

أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية  
م.م. إبراهيم هلال عبد السادة  
المديرية العامة للتربية/ محافظة النجف الأشرف

#### المقدمة:

إن حالات الاحتيال وارتفاع المخاطر وضعف الأجهزة الرقابية في الشركات العالمية أدى إلى ظهور ما يعرف بلجنة التدقيق والتي يتم انشائها بواسطة مجلس ادارة الشركة. تؤدي لجنة التدقيق دوراً هاماً في تدعيم مصداقية القوائم المالية وكذلك استقلالية التدقيق الداخلي الذي يعمل كوسيلة رقابية وتقويمية وادارية تخدم ادارة الشركة والعاملين فيها , ومن جهة اخرى فإن لجنة التدقيق تسهم في دعم كفاءة الرقابة الداخلية التي تعتبر العمود الفقري للشركات الكبرى وذلك من خدمة حماية الموجودات التي يقدمها للشركة والحفاظ على المعلومات المتنوعة من التلاعب لاسيما الحفاظ على تحقيق الخطط المستقبلية المرسومة , وتعد العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق من الأدوات الرقابية التي تعملان سوية كأداة رقابية تعمل على رفع وتحسين انظمة الرقابة الداخلية وتقوي دعامة هيكل الرقابة الداخلية لأجل الحد من حالات الاحتيال المحاسبي وتخفيض المخاطر وادارتها والسيطرة عليها بشكل ملائم .

#### المبحث الأول: هيكلية ومنهجية البحث:

##### ١-١ مشكلة البحث:

تعاني معظم المؤسسات العاملة في القطاع العام والقطاع الخاص في البيئة العراقية من ضعف أنظمة الرقابة الداخلية فيها بسبب عدم تطبيق أطر الرقابة الداخلية التي أوصت بها لجنة COSO وقانون ساربنز - أوكسلي لعام ٢٠٠٢ بعد زوبعة الأحداث التي رافقت انهيار أغلب الشركات في الولايات المتحدة وكذلك تواطؤ شركات التدقيق مع هذه الشركات نتيجة القيام بتقديم أخرى غير خدمات التدقيق والتأكيد فضلاً عن عدم وضوح مهام ووظائف لجان التدقيق وعدم وجودها في بعض الأحيان وعدم حيادية

واستقلال التدقيق الداخلي وسيطرة الادارات العليا على هذا النشاط المهم , ولذا جاءت مشكلة البحث للإجابة عن التساؤلات الآتية:

أ. هل يسهم التكامل بين نشاط التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين هيكل الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية العاملة في البيئة العراقية؟

ب. هل يسهم التكامل بين نشاط التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في مواجهة المخاطر والسيطرة عليها وتخفيض حالات الاحتيال المحاسبي وحالات الغش وتقليل نقاط الضعف وزيادة نقاط القوة ومن ثم إضافة قيمة للمؤسسات العراقية؟

١-٢ فرضية البحث :

يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين هيكل الرقابة الداخلية.

١-٣ أهمية البحث :

تتجلى أهمية البحث من موقعه المهم وذلك عن طريق البحث في دراسة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق ولما لهذا التكامل الرقابي والتدقيقي من دور كبير في إدارة المخاطر ومواجهة مشكلات ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في معظم المؤسسات العاملة في البيئة العراقية وبالنسبة لتصميم هياكل رقابية قوية تدعم اعمال وانشطة المؤسسات في هذه البيئة ومن ثم العمل على تحسين هذه الأنظمة وإدامتها بشكل مستمر.

١-٤ هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الآتية :

أ- إظهار العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق ودور هذه العلاقة في تحسين كفاءة الرقابة الداخلية.

ب- تسليط الضوء على الأدبيات الخاصة لكل من لجنة التدقيق الداخلية و التدقيق الداخلي وتأطير هذه الأدبيات بأطر فكرية ملائمة .

ج- يهدف البحث إلى تأسيس هياكل معاصرة لأنظمة الرقابة الداخلية تستند في عملية التأسيس على توجيهات هيئات المعايير واللجان المتخصصة في مجال التدقيق والرقابة الداخلية العالمية .

**المبحث الثاني: تحسين فاعلية هيكل الرقابة الداخلية عن طريق التكامل بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق:**

أولاً . مدخل مفاهيمي لنشاط التدقيق الداخلي

٢-١ تعريف التدقيق الداخلي

وفي عام ١٩٩٩ أصدر معهد المدققين الداخليين IIA تعريفاً محدثاً للتدقيق الداخلي جاء فيه بأنه نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف إلى اضافة قيمة مستدامة للشركة وتحسين عملياتها ومن ثم يسهم التدقيق الداخلي في مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها المرسومة عن طريق اتباع أو تبني منهج موضوعي لتقويم وتحسين فاعلية ادارة المخاطر وتحسين حوكمة الشركات والرقابة الداخلية ( الجوهر وآخرون , ٢٠١٧ : ١١٣ ) . في عام ٢٠١٣ عرف مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التدقيق الداخلي هو قسم تنشئه الادارة في الشركة لتقديم الاستشارات من اجل تقييم ادارة المخاطر ودعم كفاءة عمليات حوكمة الشركات واعمال الرقابة الداخلية وانجاز نشاطات التأكيد (الساعدي والساعدي, ٢٠١٩: ١٦). ويعرف الباحث التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل هدفه تقديم الخدمات الاستشارية التي من شأنها تؤدي الى تحسين هياكل الرقابة الداخلية في المؤسسة وتحسين أنظمة الحوكمة الرشيدة وكذلك تقديم التوصيات الهادفة الى ايجاد الحلول البديلة التي ترفع من كفاءة أنشطة المؤسسة .

٢-٢ اهداف التدقيق الداخلي

يمكن ايضاح بعض الاهداف التي يسعى التدقيق الداخلي الى تحقيقها بالاتي (عبد الله، ٢٠١٠: ١٨١-١٨٢):

١. متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها: وذلك من اجل الوقوف على نقاط الضعف التي تحصل اثناء تطبيق السياسات والاجراءات من قبل موظفي المؤسسة واجراء اللازم للتعديل والتحسين عليها.

٢. التحقق من قيم الاصول ومطابقتها مع الدفاتر: وذلك اخذ الاجراءات الكافية التي من شأنها توفير الحماية اللازمة لأصول المؤسسة وضرورة التحقق من وجود التأمين اللازم على اصول المؤسسة.

٣. التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها: على المدقق الداخلي التحقق من دقة البيانات المحاسبية التي تم ادخالها في السجلات المحاسبية من خلال التدقيق المستمر مستنداً وحسابياً وما شابه ذلك.

٤. تحسين اداء الموظفين من خلال اقامة الدورات التدريبية: التدقيق الداخلي له دور بارز في المساهمة في تقديم البرامج التدريبية التي تخدم وتحسن من مستوى العاملين في المؤسسة وذلك من خلال وضع خطط وسياسات استراتيجية تهدف الى رفع الروح المعنوية لدى موظفي المؤسسة وتحسين اداء العاملين في المؤسسة.

يتضح مما سبق ان الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي دور وقائي وتقويمي ويعمل على تقويم العاملين والتزامهم بالسياسات والخطط الموضوعة من خلال مجلس ادارة المؤسسة.

## ٢-٣ علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

يعد التدقيق الداخلي اداة رقابية داخلية تعمل على تقييم وفحص فعالية ونشاط وسائل الرقابة الاخرى وهذا الدور يختلف عن الدور الذي يقدمه التدقيق الخارجي والذي يهدف الى التأكد والتحقق من مدى تمثيل القوائم المالية لنتائج الاعمال التي قامت بإنجازها الوحدة المحاسبية خلال مدة زمنية معينة بالإضافة الى

التحقق من ان المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً قد تم اتباعها من قبل موظفين الشركة. وان تقارير الشركة المالية قد تم اعدادها على اساس ثابت ومتمثل كذلك يسعى المدقق الخارجي في بداية عملية التدقيق الى تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وذلك للخروج برأي فني محايد مستقل عن مدى قوة كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية كذلك على المدقق الخارجي ان يدرس ويطلع على اجراءات الرقابة الداخلية التي تم تنفيذها في دائرة التدقيق الداخلي. لقد نص معيار التدقيق الداخلي الخامس الصادر عن المعهد الامريكي للمدققين الداخليين عام ١٩٨٧ على ما يلي: " يجب على مدير دائرة التدقيق الداخلي تنسيق الجهود بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي, للتأكد من شمول عملية التدقيق لجميع نشاطات المنشأة بأقل التكاليف مع مراعاة عدم التكرار في العمل" (الخطيب, ٢٠١٠: ١٥٣-١٥٤).

ومما تقدم نجد ان على كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ابداء روح التعاون فيما بينهم للخروج بأفضل نتائج التدقيق.

## ٢-٤ لجنة التدقيق ودورها في دعم أنشطة التدقيق الداخلي

ان لجنة التدقيق لها دور هام في رفع كفاءة فاعلية التدقيق الداخلي والعمل المستمر على تطويرها وتحسينها ونظراً لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من التلاعب واكتشاف الاخطاء فقد اعطت العديد من الهيئات اهمية بالغة بضرورة قيام لجان التدقيق بمتابعة سير خطط التدقيق الداخلي واختيار الاشخاص المناسبين للقيام بعملية التدقيق وتحديد الاخطاء ومعالجتها. على المدققين الداخليين ان يتمتعوا باستقلالية لكي يؤديوا دورهم بشكل فاعل. توجد علاقة متبادلة بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي وكل منهما يؤثر ويتأثر بالأخر لذلك فان وجود لجنة تدقيق في المؤسسة من شأنها دعم وتعزيز استقلالية التدقيق الداخلي (الصوص, ٢٠١٢: ٥٤). ومما سبق نجد ان هناك دور بارز للجنة التدقيق في دعم استقلالية المدقق الداخلي ومتابعة اعمال التدقيق الداخلي.

ثانياً. مدخل مفاهيمي للجنة التدقيق

٢-٥ تعريف لجنة التدقيق

عرف Louwers لجنة التدقيق هي لجنة فرعية من مجلس الادارة والتي تتألف بشكل عام من ثلاثة الى ستة اعضاء مستقلين (اولئك الذين لا يشاركون في الادارة اليومية للمؤسسة) من مجلس ادارة المؤسسة يجب ان يكون كل عضو ملماً بالخبرة المالية ويجب ان يكون أحد الاعضاء خبيراً مالياً (Louwers&et.al.,2015:180).

عرف Marrian لجنة التدقيق هي لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة أعضاء مديرين ليس لديهم مسؤولية تنفيذية للإدارة المالية وتتمثل مهمتهم الأكثر أهمية في مراجعة التقارير المالية وتقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للمؤسسة أو مناقشة الاستنتاجات موظفين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ويقدمون التوصيات بشأن ترشيح المدققين الخارجيين وتحديد أتعابهم (حمدان، ٢٠١٥: ٣). لجنة التدقيق هي لجنة تشغيلية تابعة لمجلس الإدارة مهمتها القيام بالإشراف على تقارير الشركة والإفصاح عنها. يتم انشاء لجنة التدقيق بواسطة مجلس الادارة وتقع على عاتقها مسؤولية الاشراف على إعداد التقارير المالية واختيار أعضاء لجنة التدقيق المستقلين ومساعدة مجلس الإدارة في تحقيق الأهداف المؤسسية والإشراف على مسؤولياته فيما يتعلق بالتقارير المالية للمؤسسة وأنظمة الرقابة الداخلية. وأنظمة إدارة المخاطر ووظيفة المراجعة الداخلية والخارجية ذات الصلة ([www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)).

ويعرف الباحث لجنة التدقيق على انها لجنة مكونة من الاعضاء غير التنفيذيين الذين ليس لديهم مصالح شخصية مشتركة مع المؤسسة يتم اختيارهم من قبل مجلس الادارة وان يتمتعوا بالخبرة المالية تقوم هذه اللجنة بدعم الاعمال التي يقوم بها التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

٢-٦ آداب قواعد السلوك المهني

سننظر الى اهم قواعد السلوك المهني للتدقيق والتي يجب ان يتحلى بها مدقق الحسابات :

٢-٦-١ الامانة: على المدققين ان يعملوا بطريقة نزيهة واعطاء اهمية كبيرة لتحمل مسؤولية مهنة التدقيق كذلك الالتزام بتطبيق القوانين النافذة والافصاح عن المعلومات الضرورية وفق الاجراءات القوانين المعمول بها, كذلك قيام المدققين بتقديم الدعم اللازم من اجل تحقيق الاهداف التي تسعى لتحقيقها المؤسسة (رفاعه, ٢٠١٧: ٢٤).

٢-٦-٢ الموضوعية والاستقلالية: يتحتم على اعضاء المدققين ان يتمتعوا بالاستقلالية والموضوعية الكاملة وان لا تكون لديهم مصالح شخصية مع المؤسسة وان يقدموا رأي يمتاز بالحيادية والاستقلالية حول الاعمال المنوطة لهم (الرمحي, ٢٠١٧: ٦٧).

٢-٦-٣ الحفاظ على سرية المعلومات: يجب على المدققين الحفاظ على سرية المعلومات التي يحصلون عليها حول المؤسسة اثناء قيامهم بواجباتهم وعدم البوح عن تلك المعلومات مالم يكن هناك الزام قانوني او مهني يقتضي الكشف عنها (رفاعه, ٢٠١٧: ٢٥).

٢-٦-٤ الكفاءة: على المدققين تأدية الخبرات والمهارات اللازمة وفق المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق والعمل على تطوير وتحسين خبراتهم ومهاراتهم للخروج بأفضل نتائج التدقيق واعداد التقارير الضرورية لمجلس الادارة (الرمحي, ٢٠١٧: ٦٦).

٢-٧ مسؤوليات لجنة التدقيق ومهامها  
هناك جملة من المسؤوليات والمهام الواجب القيام بها من قبل لجنة التدقيق ووفقاً لما يلي (الرمحي, ٢٠١٧: ٥٧-٥٩):

٢-٧-١ المهام المتعلقة بدراسة التقارير: على لجنة التدقيق الاطلاع ومراجعة الملاحظات الموجودة في التقارير المرفوعة من ادارة التدقيق الداخلي الى اللجنة ودراسة التوصيات المتعلقة بها والتأكد من قيام الادارة التنفيذية باتخاذ الاجراءات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف في انظمة الرقابة الداخلية التي تم ادراجها في التقارير كذلك دراسة ومراجعة التقارير المرفوعة للجنة من المدققين الخارجيين.

٢-٧-٢ المهام المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي: من الواجب ان تقوم لجنة التدقيق بدراسة والاطلاع على الخطة السنوية التي تقوم بأعدادها ادارة التدقيق الداخلي والتأكد من أعدادها وفقاً لتقييم المخاطر لغرض اعتمادها اثناء تأدية الواجبات والمهام كذلك التأكد من التزام التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي ومراجعة الملاحظات.

٢-٧-٣ المهام المتعلقة بالمدققين الخارجيين: تقوم لجنة التدقيق بدراسة ومراجعة المنهجية المقترحة من قبل المدققين الخارجيين والاشراف على الاعمال التي يقوم بها المدققين الخارجيين كذلك التأكد من استقلالية المدققين الخارجيين وتنسيق العمل فيما بين المدققين الخارجيين في حال وجود أكثر من مدقق خارجي للمؤسسة.

٢-٧-٤ المهام الاخرى: من المهام الاخرى للجنة التدقيق هي القيام بالتحقق من كفاءة وفاعلية اداء انظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال مراجعة ودراسة الملاحظات الموجودة في التقارير التي تم اعدادها من قبل الجهات الرقابية الداخلية والخارجية كذلك التحقق من مدى التزام موظفي المؤسسة بالأنظمة والقوانين والتحقق من مدى التزامهم بتطبيق قواعد وآداب السلوك الاخلاقي والمهني في المؤسسة كذلك اصدار تقارير دورية لمجلس الادارة عن أنشطة الادارة واصدار التوصيات الضرورية.

٢-٨ العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولجنة التدقيق  
لجنة التدقيق تتكون من اعضاء خارجيين غير تنفيذيين وهم واسطة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي والادارة وهذه العلاقة تساند استقلالية المدقق الخارجي والداخلي من خلال:

١. اقتراح تعيين المدقق الخارجي على الهيئة للمساهمين.
٢. مناقشة برنامج التدقيق مع المدقق الخارجي.
٣. استلام المراسلات من المدقق الخارجي ومناقشته حول الامور او الصعوبات التي يواجهها مع الادارة.
٤. مناقشة البيانات المالية مع المدقق.



ان لجنة التدقيق مهمة جداً للشركات الكبيرة وخصوصاً التي يتم تعاطي اسهمها في السوق المالي (التميمي, ٢٠٠٦: ٢٩).

## ٢-٩ دور لجنة التدقيق في دعم التدقيق الداخلي

المراقب الخارجي عامل مهم الذي يمنح الطمأنينة للمساهمين حول التأكد من صدق تمثيل القوائم المالية للبيانات المالية وخلوها من الاخطاء الجوهرية, على المدقق الخارجي ان يهتم بتطبيق قواعد وآداب السلوك الاخلاقي والمهني وتنفيذ اعمال التدقيق والتخطيط لكي يعطي رأي فني محايد ومستقل والتأكد من ان البيانات المالية خالية من الاخطاء الجوهرية, وحتى يقوم المدقق الخارجي بأداء مهامه بكل استقلالية وحيادية فقد اعطت الكثير من المؤسسات الاقتصادية اهمية على ان يكون من مهام لجنة التدقيق مساعدة المدقق الخارجي في اداء مهامه دون ضغط او تدخل من ادارة المؤسسة وفيما يلي اهم المهام التي تقدمها لجنة التدقيق في مساعدة التدقيق الخارجي (الصوص, ٢٠١٢: ٥٦-٥٧):

١. تقوم لجنة التدقيق بتعيين وترشيح المدقق الخارجي وتحديد اتعابه.
  ٢. دعم وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي في اداء مهامه وتوفير كافة المعلومات التي يحتاج اليها.
  ٣. ايجاد الحلول المناسبة في حالة وجود خلافات بين المدقق الخارجي والادارة.
  ٤. العمل على التنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي.
- مما سبق يتضح يجب ان تكون هناك علاقة متبادلة بين التدقيق الخارجي ولجنة التدقيق من اجل رفع مستوى جودة انشطة التدقيق والخروج بأفضل النتائج.

## ثالثاً. مدخل مفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية

تؤدي الرقابة الداخلية دوراً بارزاً في رفع مستوى معلومات القوائم المالية التي توفرها منظمات الاعمال بحيث يجعل تلك المعلومات أكثر موثوقية ودقة لمستخدميها. لذلك على المدقق الداخلي ان يطلع ويفهم ويدرس بطريقة جيدة الهيكل التنظيمي لجهاز الرقابة الداخلية الذي تقوم به مؤسسات الاعمال والاشارة الى

نقاط الضعف التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ومن ثم ايجاد الطرق السليمة لمعالجتها واعطاء رأيه حول تقييم ادارة منظمات الاعمال لفعالية الرقابة الداخلية.

## ٢-١٠ مفهوم الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات والاجراءات المصممة لتحقيق اهداف الادارة في ثلاث فئات مختلفة. في فئة التقارير المالية تتعلق اهداف الادارة بإعداد تقارير مالية موثوقة وحماية الاصول. في فئة العمليات بعض الامثلة على اهداف الادارة هي الحفاظ على سمعة تجارية جيدة وضمان عائد ايجابي على الاستثمار وزيادة حصة السوق وتشجيع ابتكار المنتجات الجديدة واستخدام الاصول بفعالية وكفاءة. في فئة الامتثال يتمثل الهدف العام للإدارة في الامتثال للقوانين واللوائح التي تؤثر على الكيان (Louwers & et.al.,2018:175).

## ٢-١١ مسؤوليات لجنة التدقيق

١. الاطلاع على اجراءات تنفيذ الادارة العليا لمسؤولياتها والخاصة بالتقارير الداخلية والخارجية والتأكد من اتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب وذلك ووصولاً الى موثوقية القوائم المالية.
٢. الاطلاع على مدى التزام الادارة العليا للضوابط الرقابية او معايير السلوك من خلال التقارير المرفوعة من التدقيق الداخلي والتأكد من اتخاذ الاجراءات اللازمة حيالها.
٣. عقد اجتماع دوري مع المدققين الخارجيين لمناقشة اجراءات التدقيق المدرجة في الخطة وهناك جلسات تعقد بدون حضور الادارة التنفيذية وعلى مجلس الادارة توفير الاستقلالية اللازمة والدعم اللازم للجنة التدقيق وتفويضها الصلاحيات التي تمكنها من القيام بمهامها (الرمحي, ٢٠١٧: ١٦٩).

## ٢-١٢ مسؤولية المدققين الداخليين

يمثل المدققون الداخليون خط الدفاع الثالث وتتلخص مسؤولياتهم تجاه الرقابة الداخلية بالآتي:

١. تقديم تأكيدات لمجلس الادارة حول فاعلية الرقابة الداخلية.

٢. تقديم استشارات لمجلس الادارة والادارة العليا حول الرقابة الداخلية.

٣. تقديم كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ومدى استجابتها للمخاطر للتحقق من تحقيق اهداف الرقابة الداخلية وتقديم تأكيد معقول عن مدى موثوقية نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية ومدى فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج وكذلك حماية الاصول ومدى الالتزام بالقوانين والانظمة واللوائح والسياسات والاجراءات والعقود (الرمحي, ٢٠١٧: ١٧٢).

٢-١٣ مكونات نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار الرقابة الداخلية COSO

تتكون النظم الرقابية من خمسة مكونات أساسية والتي تهدف الى تقديم تأكيد معقول بتحقيق اهداف الرقابة. تشمل المكونات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:  
أولاً. بيئة الرقابة :

تعتبر بيئة الرقابة من مكونات الرقابة الداخلية الاساسية وتشتمل على مجموعة من الاجراءات والمعايير التي من شأنها توفير الخطوة الاساسية لتنفيذ الرقابة الداخلية بواسطة المؤسسة إذ تتضمن التوجه أو الانطباع في القمة فيما يخص أهمية أنظمة الرقابة الداخلية ومعايير السلوك المتوقعة (Johnstone,et.al.,2014: 76) , وتشمل بيئة الرقابة :

\* اعمال مجلس الادارة واللجان التي تم تشكيلها بواسطته.

\* اسلوب اداء الادارة وفلسفتها.

\* توزيع المهام ومسؤوليات الشركة والهيكل التنظيمي.

\* الرقابة الادارية ومهام التدقيق الداخلي واجراءات الموظفين وفصل المهام.

ثانياً. تقييم وإدارة المخاطر:

يتضمن هذا المكون عملية تحديد وتقويم المخاطر التي ربما تؤثر على المؤسسة في تحقيق أهدافها, ومن الضروري إجراء تقييم للمخاطر قبل أن قيام المؤسسة بتحديد الاجراءات الرقابية الضرورية الأخرى ( Messier,et.al.,2017: 716 ).

ثالثاً: أنشطة الرقابة :

إن أنشطة الرقابة هي مجموعة الإجراءات التي تم تحديدها عن طريق السياسات والإجراءات فهي توفر خدمة في ضمان الالتزام بتعليمات إدارة المؤسسة المتعلقة بهيكل الرقابة الداخلية هذا وتحدث أنشطة الرقابة لكافة المستويات داخل المؤسسة ( Whittington & Kurt ,2016: 262 ).

رابعاً. المعلومات والاتصال :

يعمل مكون المعلومات والاتصالات على توفير مختلف المعلومات الضرورية من اجل رقابة عمليات واداء المؤسسة الاقتصادية . ينبغي ان يتم الاتصال بشكل داخلي وخارجي لغرض توفير المعلومات الضرورية من تنفيذ اعمال الرقابة الداخلية, ومن الضروري ان يتعرف جميع العاملين في الشركة على مهامهم ومسؤولياتهم (Romeny & Steinbart,2015:195).

خامساً . المراقبة :

من مهام مكون المراقبة التقييم الدوري والمتابعة المستمرة لمكونات الرقابة الداخلية, فالمراقبة ضرورية لتحديد ما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية الخمسة جميعها متوافرة ومستمرة في تأدية وظائفها بكفاءة وفاعلية ( Soltani,2007: 308 ) .

**المبحث الثالث – الجانب التطبيقي:**

١-٣ مجتمع وعينة الدراسة

يهدف هذا المبحث لاستعراض النتائج التي تم التوصل اليها من خلال تحليل اجابات عينة الدراسة وبالاتماد على البرنامج الاحصائي SPSS وقد تم توزيع (٣٤) استمارة على عينة من المدققين

الداخليين والاكاديميين المحاسبين إذ تم الاسترجاع والإجابة بنسبة ١٠٠٪. يوضح الجدول رقم (1) المؤهل العلمي والتخصص العلمي الذي يتمتع به افراد عينة الدراسة حيث يظهر لنا الجدول ان نسبة كبيرة من افراد عينة الدراسة يتمتعون بتخصص المحاسبة ويليه تخصص ادارة الاعمال ثم تخصص علوم مالية مصرفية وبعدها تخصص الاقتصاد.

جدول رقم (1) المؤهل العلمي والتخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة

المؤهل العلمي			التخصص العلمي		
الشهادة	التكرار	النسبة المئوية	التخصص	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	14	41.2%	محاسبة	20	58.8%
دبلوم عالي	1	2.9%	ادارة اعمال	8	23.5%
ماجستير	15	44.1%	علوم مالية ومصرفية	3	8.8%
دكتوراه	4	11.8%	اقتصاد	3	8.8%
المجموع	34	100%	المجموع	34	100%

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي spss.

### ٣-٢ اداة جمع البيانات

تم تصميم أسئلة استبانة البحث بوساطة استخدام الأدبيات العلمية التي لها علاقة في موضوع البحث ولغرض الوصول الى نتائج الدراسة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها عن طريق اجابات عينة الدراسة تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS وذلك للوصول إلى أهداف البحث وتم استخدام الأساليب الاحصائية الآتية :

١- المتوسط الحسابي: ويصلح للبيانات الكمية فقط وهو وحيد ويتأثر بالقيم الشاذة.

٢- الانحراف المعياري: هو الجذر التربيعي الموجب للتباين.

٣- معامل الفا كرو نباخ: معامل الفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha) يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد , فاذا كانت قيمة الفا مساوية للصفر فلا يوجد أي ثبات للاستبانة اما اذا كانت قيمة الفا مساوية للواحد الصحيح فهذا يعني بان الثبات تام.

٣.٣ اسلوب تحليل البيانات

من اجل اختبار فرضيات البحث وتحقيق اهدافه تم تطبيق مقياس ليكرت الخماسي كمقياس في استمارة الاستبيان كذلك للحصول على اجابات فقرات المحاور الثلاثة من قبل افراد عينة الدراسة اذ يشير رقم (5) اوافق بشدة, (4) اوافق, (3) محايد, (2) لا اوافق, (1) لا اوافق بشدة.

٣-٤ ثبات وصدق الاستبانة

تم استخدام معامل الفا كرو نباخ للوقوف على نسبة ثبات وصدق الاستبانة إذ يأخذ معامل الفا كرو نباخ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد (0-1) فاذا كانت قيمة الفا كرو نباخ مساوية للصفر فهذا يشير الى عدم وجود ثبات للاستبانة اما اذا كانت قيمة الفا كرو نباخ مساوية للواحد الصحيح فهذا يدل على ان هناك ثبات تام للاستبانة.

وتم ايجاد قيمة معامل الفا كرو نباخ للاستبانة موضوع الدراسة وكانت النتيجة (0.843) وهي نسبة مقبولة بدرجة عالية جداً إذ كانت فقرات الاستبانة (30) فقرة موزعة على ثلاث محاور.

٣-٥ عرض وتفسير النتائج

تشير نتائج الدراسة التي تم الحصول عليها عن طريق البيانات التي تم تجميعها من اجابات افراد العينة على اسئلة الاستبيان وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS الى أن جميع محاور الدراسة كانت فعالة بشكل كبير وان قيمة معامل الفا كرو نباخ الخاصة بعينة الدراسة ذات قيمة عالية ولها

معنوية كبيرة. سيقوم الباحث بتحليل اجابات الافراد لكل محور وبعدها يقوم بتفسير اجابات الفقرات الخاصة بالاستبانة لكل محور وكالاتي:

المحور الأول: أثر نشاط التدقيق الداخلي في تحسين هيكل الرقابة الداخلية.  
للتعرف على أثر نشاط التدقيق الداخلي في تحسين هيكل الرقابة الداخلية قام الباحث بتحليل استجابات افراد عينة الدراسة إذ يشير الجدول رقم (2) الى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من المحور الأول.

جدول رقم (2) المحور الأول: (أثر نشاط التدقيق الداخلي في تحسين هيكل الرقابة الداخلية)

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	التزام موظفين المؤسسة الاقتصادية بالمسؤوليات والانظمة والقوانين والتعليمات يشير الى وجود جهاز تدقيق داخلي فعال مما يحسن السلوك المهني والاخلاقي في مكون البيئة الرقابية والذي بدوره يرفع من كفاءة هيكل الرقابة الداخلية.	4.65	0.544
٢	تتقيف مدراء الاقسام الادارية مهنياً وتطوير والاحتفاظ بموظفين اكفاء وتقييم التدقيق الداخلي لها يزيد الاهتمام في مكون البيئة الرقابية ويعزز نقاط القوة لدى هيكل الرقابة الداخلية.	4.59	0.500
٣	التدقيق الداخلي معني باكتشاف الاخطاء والغش والانحرافات للحد من تكرار الخروقات في اعمال المؤسسة الاقتصادية له الاثر البالغ في تحفيز مكون تقييم المخاطر والتي تؤثر بصورة ايجابية على هيكل الرقابة الداخلية.	4.56	0.561
٤	وضع خطط استراتيجية استباقية لمواجهة وتحليل	4.62	0.493

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

		المخاطر التي تعيق تحقيق اهداف المؤسسة بالاعتماد على التقارير التي يعدها التدقيق الداخلي مما يسهم في تعزيز قوة مكون تقييم المخاطر والتي تزيد من جودة هيكل الرقابة الداخلية.	
0.563	4.47	اتخاذ الاجراءات والتدابير من قبل الادارة العليا في ضوء تقارير التدقيق الداخلي يسهم في تحسين مكون اجراءات الرقابة وكذلك في دعم هيكل الرقابة الداخلية.	٥
0.753	4.09	التأكد من تطبيق السياسات والاجراءات التي اعتمدتها الادارة العليا ومتابعتها من قبل جهاز التدقيق الداخلي يطور من مكون اجراءات الرقابة و يقلل من ثغرات ضعف هيكل الرقابة الداخلية.	٦
0.929	3.47	تقارير التدقيق الداخلي تحتوي على معلومات وافية مما يسهم في تحسين نظم المعلومات في مكون المعلومات والاتصالات وبورها تؤدي الى زيادة فعالية هيكل الرقابة الداخلية.	٧
0.890	3.24	وجود وسائل اتصال بين الادارة العليا والتدقيق الداخلي من اجل توصيل المعلومات الخاصة بالخروقات المالية والادارية مما يسهم في تحسين عملية الاتصال في مكون المعلومات والاتصالات وله الاثر الكبير على هيكل الرقابة الداخلية.	٨
0.615	4.47	الاشراف على تقييم التزام المسؤولين بالمهام والواجبات التي كلفوا بها بواسطة التدقيق الداخلي له الاثر على تحسين دور مكون المراقبة ومن اجل الوصول الى هيكل	٩



## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

		رقابة داخلي متين.	
0.500	4.41	المراقبة المستمرة لأنشطة المؤسسة من قبل التدقيق الداخلي يزيد من شفافية مكون المراقبة ويسهم في زيادة جودة اداء هيكل الرقابة الداخلية.	١٠
0.44	4.52	نتيجة المحور الاول	

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS .

بعد تحليل استجابات افراد عينة الدراسة يتضح لنا من الجدول رقم (2) ان الفقرة رقم (1) حصلت على المرتبة الاولى من بين جميع فقرات المحور الاول والتي تنص على (التزام موظفي المؤسسة الاقتصادية بالمسؤوليات والانظمة والقوانين والتعليمات يشير الى وجود جهاز تدقيق داخلي فعال مما يحسن السلوك المهني والاخلاقي في مكون البيئة الرقابية والذي بدوره يرفع من كفاءة هيكل الرقابة الداخلية). وقد حصلت الفقرة رقم (1) على متوسط حسابي (4.65) وانحراف معياري (0.544) وهي قيمة ذات دلالة معنوية عند مستوى الثقة اقل او يساوي (0.05) بمعنى ان الموظفين عند التزامهم بالتعليمات والواجبات والمسؤوليات المكلفين بها سيساهم في تحسين سلوكهم الوظيفي ويعزز مكون البيئة الرقابية مما يرفع من درجة كفاءة هيكل الرقابة الداخلية. في حين جاءت الفقرة رقم (8) في المرتبة الاخيرة والتي تنص على (وجود وسائل اتصال بين الادارة العليا والتدقيق الداخلي لأجل توصيل المعلومات الخاصة بالخروقات المالية والادارية مما يسهم في تحسين عملية الاتصال في مكون المعلومات والاتصالات وله الاثر الكبير على هيكل الرقابة الداخلية) والتي حصلت على متوسط حسابي بمقدار (3.24) وانحراف معياري بمقدار (0.890) وقد حصلت على المرتبة الاخيرة كون ان افراد عينة الدراسة يرون انه لا توجد وسائل اتصال فعالة بين الإدارة العليا والتدقيق الداخلي بالمستوى المطلوب وبالرغم من ذلك فأن البعض الاخر من افراد عينة الدراسة يوافقون على ضرورة وجود وسائل اتصال فعالة والتي بدورها تسهم في تطوير انظمة الرقابة الداخلية.

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

في حين يشير الجدول رقم (3) الى نتائج التكرارات لكل فقرة من فقرات المحور الاول.

الجدول رقم (3) نتائج تكرارات فقرات المحور الاول (أثر نشاط التدقيق الداخلي في تحسين هيكل الرقابة الداخلية)

رقم	الفقرة	المقياس	وافقة بشدة	وافقة	لا	لا وافق	لا وافق بشدة	الحسابي المتوسط	المعياري الانحراف	الترتيب
1	الفقرة الاولى من المحور الاول	تكرار	23	10	1	0.00	0.00	4.65	0.544	وافق بشدة
		النسبة	67.6	29.4	2.9	0.00	0.00			
2	الفقرة الثانية من المحور الاول	تكرار	20	14	0.00	0.00	0.00	4.59	0.500	وافق بشدة
		النسبة	58.8	41.2	0.00	0.00	0.00			
3	الفقرة الثالثة من المحور الاول	تكرار	20	13	1	0.00	0.00	4.56	0.561	وافق بشدة
		النسبة	58.8	38.2	2.9	0.00	0.00			
4	الفقرة الرابعة من المحور الاول	تكرار	21	13	0.00	0.00	0.00	4.62	0.493	وافق بشدة
		النسبة	61.8	38.2	0.00	0.00	0.00			
5	الفقرة	تكرار	17	16	1	0.00	0.00	4.47	0.563	وافق

أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

بشدة			0.00	0.00	2.9	47.1	50.0	النسبة	الخامسة من المحور الاول	
اوافق	0.753	4.09	0.00	1	5	18	10	تكرار	الفقرة السادسة من المحور الاول	6
			0.00	2.9	14.7	52.9	29.4	النسبة		
اوافق	0.929	3.47	0.00	4	16	8	6	تكرار	الفقرة السابعة من المحور الاول	7
			0.00	11.8	47.1	23.5	17.6	النسبة		
محايد	0.890	3.24	0.00	7	15	9	3	تكرار	الفقرة الثامنة من المحور الاول	8
			0.00	20.6	44.1	26.5	8.8	النسبة		
اوافق بشدة	0.615	4.47	0.00	0.00	2	14	18	تكرار	الفقرة التاسعة من المحور الاول	9
			0.00	0.00	5.9	41.2	52.9	النسبة		
اوافق بشدة	0.500	4.41	0.00	0.00	0.00	20	14	تكرار	الفقرة العاشرة من المحور الاول	10
			0.00	0.00	0.00	58.8	41.2	النسبة		

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

نتيجة المحور الاول	تكرار	152	135	41	12	0.00	4.52	0.44	وافق بشدة
	النسبة	44.6	39.7	11.7	3.5	0.00			

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي spss.

يظهر لنا الجدول رقم (3) ان نتيجة المحور الاول (أثر نشاط التدقيق الداخلي في تحسين هيكل الرقابة الداخلية) قد حصلت على متوسط حسابي مقداره (4.52) وهذا يعني ان درجة الاستجابة كانت (موافق بشدة) وهي نتيجة عالية لدى افراد عينة الدراسة حسب مقياس ليكرت الخماسي.

المحور الثاني: أثر مسؤوليات لجنة التدقيق في تحسين هيكل الرقابة الداخلية .

للتعرف على أثر مسؤوليات لجنة التدقيق في تحسين هيكل الرقابة الداخلية قام الباحث بتحليل استجابات افراد عينة الدراسة موضوع البحث إذ يشير الجدول رقم (4) الى مقدار المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور الثاني.

الجدول رقم (4) المحور الثاني: (أثر مسؤوليات لجنة التدقيق في تحسين هيكل الرقابة الداخلية)

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	ان لجنة التدقيق لها الدور الواضح في تقييم مدى التزام الادارة وموظفين المؤسسة الاقتصادية بالمبادئ والقيم الاخلاقية مما يسهم في تحفيز امكانيات البيئة الرقابية ويزيد من نقاط قوة هيكل نظام الرقابة الداخلية.	4.32	0.535
٢	وجود اشراف كافٍ من قبل لجنة التدقيق مما يعزز في امكانيات مكون البيئة الرقابية والذي يسهم في تحسين هيكل الرقابة الداخلية.	4.53	0.507
٣	اداء لجنة التدقيق بالخبرة والمعرفة التي تملكها يزيد من	4.50	0.564

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

		قدرات مكون تقييم المخاطر وكذلك يسهم في مواجهة المخاطر التي تحيط هيكل الرقابة الداخلية.	
٤	4.50	0.663	ان لجنة التدقيق لها دور فعال في وضع الحلول البديلة مما يسهم في تعزيز قدرات مكون تقييم المخاطر والحد من نقاط الضعف وزيادة نقاط القوة في هيكل الرقابة الداخلية.
٥	4.44	0.561	ان لجنة التدقيق لها دور واضح في تصميم السياسات والاجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي تعرقل تحقيق الاهداف مما يسهم في تحفيز الانشطة الرقابية في مكون اجراءات الرقابة وتحسين جودة هيكل الرقابة الداخلية.
٦	4.35	0.734	ان تطبيق التعليمات والقوانين النافذة والصادرة من الجهات العليا دليل على متابعة لجنة التدقيق على مدى التزام موظفين المؤسسة لتلك القوانين والتعليمات ومما يسهم في تحفيز مكون اجراءات الرقابة و زيادة فعالية هيكل الرقابة الداخلية.
٧	4.09	0.712	وجود وسائل اتصال فعالة بين لجنة التدقيق والاطراف الداخلية والخارجية للإبلاغ عن الاخطاء والمخالفات يسهم في تطوير عملية الاتصال في مكون المعلومات والاتصالات ويعزز كفاءة هيكل الرقابة الداخلية.
٨	4.24	0.741	ان لجنة التدقيق حلقة توصيل رابطة بين الادارة العليا والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتقوم بعملية توصيل المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب لهذه الجهات مما يحفز قنوات الاتصال في مكون المعلومات

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

		والاتصالات ويحسن هيكل الرقابة الداخلية.	
0.710	4.26	ان تحديد اوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية احد مسؤوليات لجنة التدقيق ويسهم في تطوير الفحص الدوري في مكون المراقبة وتقليل ثغرات الضعف في هيكل الرقابة الداخلية.	٩
0.638	4.32	اداء الموظفين المتميز داخل المؤسسة يشير الى مراقبة لجنة التدقيق لمهام ومسؤوليات الموظفين مما يسهم في تعزيز الفحص الدوري في مكون المراقبة وتزويد من نزاهة هيكل الرقابة الداخلية.	١٠
0.47	4.32	نتيجة المحور الثاني	

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS .

يتضح من الجدول رقم (4) ان الفقرة رقم (2) حصلت على المرتبة الاولى من بين جميع فقرات والتي تنص على (وجود اشراف كافٍ بوساطة لجنة التدقيق مما يعزز في امكانيات مكون البيئة الرقابية والذي يسهم في تحسين هيكل الرقابة الداخلية) اذ حصلت الفقرة رقم (2) على متوسط حسابي بمقدار (4.53) وانحراف معياري بمقدار (0.507) وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوى الثقة (0.05) بمعنى ان لجنة التدقيق لها الدور الفعال في الاشراف على المهام والمسؤوليات المناطة لموظفين المؤسسة الاقتصادية مما يساعد على تعزيز مكون البيئة الرقابية ويزيد من نقاط هيكل الرقابة الداخلية. بينما جاءت الفقرة رقم (7) في المرتبة الاخيرة من بين جميع الفقرات والتي تنص على (وجود وسائل اتصال فعالة بين لجنة التدقيق والاطراف الداخلية والخارجية للإبلاغ عن الاخطاء والمخالفات يسهم في تطوير عملية الاتصال في مكون المعلومات والاتصالات ويعزز كفاءة هيكل الرقابة الداخلية) والتي حصلت على متوسط حسابي بمقدار

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

(4.09) وانحراف معياري بمقدار (0.712) بمعنى ان افراد عينة الدراسة يوافقون على وجود وسائل اتصال فعالة بين لجنة التدقيق والاطراف الداخلية والاطراف الخارجية للإبلاغ عن وجود الاخطاء والمخالفات التي تواجههم في انجاز الاعمال مما يسهم في تعزيز مكون المعلومات والاتصالات ويزيد من نزاهة هيكل الرقابة الداخلية.

بينما يوضح الجدول رقم (5) نتائج التكرارات لكل فقرة من فقرات المحور الثاني.

الجدول رقم (5) نتائج تكرارات فقرات المحور الثاني (أثر مسؤوليات لجنة التدقيق في تحسين هيكل

### الرقابة الداخلية)

رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	الفقرة الاولى من المحور الثاني	تكرار	12	21	1	0.00	0.00	0.00	0.00
		النسبة	35.3	61.8	2.9	0.00	0.00	0.00	0.00
2	الفقرة الثانية من المحور الثاني	تكرار	18	16	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
		النسبة	52.9	47.1	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3	الفقرة الثالثة من المحور الثاني	تكرار	18	15	1	0.00	0.00	0.00	0.00
		النسبة	52.9	44.1	2.9	0.00	0.00	0.00	0.00

أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

4	الفقرة الرابعة من المحور الثاني	تكرار	19	14	0.00	1	0.00	4.50	0.663	اوافق بشدة
			5.59	41.2	0.00	2.9	0.00			
5	الفقرة الخامسة من المحور الثاني	تكرار	16	17	1	0.00	0.00	4.44	0.561	اوافق بشدة
			47.1	50.0	2.9	0.00	0.00			
6	الفقرة السادسة من المحور الثاني	تكرار	16	15	2	1	0.00	4.35	0.734	اوافق بشدة
			47.1	44.1	5.9	2.9	0.00			
7	الفقرة السابعة من المحور الثاني	تكرار	10	17	7	0.00	0.00	4.09	0.712	اوافق
			29.4	50.0	20.6	0.00	0.00			
8	الفقرة الثامنة من المحور الثاني	تكرار	13	17	3	1	0.00	4.24	0.741	اوافق بشدة
			38.2	50.0	8.8	2.9	0.00			
9	الفقرة التاسعة من المحور الثاني	تكرار	13	18	2	1	0.00	4.26	0.710	اوافق بشدة
			38.2	52.9	5.9	2.9	0.00			



## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

وافق بشدة	0.638	4.32	0.00	0.00	3	17	14	تكرار	الفقرة العاشرة من المحور الثاني	10
			0.00	0.00	8.8	50.0	41.2	النسبة		
وافق بشدة	0.47	4.32	0.00	4	20	167	149	تكرار	نتيجة المحور الثاني	
			0.00	1.16	5.87	49.1	38.7	النسبة		

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي spss.

بعد دراسة نتائج المحور الثاني (أثر مسؤوليات لجنة التدقيق في تحسين هيكل الرقابة الداخلية) والتي يظهرها الجدول رقم (5) نجد انه قد حصل على متوسط حسابي مقداره (4.32) وهذا يدل على ان درجة الاستجابة (موافق بشدة) وهي عالية لدى افراد عينة الدراسة وهي نتيجة عالية حسب مقياس ليكرت الخماسي.

المحور الثالث: أثر تحسين هيكل الرقابة الداخلية نتيجة العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق.

للتعرف على أثر تحسين هيكل الرقابة الداخلية نتيجة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق وقام الباحث بتحليل استجابات افراد عينة الدراسة موضوع البحث إذ يشير الجدول رقم (6) الى مقدار المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور الثالث.

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم (6) المحور الثالث: (أثر تحسين هيكل الرقابة الداخلية نتيجة العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق)

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق عاملين مهمين في عملية توعية وتنقيف الادارة العليا وموظفي المؤسسة الاقتصادية مهنياً وعلمياً مما يسهم في تحفيز مكون البيئة الرقابية لها ومن ثم تحسين هيكل الرقابة الداخلية.	4.62	0.493
٢	نشر الوعي الرقابي والتدقيقي في المؤسسة الاقتصادية بوساطة لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي له الاثر الكبير في السلوك الاخلاقي في مكون البيئة الرقابية وتعزيز هيكل الرقابة الداخلية.	4.56	0.561
٣	لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي لهما الدور الفعال في اكتشاف حالات الغش والخطأ وإيجاد الحلول المناسبة لمعالجتها مما يحفز قدرة مكون تقييم المخاطر على تقدير حجم المخاطر ويزيد من شفافية هيكل الرقابة الداخلية.	4.62	0.551
٤	وجود التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يؤدي الى التزام الادارة وموظفي المؤسسة بالقوانين والتعليمات والانظمة النافذة مما يسهم في تحسين مكون تقييم المخاطر على المتابعة والرقابة ويعزز تحقيق أهداف هيكل الرقابة الداخلية.	4.41	0.557
٥	لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي ركنين رئيسيين في ايجاد الحلول المناسبة عند اتخاذ القرارات من قبل الادارة العليا وله الاثر الواضح على مكون اجراءات الرقابة في صنع	4.29	0.629

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

		القرارات مما يعزز جودة هيكل الرقابة الداخلية.	
٦	وجود التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يسهم في تصميم السياسات والاجراءات التي تحد من المخاطر التي تواجه المؤسسة الاقتصادية مما يحفز مكون اجراءات الرقابة ويقلل من مخاطر هيكل الرقابة الداخلية ومخاطر المشروع.	4.44	0.561
٧	لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي لهما الدور الفعال في الاشراف على متابعة ايصال القوانين والتعليمات والضوابط الى الجهات المعنية والمسؤولة وله الاثر في تعزيز تدفق الابلاغ لمكون المعلومات والاتصالات ويزيد في تدعيم هيكل الرقابة الداخلية.	4.47	0.615
٨	التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لهما الدور الواضح في الابلاغ عن حالات المخالفات عن طريق تفعيل وسائل الاتصال مع الجهات المختصة له الاثر في تطوير نظم المعلومات لمكون المعلومات والاتصالات والذي بدوره يعزز من نقاط قوة هيكل الرقابة الداخلية.	4.41	0.657
٩	التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق عاملين رئيسيين في عملية المراقبة لديمومة أنشطة المؤسسة الاقتصادية له الاثر في تحسين مكون المراقبة ويسهم في تحسين جودة هيكل الرقابة الداخلية.	4.64	0.489
١٠	لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي لهما الأثر البالغ في الاشراف على متابعة تنفيذ الأنشطة والمسؤوليات طبقاً للقوانين والتعليمات الصادرة من الجهات التدقيقية المحلية	4.50	0.564

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

		والدولية وله الاثر على تحفيز مكون المراقبة ويطور ويحسن هيكل الرقابة الداخلية بالالتزام بالجانب الأخلاقي والقانوني والمهني.
نتيجة المحور الثالث	4.55	0.38

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS .

يتضح من الجدول رقم (6) ان الفقرة رقم (9) حصلت على المرتبة الاولى من بين جميع الفقرات والتي تنص على أن (التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق عاملين رئيسيين في عملية المراقبة لديمومة أنشطة المؤسسة الاقتصادية له الاثر في تحسين مكون المراقبة ويسهم في تحسين جودة هيكل الرقابة الداخلية) وقد حصلت على متوسط حسابي بمقدار (4.64) وانحراف معياري بمقدار (0.489) وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوى الثقة (0.05) بمعنى ان افراد عينة الدراسة يوافقون بنسبة كبيرة على أن لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي يعدان ركنين رئيسيين في عملية المراقبة على كافة أنشطة المؤسسة الاقتصادية مما يحفز مكون المراقبة وله الاثر البالغ في هيكل الرقابة الداخلية. في حين جاءت الفقرة رقم (5) في المرتبة الاخيرة من بين جميع الفقرات والتي تنص بأن (لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي ركنين رئيسيين في ايجاد الحلول المناسبة عند اتخاذ القرارات من قبل الادارة العليا وله الاثر الواضح على مكون اجراءات الرقابة في صنع القرارات مما يعزز جودة هيكل الرقابة الداخلية) والتي حصلت على متوسط حسابي بمقدار (4.29) وانحراف معياري بمقدار (0.629) بمعنى ان افراد عينة الدراسة يوافقون على أن لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي ركيزتين اساسيتين في ايجاد الحلول البديلة للمعوقات التي تواجه المؤسسة الاقتصادية بالإضافة الى المشاركة في صنع القرارات الرشيدة والذي بدوره يؤثر على مكون اجراءات الرقابة وتحسين مستوى هيكل الرقابة الداخلية.

ويوضح لنا الجدول رقم (7) نتائج التكرارات لكل فقرة من فقرات المحور الثالث.

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم (7) نتائج تكرارات فقرات المحور الثالث (أثر تحسين هيكل الرقابة الداخلية نتيجة العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق)

رقم	الفقرة	المعيار	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت
رقم	الفقرة	المعيار	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت	الوقت
1	الفقرة الاولى من المحور الثالث	تكرار	21	13	0.00	0.00	0.00	4.62	0.493
			61.8	38.2	0.00	0.00	0.00	4.62	0.493
2	الفقرة الثانية من المحور الثالث	تكرار	20	13	1	0.00	0.00	4.56	0.561
			58.8	38.2	2.9	0.00	0.00	4.56	0.561
3	الفقرة الثالثة من المحور الثالث	تكرار	22	11	1	0.00	0.00	4.62	0.551
			64.7	32.4	2.9	0.00	0.00	4.62	0.551
4	الفقرة الرابعة من المحور الثالث	تكرار	15	18	1	0.00	0.00	4.41	0.557
			44.1	52.9	2.9	0.00	0.00	4.41	0.557
5	الفقرة	تكرار	12	21	0.00	1	0.00	4.29	0.629

أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

بشدة			0.00	2.9	0.00	61.8	35.3	النسبة	الخامسة من المحور الثالث	
اوافق بشدة	0.561	4.44	0.00	0.00	1	17	16	تكرار	الفقرة السادسة من المحور الثالث	6
			0.00	0.00	2.9	50.0	47.1	النسبة		
اوافق بشدة	0.615	4.47	0.00	0.00	2	14	18	تكرار	الفقرة السابعة من المحور الثالث	7
			0.00	0.00	5.9	41.2	52.9	النسبة		
اوافق بشدة	0.657	4.41	0.00	0.00	3	14	17	تكرار	الفقرة الثامنة من المحور الثالث	8
			0.00	0.00	8.8	41.2	50.0	النسبة		
اوافق بشدة	0.489	4.64	0.00	0.00	0.00	12	21	تكرار	الفقرة التاسعة من المحور الثالث	9
			0.00	0.00	0.00	35.3	61.8	النسبة		
اوافق بشدة	0.564	4.50	0.00	0.00	1	15	18	تكرار	الفقرة العاشرة من المحور الثالث	10
			0.00	0.00	2.9	44.1	52.9	النسبة		

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

نتيجة المحور الثالث	تكرار	180	148	10	1	0.00	4.55	0.38	وافق بشدة
	النسبة	52.94	43.53	2.92	0.29	0.00			

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي spss.

يوضح لنا الجدول رقم (7) نتائج المحور الثالث (أثر تحسين هيكل الرقابة الداخلية نتيجة العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق) وقد حصل على قد حصل على متوسط حسابي مقداره (4.55) وهذا يعني ان درجة الاستجابة (موافق بشدة) وهي عالية لدى افراد عينة الدراسة وهي نتيجة عالية حسب مقياس ليكرت الخماسي.

٣-٦ تحليل الارتباط لمحاور البحث:

لغرض الوقوف على قيمة الارتباط بين محاور الدراسة تم استخدام معامل الارتباط بيرسون والجدول رقم (8) يوضح نتائج هذا التحليل.

جدول رقم (8) الارتباطات بين محاور الدراسة

المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الاول	معامل الارتباط	1
	قيمة الدلالة	.530**
	عدد عينة الدراسة	34
المحور الثاني	معامل الارتباط	.530**
	قيمة الدلالة	.001
	عدد عينة الدراسة	34

## أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية

1	.432*	.301	معامل الارتباط	المحور الثالث
	.011	.084	قيمة الدلالة	
34	34	34	عدد عينة الدراسة	
** معامل الارتباط عند مستوى دلالة احصائية 0.01				
* معامل الارتباط عند مستوى دلالة احصائية 0.05				

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS) الاحصائي

وفقاً لما اظهرته النتائج في الجدول رقم (8) والخاصة بتوضيح علاقة الارتباط بين محاور الدراسة يتضح ان نوع الارتباط بين المحور الاول (اثر نشاط التدقيق الداخلي في تحسين هيكل الرقابة الداخلية) والمحور الثاني (اثر مسؤوليات لجنة التدقيق في تحسين هيكل الرقابة الداخلية) هو ارتباط متوسط وطردى وهما الاقوى ارتباطاً ويعني هذا انه كلما زاد الاهتمام بنشاط التدقيق الداخلي كلما كانت قوة واثر مسؤوليات لجنة التدقيق أكثر فاعلية في تحسين هيكل الرقابة الداخلية اذ بلغت قيمة الارتباط ( $0.530^{**}$ ) عند مستوى معنوية ( $Sig=0.001$ ). في حين كان نوع الارتباط بين المحور الاول (اثر نشاط التدقيق الداخلي في تحسين هيكل الرقابة الداخلية) والمحور الثالث (أثر تحسين هيكل الرقابة الداخلية نتيجة العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق) ارتباط متوسط وطردى وهما الاقل ارتباطاً مما يعني ان التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لهما الاثر الكبير في تحسين هيكل الرقابة الداخلية اذ بلغت قيمة الارتباط ( $0.301$ ) عند مستوى معنوية ( $Sig=0.084$ ) وهي قيمة معنوية. كما اظهرت نتائج الجدول رقم (8) ان ارتباط المحور الثاني (اثر مسؤوليات لجنة التدقيق في تحسين هيكل الرقابة الداخلية) والمحور الثالث (أثر تحسين هيكل الرقابة الداخلية نتيجة العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق) هو ارتباط متوسط وطردى مما يشير ان لجنة التدقيق لها دور كبير وواضح في تحسين هيكل الرقابة الداخلية اذ بلغت قيمة الارتباط ( $0.432^{*}$ ) عند مستوى معنوية ( $Sig=0.011$ ) وهي قيمة



معنوية.

٣-٧ اختبار فرضية البحث الرئيسية:

$H_0$  : لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى ثقة ٩٥٪ بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في هيكل الرقابة الداخلية.

$H_a$  : يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى ثقة ٩٥٪ بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في هيكل الرقابة الداخلية.

وبهدف التأكد من صحة هذه الفرضية والتوصل الى النتائج فقد تم تطبيق تحليل الانحدار الخطي والجدول رقم (9) يوضح نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (9) اختبار فرضية البحث الرئيسية

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	معامل الانحدار
المحور الاول	4.5294	0.44281	0.530	0.036
المحور الثاني	4.3235	0.47486		

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS) الاحصائي.

وفقاً لما اظهرته نتائج الجدول رقم (9) والخاص بتحليل اختبار فرضية البحث الرئيسية يتضح لنا أن نوع الارتباط هو ارتباط متوسط وطردى بين المتغيرين الاول والثاني اذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.530) وهي قيمة ذات دلالة احصائية عند مستوى الثقة (0.05) وهذا يعني أن المتغيرين على علاقة طردية متوسطة إذ يتأثر نشاط التدقيق الداخلي بوظائف لجنة التدقيق بمعدل متوسط وبدوره يعزز من كفاءة هيكل الرقابة الداخلية.

كذلك اظهر الجدول رقم (9) ان قيمة الانحدار بلغت (0.036) حسب تحليل ANOVA بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS وهي اقل من القيمة المعنوية التي حددها الباحث والبالغة (0.05)

وبالتالي فإنه تم قبول الفرضية البديلة والتي تنص على (يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى ثقة ٩٥٪ بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في هيكل الرقابة الداخلية) ورفض الفرضية الصفرية والتي تنص على (لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى ثقة ٩٥٪ بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في هيكل الرقابة الداخلية) .

#### المبحث الرابع - الاستنتاجات والتوصيات:

##### الاستنتاجات:

من خلال دراسة وجمع المعلومات من الجانبين النظري والعلمي للبحث فقد استطاع الباحث الوصول الى مجموعة من الاستنتاجات وكالاتي :

١. ان وجود نشاط أو جهاز تدقيق داخلي قوي ومتين يعزز التزام موظفي المؤسسة الاقتصادية بالتعليمات والضوابط والقوانين مما يحسن مكون البيئة الرقابية وكذلك يزيد من كفاءة هيكل الرقابة الداخلية.
  ٢. ان تقارير لجنة التدقيق الداخلي تساهم في تحديد نوع المخاطر التي تواجهها المؤسسة الاقتصادية مما يعزز من مكون تقييم المخاطر ورفع جودة هيكل الرقابة الداخلية.
  ٣. ان وجود الاشراف الكافي للجنة التدقيق يساهم في رفع كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي والذي يؤدي بدوره الى تعزيز مكون البيئة الرقابية وتحسين هيكل الرقابة الداخلية.
  ٤. امتلاك لجنة التدقيق للخبرة والمعرفة يساعد على إدارة المخاطر التي تعيق استمرارية الأعمال مما يساهم في تعزيز نقاط قوة هيكل الرقابة الداخلية.
  ٥. ان التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يعملان معاً على توعية موظفي المؤسسة الاقتصادية مهنيّاً وعلمياً ويساهمان في الحد من حالات الغش والاحتيال المحاسبي.
- التوصيات:

١. تزايد دور التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق والاعتماد على التقارير التي يعدةا المدقق الداخلي ولجنة التدقيق والتي من شأنها اكتشاف الأخطاء والخروقات المالية والإدارية وتقديم الحلول المناسبة لذلك.
٢. تعزيز وسائل الاتصال بين الإدارة العليا ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي للتعرف على الخروقات المالية والإدارية ومعالجتها والحد من تكرارها.
٣. عقد ورش العمل والدورات التدريبية والتثقيفية لإيضاح مهام ومسؤوليات لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي.

#### المراجع:

أولاً . المراجع العربية

١. التميمي، هادي، "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة ٢٠٠٦.
٢. الجوهر ، كريمة علي كاظم ، شاكر عبد الكريم هادي البلداوي ، احسان نياي عبد محمد ، وأحمد جاسم حمودي ، الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقاً للمعايير والتشريعات المحلية ، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى ، ٢٠١٧ .
٣. حمدان، خولة حسين، "لجنة التدقيق التشكيل والمهام دراسة مقارنة"، بحث منشور في مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (١٩) - جامعة واسط، ٢٠١٥.
٤. الخطيب، خالد راغب، "مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام"، عمان - مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الاولى ٢٠١٠.
٥. رفاعة، تامر مزيد، "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة"، دار المناهج للنشر والتوزيع، ٢٠١٧.
٦. الرمحي، زاهر عطا، "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية"، دار المأمون للنشر والتوزيع، ٢٠١٧.
٧. الساعدي، محمد زامل فليح، الساعدي، حكيم حمود فليح، "التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية"، دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى ٢٠١٩.

٨. الصوص, اياد سعيد محمود, "مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)", رسالة ماجستير مقدمة الى عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل, الجامعة الاسلامية-غزة, ٢٠١٢.

٩. عبد الله, خالد امين, "علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية-", الاردن-عمان, دار وائل للنشر والتوزيع, الطبعة الخامسة ٢٠١٠.

ثانياً . المراجع باللغة الانكليزية

1. Johnstone , Karla M. , Gramling , Audrey A. , and Rittenberg , Larry E. , ( 2014 ) , Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit , Ninth Edition , South-Western Cengage Learning .
2. Louwers, Timothy J. , Blay, Allen D. , Sinason, David H. , Strawser, Jerry R. , Thibodeau, Jay C. , "Auditing & Assurance Services" , McGraw-Hill, (7<sup>th</sup> ed.) 2018.
3. Louwers, Timothy J. , Ramsay, Robert J. , Sinason, David H. , Strawser, Jerry R. , Thibodeau, Jay C. , "Auditing & Assurance Services" , McGraw-Hill, (6<sup>th</sup> ed.) 2015.
4. Messier, Jr. , William F. , Glover , Steven M. , and Prawitt , Douglas F. , ( 2017 ) , Auditing and Assurance Services- A Systematic approach , Tenth Edition , McGraw-Hill Education.
5. Romney, Marshal B., Steinbart, Paul John, "Accounting Information Systems", (13<sup>th</sup> ed.) 2015.
6. Soltani , Bahram , ( 2007 ) , Auditing – An International Approach, First Edition , Pearson Education Limited.
7. Whittington , O. Ray, and Pany , Kurt , ( 2016 ) , Auditing and Principles of Auditing and Other Assurance Services , Twentieth Edition , McGraw-Hill Education.