الاختراع وحقوق النشر والتأليف ومدى حماية العلامة التجارية التي تتمثل في شخصية الوحدة الاقتصادية وقيمتها وهويتها ،والتي ترجع بالفائدة للزبون وزيادة رضائه ولزيادة كفاءة وفاعلية الوحدة الاقتصادية . (Stewart, 1997, 75).

وعرف كذلك بأنه " القدرة الهيكلية على تطوير وتشجيع المبادرات ،من خلال الاخذ بنظر الاعتبار الافكار الجديدة والمفاهيم وكيفية مواكبة التغيير ، والتي تشمل الثقافة والنماذج التنظيمية والعمليات والاجراءات وقنوات التوزيع .(حسن،2005: 366). وعرف ايضاً بأنه " اي شيء يدعم العاملين في اداء عملهم ،ويتمثل بالبنية التحتية ، التي تشمل البنيات ، اجهزة الحاسبات والبرمجيات وبراءات الاختراع والعلامة التجارية " (عطية:2008:150). ومما سبق يمكن تعريف رأس المال الهيكلي بأنه "انظمة المعلومات ،براءات الاختراع والهيكل التنظيمي والاداري والموجودات الفكرية (الملكية الفكرية) وحقوق النشر ."

مكونات رأس المال الهيكلي :

يرى الباحثان ان مكونات رأس المال الهيكلي هي اربع مكونات والتي تتفق مع وجهة نظر اغلب الباحثين هي:

1- المعلومات : هي مجموعة من المكونات او العناصر المتداخلة التي تعمل مع بعضها البعض لجمع ومعالجة وتخزين وتوزيع المعلومات المتوفرة عن موضوع ما بشكل منهجي لدعم اتخاذ القرار ولدعم التنظيم والتحكم والتحليل في الوحدة الاقتصادية .

2- براءات الاختراع : هي حق امتياز خاص يمنح بشكل رسمي لمخترع في مدة زمنية محددة مقابل سماحه للعامة بالاطلاع على الاختراع. وبشكل عام فإن الحق الذي

- يُمنح لصاحب الاختراع هو منع الآخرين من صناعة أو استخدام أو بيع أو عرض ذلك الاختراع دون الحصول على موافقة من صاحب براءة الاختراع.
- 3- حقوق النشر : هو حق قانوني تم إنشائه وفقاً لقانون البلد الذي يمنح صاحب العمل الأصلي الحق الحصري لاستخدامه وتوزيعه.
- 4- الموجودات الفكرية : يقصد بها كل المواهب والقدرات التي تدير امور الوحدة الاقتصادية .

ثانياً: مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها :-

قدمت كثير من المنظمات المهنية تعاريف للرقابة الداخلية، إذ عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1949 الرقابة الداخلية بأنها (الخطة التنظيمية ومجموعة الطرائق والأساليب التي تتبعها الوحدة الاقتصادية من اجل حماية اصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة الانتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية) (توماس وهنكي، 2010 : 365).

وفي عام 1953 عرف معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز الرقابة الداخلية على انها (نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة مالية و محاسبية وتنظيمية وضعت من قبل الادارة ضمناً لحسن سير العمل في الوحدة الاقتصادية) (جربو، 2015: 21)

وفي عام 1978 عرف معهد المدققين الداخليين بأمريكا (IIA) الرقابة الداخلية بأنها (خطط الوحدة الاقتصادية وكل الطرائق والإجراءات المتخذة من قبلها لضمان ملائمة البيانات وشمولها وحماية الاصول والالتزام بكافة السياسات والقوانين لتحقيق الأنشطة بشكل اقتصادي). (الخيرو، 2012 :16).

وفي عام 1992 عرفت لجنة المنظمات الراعية (COSO) المنبثقة من لجنة Treadway الرقابة الداخلية " بأنها العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفعالية وبإمكانية الثقة في التقارير المالية وهي عملية تتأثر بمجلس إدارة الوحدة الاقتصادية والأفراد القائمين بالعمل فيها ، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول Reasonable assurance وليس تأكيد مطلق Absolute assurance لتحقيق الأهداف التي تتمثل في : (البيضان، 2015: 52)

1- الاعتماد على القوائم المالية .

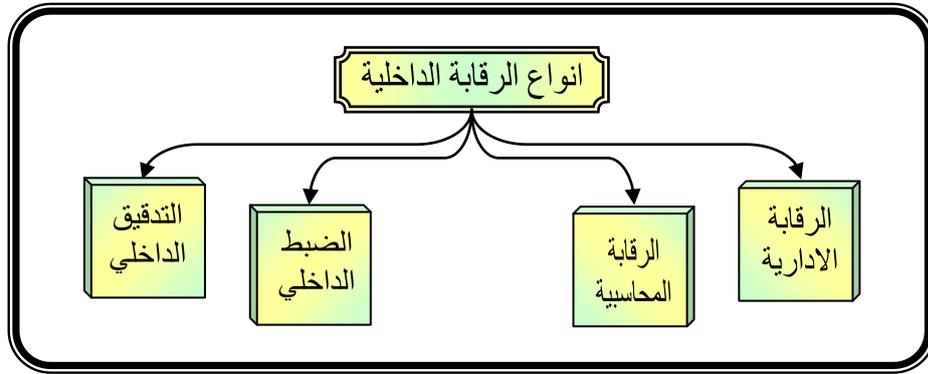
2- التحقق من كفاءة وفاعلية التشغيل .

3- التحقق من التزام القوانين .

ويتفق الباحثان مع التعاريف السابقة ويؤكدان على ان الرقابة الداخلية تعد سلسلة من العمليات المتكاملة وتتضمن كل الأنشطة للوحدة الاقتصادية لتحقيق اهدافها وهي حماية الاصول ورفع مستوى الكفاية الانتاجية والتحقق من الالتزام بالسياسات الادارية المرسومة.

- ومما سبق يمكن استنتاج اهداف الرقابة الداخلية اذ يتضح أن الأهداف هي واحدة وان تعددت الصيغ التي طرحت بها فهي تؤكد على الأهداف الاتية :-
- 1- حماية اصول الوحدة الاقتصادية .
 - 2- دقة البيانات المحاسبية .
 - 3- الالتزام بالسياسات والتعليمات الإدارية المرسومة.
 - 4- الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة .
 - 5- رفع الكفاءة الإنتاجية لتحقيق أعلى كميات ممكنة من الإنتاج .

ولتحقيق هذه الاهداف ينبغي تقسيم الرقابة الداخلية الى اربعة انواع كما في الشكل رقم (1)



الشكل (1)

انواع الرقابة الداخلية

المصدر: (الحسيني، 2016: 19)

وفيما يلي شرح مختصر لهذه الانواع: (السماعيل، 2010: 30)

- 1- الرقابة المحاسبية: أن هدف الرقابة المحاسبية الرئيس هو توفير الدقة في البيانات وتحديد درجة الاعتماد عليها ولغرض تحقيق هذا الهدف تستخدم مجموعة من الأدوات منها استخدام نظام محاسبي سليم ،قيود المراجعة الشهرية ،أتباع طريقة القيد المزدوج ،أعداد موازين المراجعة الدورية واعتماد نظام المصادقات وقيود التسوية .
- 2- الرقابة الإدارية: هدفها الرئيس هو رفع الكفاءة الإنتاجية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية والخطط الموضوعية ولأجل ذلك تستخدم مجموعة من الأدوات منها الميزانيات التقديرية، التقارير الدورية ، تقارير الأداء ،برامج التدريب للعاملين ،نظام الحوافز ،الرقابة على الجودة ، محاسبة المسؤولية والكشوفات الإحصائية .
- 3- الضبط الداخلي: لديه هدف رئيس ينبغي أن يحققه وهو حماية الأصول من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام ويستخدم لذلك مجموعة من الأدوات منها الفصل بين

الاختصاصات وتحديد المسؤوليات ، استخدام دليل للإجراءات ، التغيير الدوري للعاملين ، التامين على الأصول وعلى العاملين، الجرد المفاجئ.

4- التدقيق الداخلي: هو احد وسائل الوقاية الداخلية الفعالة بيد الإدارة يقوم بخدمتها وطمأننتها على أن وسائل الضبط الموضوعة مطبقة من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية لغرض التأكد من أتباع موظفي الوحدة الاقتصادية للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة لهم .

ويبين تقرير (COSO) مدى العلاقة بين انواع الرقابة الداخلية والأهداف التي تسعى أي وحدة اقتصادية لتحقيقها هذا من جهة والمكونات التي تحتاجها لتحقيق تلك الأهداف من خلال انواع الرقابة الداخلية من جهة اخرى، وهذه المكونات هي: (Arens,et.al,2014: 293)

أ- بيئة الرقابة

ب- تقييم المخاطر

ت- أنشطة الرقابة

ث- المعلومات والاتصال

ج- المتابعة

جودة الرقابة الداخلية:

ان الجودة (Quality) كما هي في قاموس اكسفورد تعني الدرجة العالية من النوعية، وعرفتها مؤسسة الجودة الامريكية المتخصصة في تدريب واعداد الشركات لتصبح متصفة بالجودة بأنها إتمام الاعمال الصحيحة في الاوقات الصحيحة. (الطويل،2012: 22).

وان الجودة هي مقياس للتميز أو حالة الخلو من العيوب والنواقص والتباينات الكبيرة عن طريق الالتزام بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقق لإنجاز تجانس وتمائل في الناتج ترضي متطلبات محددة للمستخدمين.

وان وجود رقابة داخلية ذات جودة عالية تؤدي الى تقليل من كمية ادلة الاثبات التي ينبغي الحصول عليها، وان الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر مما يكتشفه المدققون الكفاء. (الحمد،2013: 57).

ويمكن عرض ثلاثة مؤثرات اساسية على مفهوم جودة الرقابة الداخلية و هي:

1- المدخلات: هناك كثير من المدخلات لجودة الرقابة ومن اهم المدخلات السمات

الشخصية للمنفذين للرقابة الداخلية منها الخبرة والقيم الاخلاقية والقدرات العقلية.

2- البيئة المحيطة: وهي تؤثر على جودة الرقابة الداخلية، فالإدارة السليمة (الحوكمة) للشركات تسهم في جودة الرقابة لا سيما اذا كانت تخلق مناخاً من الشفافية والسلوك الاخلاقي داخل الوحدة الاقتصادية.

3- القوانين واللوائح: يمكن ان تؤثر بشكل ايجابي على جودة الرقابة الداخلية في جملة امور فهي تخلق الاطار العام الذي يمكن ان تتم فيه عملية الرقابة بشكل فعال.

ويرى الباحثان ان هناك متطلبات ينبغي توافرها في اي رقابة داخلية لتكون ذات جودة عالية وهي:

1- الكفاءة: اذ تعمل على تحقيق الاستخدام الامثل للموارد في الوحدة الاقتصادية، اي اداء الاعمال بطريقة صحيحة وبأقل تكلفة.

2- الموضوعية: اي ان يكون العمل بطرق سليمة ولا يخضع لاعتبارات شخصية.

3- الفاعلية: اي استخدام الاجراءات الرقابية المتطورة لكشف الاخطاء ومعالجتها بطريقة تضمن عدم تكرارها في المستقبل.

4- الدقة: اي التأكد من مصدر المعلومات عن طريق البيانات المسجلة بالسجلات والوثائق.

5- القوة: لإخراج معلومات اكثر موثوقية لعملية صنع القرار وزيادة ثقة المستثمرين.

6- التوقيت: ينبغي مراعاة الوقت بإعداد التقارير وايصالها في الوقت المحدد اي قبل ان تفقد فائدتها.

المبحث الثالث: الجانب العملي للبحث

عرض و تحليل ومناقشة النتائج:

اعتمد الباحثان على الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية وقد تم تصميم الاستبانة لإخراجها بالشكل الذي يؤدي الى الحصول على المعلومات المطلوبة بدقة وموضوعية، لتحويل الآراء الوصفية الى صيغة كمية اذ تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي، و تم اجراء الجانب العملي للبحث من خلال الاستبيان وذلك لصعوبة الحصول على بيانات بخصوص ذلك فيما يتعلق في تأثير راس المال البشري والهيكلي على جودة الرقابة الداخلية وتم توزيع الاستبانة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي كونه من اكثر دوائر الدولة بعد التعليم العالي استقطاباً لحملة الشهادات وطبيعة عمله في مجال الرقابة واكتشاف التلاعب والاختلاس وهيأة النزاهة فرع بابل وكذلك جامعة بابل /الاقسام المالية في الجامعة المذكورة ودائرة صحة بابل ودائرة توزيع كهرباء الفرات الاوسط

ومديرة توزيع المنتجات النفطية فرع بابل كون هذه الدوائر هي اكثر الدوائر التي تبين لنا انها تمنح موظفيها اجازة دراسية بالداخل او بعثات دراسية بالخارج بغرض النهوض بالواقع العملي والعلمي في تلك الدوائر .

تحليل المعلومات الشخصية في استمارة الاستبانة:

1- درجة استجابة العينة:

الجدول رقم(1) عدد الاستبانات الموزعة والمرتجة لكل دائرة من افراد العينة

ت	الدائرة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المرتجة
1	ديوان الرقابة المالية الاتحادي	20	20
2	هيئة النزاهة العامة	20	18
3	جامعة بابل	10	8
4	دائرة صحة بابل	10	6
5	دائرة توزيع كهرباء الفرات الاوسط	10	9
6	مديرة توزيع المنتجات النفطية فرع بابل	15	13
المجموع		85	74

تبين من الجدول رقم (1) ان عدد استمارات الاستبيان الموزعة بلغت (85) استبانة وقد تم استرداد (74) استبانة صالحة للتحليل الاحصائي وهي تشكل نسبة 87.059% من العينة المستهدفة وهي نسبة جيدة خصوصاً في دوائر الدولة بسبب صعوبة التعاون مع الباحثين.

2- تحليل المؤهل العلمي لأفراد العينة:

الجدول رقم(2) توزيع المستجيبين من افراد العينة على وفق التحصيل الدراسي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
بكالوريوس	57	77.027
ماجستير	14	18.919
دكتوراه	3	4.054
الاجمالي	74	100

يظهر من الجدول رقم (2) ان 77% تقريباً من افراد العينة يحملون شهادة البكالوريوس و 19% يحملون شهادة الماجستير و 4% يحملون شهادة الدكتوراه، ويعد ذلك من المؤشرات التي تعبر ان افراد العينة جميعهم مؤهلين بشكل كاف لفهم عبارات الاستبانة والاجابة عنها بآراء تعزز من موثوقية الاعتماد عليها عند تحليل النتائج احصائياً.

3- الفئة العمرية:

جدول (3) توزيع المستجيبين من افراد العينة حسب الفئة العمرية

العمر	العدد	النسبة المئوية %
25 سنة - 30 سنة	15	20.270
31 سنة - 35 سنة	31	41.892
36 سنة - 40 سنة	18	24.324
اكثر من 40 سنة	10	13.514
المجموع	74	100

ويبين الجدول رقم (3) ان الفئة العمرية من 25-30 سنة تشكل تقريباً 20% من اجمالي العينة والفئة العمرية من 31-35 سنة تشكل تقريباً 42% والفئة العمرية من 36-40 سنة تشكل تقريباً 24% والفئة العمرية الاكثر من 40 سنة تشكل تقريباً 14%، وهذا مؤشر ايجابي على ان الاغلبية من ذوي الاعمار المتوسطة يشكلون النسبة العالية من عينة البحث اذ يعتبرون موجودات معرفية لها دور كبير في الوحدة الاقتصادية إلى جانب رؤوس الأموال والموارد الاخرى، يعزز ذلك من القدرة على استيعاب عبارات الاستبيان والاجابة عنها بصورة مناسبة تساعد في تعزيز من موثوقية الاعتماد عليها عند التحليل.

4- تحليل عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (4) توزيع المستجيبين من افراد العينة على وفق عدد سنوات الخبرة

السنوات	اقل من 5	10_5	15_11	اكثر من 15
العدد	11	16	20	27
النسبة %	14.865	21.622	27.027	36.484

1- ويلحظ من الجدول رقم (4) انه يشير الى اختلاف سنوات الخبرة اذ ان تقريبا نسبة 15% من افراد العينة يمتلكون خبرة اقل من خمس سنوات وهي نسبة قليلة مقارنة بباقي العينة اذ ان من لديهم خبرة من 5-10 سنوات يشكلون تقريبا 22% وان الفئة التي لديهم خبرة من 11 - 15 سنة هي 27% والفئة التي لديها خبرة اكثر من 15% وهي اكبر نسبة في عينة البحث اذ ان الخبرة التي يكتسبها العاملون من خلال المشاركة في عمل معين أو حدث معين و تكرار هذا العمل أو الحدث يؤدي الى تعميق هذه الخبرة و اكتسابها عمقا أكبر، وهي نسبة جيدة وهذا مؤشر ايجابي على ان الاغلبية من ذوي الخبرة العالية، يعزز ذلك من القدرة على استيعاب عبارات الاستبيان والاجابة عنها بصورة مناسبة تساعد في تدعيم الحكم على فرضية البحث.

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية ومعامل الاختلاف والتباين لفقرات مكونات رأس المال الهيكلي وتأثيرها على جودة الرقابة الداخلية.

ت	العبارات	الوسط الحسابي	الاهمية النسبية %	التباين	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
1	ان المعلومات الجيدة تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال زيادة القدرات العقلية للمنفذين لتلك الرقابة.	3.85	77.03	1.20	1.09	28.40
2	ان براءة الاختراع تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال توظيفها لزيادة خبرة المنفذين للرقابة الداخلية.	4.26	85.14	0.91	0.95	22.36
3	ان حقوق النشر تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال الحافز المعنوي الذي يمنح للمنفذين للرقابة الداخلية الذين لديهم حقوق نشر.	3.66	73.24	1.62	1.27	34.80
4	ان الموجودات الفكرية كالمواهب والقدرات العقلية تعد من المؤثرات الاساسية على جودة الرقابة الداخلية.	4.11	82.16	0.92	0.96	23.34
5	ان المعلومات الجيدة تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال توفير بيئة	4.24	84.86	1.06	1.03	24.30

ت	العبارات	الوسط الحسابي	الاهمية النسبية %	التباين	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
	تتسم بالشفافية والسلوك الاخلاقي داخل الوحدة الاقتصادية.					
6	ان براءات الاختراع تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال تطوير قدرات وامكانيات العاملين في الوحدة ومن ثم تؤدي الى تطوير العمل الاداري.	4.30	85.95	0.90	0.95	22.04
7	ان الموجودات الفكرية ذات قدرة تأثيرية على البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية من خلال زيادة كفاءة العمل الرقابي.	3.91	78.11	1.07	1.04	26.53
8	ان المعلومات الجيدة والمعدة بشكل سليم يمكن ان تؤثر بشكل ايجابي على جودة الرقابة الداخلية.	3.92	78.38	1.23	1.11	28.26
9	ان الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات من جهة ومن جهة ثانية توظيف براءات الاختراع بالشكل الامثل يؤديان الى زيادة جودة الرقابة الداخلية.	4.36	87.30	0.95	0.97	22.30
10	ان تقليل وقت انجاز المعاملات من خلال توفير اجواء عمل داعمة يؤدي الى زيادة جودة الرقابة الداخلية	3.18	63.51	1.79	1.34	42.14
11	ان ادخال المزيد من الافكار الجديدة الى العمل ودعمها وتطويرها ومن ثم تنفيذها بالشكل المطلوب يؤدي الى زيادة جودة الرقابة الداخلية.	3.65	72.97	1.44	1.20	32.85
12	ان استعمال وسائل كثيرة للحصول على المعلومات من خلال تبادل	3.09	61.89	1.70	1.31	42.17

ت	العبارات	الوسط الحسابي	الاهمية النسبية %	التباين	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
	المعرفة تعزز من جودة الرقابة الداخلية					
1 3	ان وجود قوانين وانظمة وتعليمات وسياسات ولوائح تحث الموظفين على الابتكار يزيد من جودة الرقابة الداخلية	3.97	79.46	1.4 5	1.20	30.32

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية.

التعليق على نتائج المحور الأول :

- 1- ان المعلومات الجيدة تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال زيادة القدرات العقلية للمنفذين لتلك الرقابة وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 77.03% والوسط الحسابي الذي بلغ 3.85 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.09 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.20 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 28.40% اذ كان منخفضاً.
- 2- ان براءة الاختراع تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال توظيفها لزيادة خبرة المنفذين للرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 85.14% والوسط الحسابي الذي بلغ 4.26 والانحراف المعياري الذي بلغ 0.95 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 0.91 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 22.36% وهذا يدل على تجانس الاجابات .
- 3- ان حقوق النشر تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال الحافز المعنوي الذي يمنح للمنفذين للرقابة الداخلية الذين لديهم حقوق نشر وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 73.24% والوسط الحسابي الذي بلغ 3.66 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.27 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.62 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 34.80% وهذا يدل على تجانس الاجابات.
- 4- ان الموجودات الفكرية كالمواهب والقدرات العقلية تعد من المؤثرات الأساسية على جودة الرقابة الداخلية وهذا ماكدته الاهمية النسبية التي بلغت 82.16% وهذا يدل على التوافق بين افراد عينة البحث على ان الموجودات الفكرية ذات مؤثر على

الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 4.11 والانحراف المعياري الذي بلغ 0.96 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 0.92 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 23.34% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث .

5- ان المعلومات الجيدة تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال توفير بيئة تتسم بالشفافية والسلوك الاخلاقي داخل الوحدة لاقصادية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 84.86% وهذا يدل على التوافق بين افراد عينة البحث على ان المعلومات الجيدة ذات تأثير قوي على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 4.24 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.03 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.06 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 24.30% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث .

6- ان براءات الاختراع تؤثر على جودة الرقابة الداخلية من خلال تطوير قدرات وامكانيات العاملين في الوحدة الاقتصادية ومن ثم تؤدي الى تطوير العمل الاداري وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 85.95% وهذا يدل على توافق قوي بين افراد عينة البحث على ان براءات الاختراع ذات تأثير قوي على جودة نظام الرقابة الداخلية اذ كانت الاهمية النسبية مرتفعة وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 4.30 والانحراف المعياري الذي بلغ 0.95 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 0.90 وهذا يدل على ان هنالك توافق قوي من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 22.04% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

7- ان الموجودات الفكرية ذات قدرات تأثيريه على البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية من خلال زيادة كفاءة العمل الرقابي وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 78.11% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان الموجودات الفكرية ذات تأثير على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.91 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.04 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.07 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 26.53% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

8- ان المعلومات الجيدة والمعدة بشكل سليم يمكن ان تؤثر بشكل ايجابي على جودة الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 78.38% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان الموجودات الفكرية تأثير على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.92 والانحراف المعياري

الذي بلغ 1.11 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.23 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 28.26% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

9- ان الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات من جهة ومن جهة ثانية توظيف براءات الاختراع بالشكل الامثل يؤديان الى زيادة جودة الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 87.30% وهذا يدل على التوافق بين افراد عينة البحث على ان الالتزام بالقوانين يؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية اذ نالت هذه العبارة اهتمام عينة البحث وكانت الأهمية النسبية مرتفعة وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 4.36 والانحراف المعياري الذي بلغ 0.95 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 0.97 وهذا يدل على ان هنالك توافق قوي من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 22.30% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

10- ان تقليل وقت انجاز المعاملات من خلال توفير اجواء عمل داعمة يؤدي الى زيادة جودة الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 63.51% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان تقليل وقت انجاز المعاملات يؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.18 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.43 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.79 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 42.14% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

11- ان ادخال المزيد من الافكار الجديدة الى العمل ودعمها وتطويرها ومن ثم تنفيذها بالشكل المطلوب يؤدي الى زيادة جودة الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 72.97% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان ادخال المزيد من الافكار يؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.65 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.20 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.44 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 32.85% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

12- ان استعمال وسائل كثيرة للحصول على المعلومات من خلال تبادل المعرفة تعزز جودة الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 61.89% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان تبادل المعرفة تؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.09 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.31 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.70 وهذا يدل على ان

هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 42.17% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

13- ان وجود قوانين وانظمة وتعليمات ولوائح تحث الموظفين على الابتكار يزيد من جودة الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 79.46% وهذا يدل على التوافق بين افراد عينة البحث على ان وجود قوانين وانظمة تؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية اذ كانت الأهمية النسبية مرتفعة وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.97 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.20 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.45 وهذا يدل على ان هنالك توافق قوي من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 30.32% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية ومعامل الاختلاف والتباين لفقرات مكونات رأس المال البشري وتأثيرها على جودة الرقابة الداخلية.

ت	العبارات	الوسط الحسابي	الاهمية النسبية %	التباين	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
1	ان زيادة المهارات المكتسبة لدى العاملين في قسم الرقابة الداخلية تؤدي الى الاستخدام الامثل للموارد وبذلك تتحقق الكفاءة.	3.70	74.05	1.39	1.18	31.84
2	ان بلوغ المعرفة من خلال الابداع والبقاء والاستمرار تؤثر على اداء العمل بطرق سليمة وبذلك تتحقق الموضوعية.	3.70	74.07	1.39	1.18	31.84
3	ان ممارسة العمل وتكراره يؤدي الى زيادة الخبرات وبدورها تؤدي الى كشف الاخطاء ومعالجتها بطرق سليمة وبذلك تتحقق الفاعلية.	4.18	83.51	0.97	0.98	23.57

30.08	1.16	1.3 5	77.30	3.86	ان الخبرات التي يكتسبها العاملون في قسم الرقابة الداخلية تؤدي الى سهولة التأكد من مصدر المعلومات وبذلك تتحقق الدقة.	4
36.27	1.28	1.6 5	70.81	3.54	ان الابتكار يؤدي الى تحسين طرائق واساليب الاداء لإخراج معلومات اكثر موثوقية لعملية صنع القرار وبذلك تتحقق القوة.	5
36.25	1.19	1.4 1	65.41	3.27	ان المهارات المكتسبة تؤدي الى مراعاة الوقت بإعداد التقارير وإيصالها بالوقت المحدد اي تحقيق التوقيت.	6
31.79	1.19	1.4 1	74.59	3.73	تؤثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية مما ينعكس على جودة نظام الرقابة الداخلية.	7
24.30	1.18	1.3 9	77.84	3.89	تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل في تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية.	8
26.73	1.03	1.0 6	77.01	3.85	تسهم الخبرة المهنية بأعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية.	9
34.39	1.31	1.7 2	76.22	3.81	ان وجود برنامج تدريبي مستمر لتطوير مهارات الموظفين يؤدي الى زيادة جودة الرقابة الداخلية	1 0
25.80	1.08	1.1 6	83.51	4.18	ان استعمال المواعيد المنتظمة يخلق الرضا الوظيفي للعاملين في قسم الرقابة مما يحسن كفاءتهم	1 1
36.24	1.33	1.7 6	73.24	3.66	ان توفر مناخ ملائم يتيح حرية التعبير للموظفين عن آرائهم مما يجلب مقترحات قيمة تعزز من جودة الرقابة الداخلية	1 2
25.72	1.00	1.0 0	77.84	3.89	ان وجود علاقات داخلية تعاونية بصورة عامة وبالذات اذا كانوا حسب الاختصاص تكون الرقابة الداخلية ذات	1 3

المعياري الذي بلغ 1.16 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.35 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 30.08% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

5- ان الابتكار يؤدي الى تحسين طرائق واساليب الاداء لإخراج معلومات اكثر موثوقية لعملية صنع القرار وبذلك تتحقق القوة وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 70.81% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان الابتكارات تؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.54 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.28 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.65 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 36.27% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

6- ان المهارات المكتسبة تؤدي الى مراعاة الوقت بإعداد التقارير وإيصالها بالوقت المحدد اي تحقيق التوقيت وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 65.41% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان مراعاة الوقت يؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.27 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.19 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.41 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 36.25% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

7- تؤثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية مما ينعكس على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 74.59% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان المحاسبة الإبداعية تؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.73 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.91 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.41 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 31.79% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

8- تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل في تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الاهمية النسبية التي بلغت 77.84% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان المعرفة تؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.89 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.18 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.39 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 24.30% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

9- تسهم الخبرة المهنية بأعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الأهمية النسبية التي بلغت 77.03% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان الخبرة المهنية تؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.85 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.03 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.06 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 26.73% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

10- ان وجود برنامج تدريبي مستمر لتطوير مهارات الموظفين يؤدي الى زيادة جودة الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الأهمية النسبية التي بلغت 76.22% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان وجود البرنامج التدريبي ذات مؤثر قوي على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.81 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.31 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.72 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 34.39% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

11- ان استعمال المواعيد المنتظمة يخلق الرضا الوظيفي للعاملين في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي مما يحسن كفاءتهم وهذا ما أكدته الأهمية النسبية التي بلغت 83.53% وهذا يدل على التوافق بين افراد عينة البحث على ان المواعيد المنتظمة ذات تأثير على جودة نظام الرقابة الداخلية اذ كانت الأهمية النسبية مرتفعة وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 4.18 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.08 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.16 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 25.80% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

12- ان توفر مناخ ملائم يتيح حرية التعبير للموظفين عن آرائهم مما يجلب مقترحات قيمة تعزز من جودة الرقابة الداخلية وهذا ما أكدته الأهمية النسبية التي بلغت 73.24% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان المناخ الملائم يؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.66 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.33 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.76 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عينة البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 36.24% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث.

13- ان وجود علاقات داخلية تعاونية بصورة عامة وبالذات اذ كانوا حسب الاختصاص تكون الرقابة ذات جودة عالية وهذا ما أكدته الأهمية النسبية التي بلغت

77.84% وهذا يدل على توافق بين افراد عينة البحث على ان العلاقات الداخلية تؤثر على جودة نظام الرقابة الداخلية وهذا ما اكده الوسط الحسابي الذي بلغ 3.89 والانحراف المعياري الذي بلغ 1.00 وكان التباين بين اجابات عينة البحث 1.00 وهذا يدل على ان هنالك توافق من قبل افراد عين البحث وهذا ما اكده معامل الاختلاف 25.72% وهذا يدل على تجانس اجابات عينة البحث. ويستنتج الباحثان انه من خلال تحليل وتفسير اراء المجيبين على استمارة الاستبيان تبين انه رأس المال البشري من خلال (المهارات والمعرفة والخبرات والابتكار) ورأس المال الهيكلية من خلال (المعلومات وبراءات الاختراع وحقوق النشر والموجودات الفكرية) يؤثران وبشكل ملحوظ على جودة نظام الرقابة الداخلية. وهذا يدل على قبول فرضية البحث.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

من خلال دراسة مكونات رأس المال البشري والهيكلية واثرتهما على جودة نظام الرقابة الداخلية في كل من الاطار النظري للبحث والجانب العملي توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات وهي:

- 1- ان المعلومات الجيدة و براءات الاختراع يؤديان الى زيادة القدرات العقلية و زيادة خبرة المنفذين للرقابة الداخلية بنسبة اختلاف 28.40% و 22.36% على التوالي اذ يؤثران على جودة الرقابة الداخلية.
- 2- ان حقوق النشر تؤثر على جودة الرقابة الداخلية بنسبة اختلاف 34.80% من خلال الحافز المعنوي الذي يمنح للمنفذين للرقابة الداخلية الذين لديهم حقوق نشر.
- 3- ان الموجودات الفكرية كالمواهب والقدرات العقلية تعد من المؤثرات الاساسية على جودة الرقابة الداخلية بنسبة اختلاف 23.34% .
- 4- ان الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات والعمل ضمن حدودها يؤدي زيادة جودة الرقابة الداخلية بنسبة اختلاف 22.30% .
- 5- ان زيادة المهارات و الخبرات المكتسبة وكذلك ممارسة العمل وتكراره لدى العاملين في قسم الرقابة الداخلية يؤديان الى كشف الاخطاء ومعالجتها بطرق سليمة وبذلك تزداد جودة الرقابة الداخلية.
- 6- ان الابداع والبقاء والاستمرار وكذلك الابتكار يؤديان الى اداء العمل بطرق سليمة وتكون المعلومات اكثر موثوقية وبذلك تتحقق جودة الرقابة الداخلية.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان لمكونات رأس المال البشري والهيكلية واثرتها على جودة نظام الرقابة الداخلية في ومن اجل النهوض بواقع الرقابة الداخلية يمكن التوصية بالاتي:

1- ينبغي تشجيع الاشخاص الذين لديهم معلومات جيدة والذين يمتلكون براءات اختراع وذلك لانهم سيساهمون في تحسين العمل الرقابي.

2- ضرورة الاهتمام بالمؤلفين في مجال المحاسبة والتدقيق وتشجيعهم مادياً ومعنوياً لاستمرارهم في النشر للمعلومات التي تخص الرقابة الداخلية لتصل الى اكبر عدد ممكن وبذلك تتحقق رقابة ذاتية عند كل من يطلع على هذه المعلومات وان ذلك يقوي ويعزز الرقابة الداخلية.

3- ينبغي الاهتمام بالموجودات الفكرية كالمواهب والقدرات العقلية واستثنائهم من تعليمات التقاعد وساعات العمل وذلك للاستفادة من مواهبهم وقدراتهم اكثر وقت ممكن بمقابل اعطائهم اتعابهم التي يستحقونها ،وإذا تطلب الامر زيادة اتعابهم ينبغي زيادتها وعدم التفريط بهم لان هؤلاء يشكلون جزء مهم وحيوي للرقابة الداخلية بشكل خاص والوحدة الاقتصادية بشكل عام.

4- يجب ان يلتزم الموظفون بالقوانين واللوائح والتعليمات وخصوصاً موظفي قسم الرقابة وذلك لانهم هم الذين يتابعون مدى تطبيق الموظفين الاخرين الى تلك القوانين واللوائح والتعليمات ومحاسبة المقصرين في تطبيقها.

5- ينبغي ممارسة العمل وتكراره لأنه عند تكرار العمل تتولد مهارات وخبرات تجعل اداء الموظف لواجباته في قسم الرقابة يتم بسهولة وعدم ارتكاب الاخطاء وبذلك تزداد جودة الرقابة الداخلية.

6- ينبغي تمييز المبتكرين وتشجيعهم ودعمهم مادياً ومعنوياً وذلك لانهم يساهمون في تطوير قسم الرقابة الداخلية .

المصادر :

اولاً: الكتب :

1- اتحاد الخبراء والاستشاريون الدوليون " عائد الاستثمار في رأس المال البشري " ، ايتراك للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2004.

2- توماس، وليم، و هنكي، امرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة احمد حامد حجاج، وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010.

3- حسن، راوية " ادارة الموارد البشرية"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2005.

ثانياً: الرسائل والاطاريح:

1- البيضاني، صلاح حسن عبدالله، " تطوير أساليب الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية في ظل تطبيق الحكومة الإلكترونية دراسة ميدانية في وزارتي العلوم والتكنولوجيا والصناعة"، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية، الادارة والاقتصاد، 2015.

2- جريو، زهراء حسين محمد، " تقويم إجراءات الرقابة الداخلية لتحقيق فاعلية القروض الزراعية - بالتطبيق على المصرف الزراعي التعاوني"، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، الادارة والاقتصاد، 2015.

3- الحسيني، مرتضى محمد شاني، "توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي- بحث تطبيقي"، رسالة ماجستير، جامعة الفرات الاوسط التقنية، التقنية الادارية كوفة، 2016.

4- الحمد، عدنان كاظم مطرود، "دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية بحث تطبيقي ودراسة تحليلية في عينة من الشركات العامة العراقية"، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، 2013.

5- السماعيل، احمد مكي عبدالله، "دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية- بحث تطبيقي"، رسالة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، البصرة، 2010.

6- الطويل، سهام احمد اكرم عمر، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2012.

7- محمد، رفيق عبد الرزاق، "اثر تطبيق معايير جودة التدقيق الداخلي في تقويم وتطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية"، رسالة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2012.

8- يوسف، عبدالستار حسين، "دراسة وتقييم رأس المال الفكري في شركات الاعمال"، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة، 2005.

ثالثاً: الدوريات :

- 1- ابو العز ،نهلة احمد "العلاقة بين رأس المال البشرى والنمو الاقتصادي : نيجيريا نموذجاً" ،معهد البحوث والدراسات الأفريقية- جامعة القاهرة،2013.
- 2- أبو فارة ،احمد يوسف ، والنسور جاسر عبد الرازق "مكونات رأس المال الفكري ومؤشرات قياسه"، دراسة مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي لجامعة حسبية بن بوعلي بالشلف،2005 .
- 3- شبات ،جلال اسماعيل ،احمد ،ناهد كمال " واقع رأس المال البشري في اطار المشروعات الريادية ،دراسة تطبيقية " ، بحث منشور في مؤتمر الاتجاهات والمداخل الإدارية المعاصرة في المنظمات الفلسطينية والعربية،2008.
- 4- عطية ،لطيف عبد الرضا "رأس المال الفكري وادارة المعرفة -العلاقة والاثـر " ، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ، جامعة القادسية ،المجلد 10،العدد3، 2008.
- 5- نوري ،طه حسين " رأس المال المعرفي ودوره في بناء الميزة التنافسية للمنظمة " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية " 2006.

رابعاً: المصادر الاجنبية :

1. Arens ; Alvin A & Randal J. Elder & Mark S. Beasley,(2014)" Auditing and Assurance Services, An itegrated Approach" ,15thed , Pearson Education Inc..
2. Lief Edvinson and M.Malone (1997): Intellectual Capital, Harper Colins, New York.
3. Stewart, T. (1997): "Measuring Company Intellectual Capital", Fortune.