

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 بوساطة 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 المتعددة من التلاعب لاسيما الحفاظ على تحقيق الخطط المستقبلية المرسومة ، وتعد العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق من الأدوات الرقابية التي تعملان سوية كأدلة رقابية تعمل على رفع وتحسين انظمة الرقابة الداخلية وتقوي دعامة هيكل الرقابة الداخلية لأجل الحد من حالات الاحتيال المحاسبي وتخفيف 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 - أوكسلி 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 والتأكد 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 وتحفيض حالات الاحتيال المحاسبي وحالات الغش وتقليل نقاط الضعف وزيادة نقاط القوة ومن ثم إضافة قيمة للمؤسسات العراقية؟

٢-١ فرضية البحث :

يستدد البحث على فرضية رئيسية مفادها:

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

٣-١ 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 وبالنتيجة تصميم هيكل رقابية قوية تدعم اعمال وانشطة المؤسسات في هذه البيئة ومن ثم العمل على تحسين هذه الأنظمة وادامتها بشكل مستمر.

٤-١ 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- تسلط الضوء على الأدبيات الخاصة لكل من لجنة التدقيق الداخلية و التدقيق الداخلي وتأثير هذه الأدبيات بأطر فكرية ملائمة .

ج- يهدف البحث إلى تأسيس هيكل معاصر 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

١-٢ تعريف التدقيق الداخلي

وفي عام ١٩٩٩ أصدر معهد المدققين الداخليين IAIA تعريفاً محدثاً للتدقيق الداخلي جاء فيه بأنه نشاط مستقل وتأكد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف إلى إضافة قيمة مستدامة للشركة وتحسين عملياتها ومن ثم يسهم التدقيق الداخلي في مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها المرسومة عن طريق اتباع أو تبني منهج موضوعي لتقدير وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وتحسين حوكمة الشركات والرقابة الداخلية (الجوهر وأخرون ، ٢٠١٧ ، ١١٣ : ٢٠١٣). في عام ٢٠١٣ عرف مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التدقيق الداخلي هو قسم تتشكله الادارة في الشركة لتقديم الاستشارات من أجل تقييم ادارة المخاطر ودعم كفاءة عمليات حوكمة الشركات واعمال الرقابة الداخلية وانجاز نشاطات التأكيد (السعادي والساعدي، ٢٠١٩، ١٦: ٢٠١٩). ويعرف الباحث التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل هدفه تقديم الخدمات الاستشارية التي من شأنها تؤدي الى تحسين هيكل 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 توفر الحماية اللازمة لأصول المؤسسة وضرورة التتحقق من وجود التأمين اللازم على اصول المؤسسة.

٣. التتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها: على المدقق الداخلي التتحقق من دقة البيانات المحاسبية التي تم ادخالها في السجلات المحاسبية من خلال التدقيق المستمر مستديراً 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 ونقوي وي العمل على تقويم العاملين والالتزامهم بالسياسات والخطط الموضوعة من خلال مجلس ادارة المؤسسة.

٣-٢ 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 ومتماثل 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 قوّة 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.

٤-٢ لجنة التدقيق ودورها في دعم انشطة التدقيق الداخلي

ان لجنة التدقيق لها دور هام في رفع كفاءة فاعلية التدقيق الداخلي والعمل المستمر على تطويرها وتحسينها ونظرًا 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 يؤدوا 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). وما سبق نجد ان هناك دور بارز للجنة التدقيق في دعم استقلالية المدقق الداخلي ومتابعة اعمال التدقيق الداخلي.

ثانياً. مدخل مفاهيمي للجنة التدقيق

٥-٢ تعريف لجنة التدقيق

عرف Lowers لجنة التدقيق هي لجنة فرعية من مجلس الادارة والتي تتتألف 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 مدربين ليس لديهم مسؤولية تنفيذية للإدارة المالية وتمثل مهمتهم الأكثر أهمية في مراجعة التقارير المالية وتقديم فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للمؤسسة أو مناقشة الاستنتاجات موظفين التدقيق الداخلي والتدقير 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 إنشاء لجنة التدقيق بواسطة مجلس الإدارة وتقع على عاتقها مسؤولية الإشراف على إعداد التقارير المالية و اختيار 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) .

ويعرف الباحث لجنة التدقيق على أنها 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 والتدقير الخارجي.

٦-٢ آداب قواعد السلوك المهني

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

١-٦-٢ الامانة: على المدققين ان يعملا بطريقة نزيهة واعطاء اهمية كبيرة لتحمل مسؤولية مهنة التدقيق كذلك الالتزام بتطبيق القوانين النافذة والاصحاح 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: يتتحم 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).

٣-٦-٢ 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).

٤-٦-٢ 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).

٧-٢ مسؤوليات لجنة التدقيق ومهامها

هناك جملة من المسؤوليات والمهام الواجب القيام بها من قبل لجنة التدقيق ووفقاً لما يلي (الرمحي ٢٠١٧، ٥٧-٥٩):

١-٧-٢ المهام المتعلقة بدراسة التقارير: على لجنة التدقيق الاطلاع ومراجعة الملاحظات الموجودة في التقارير المرفوعة من ادارة التدقيق الداخلي الى اللجنة ودراسة التوصيات المتعلقة بها والتتأكد 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 باعدادها ادارة التدقيق الداخلي والتتأكد من اعدادها وفقاً لتقدير المخاطر لغرض اعتمادها اثناء تأدية الواجبات والمهمات كذلك التأكد من التزام التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي ومراجعة الملاحظات.

٣-٧-٢ 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.

٤-٧-٢ 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 التتحقق من مدى التزام موظفي المؤسسة بالأنظمة والقوانين والتحقق من مدى التزامهم بتطبيق قواعد وأداب السلوك الاخلاقي والمهني في المؤسسة كذلك اصدار تقارير دورية لمجلس الادارة عن انشطة الادارة واصدار التوصيات الضرورية.

٨-٢ 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 تعين 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).

٩-٢ دور لجنة التدقيق في دعم التدقيق الداخلي

المراقب الخارجي عامل مهم الذي يمنح الطمأنينة للمساهمين حول التأكيد من صدق تمثيل القوائم المالية للبيانات المالية وخلوها من الاخطاء الجوهرية، على المدقق الخارجي ان يهتم بتطبيق قواعد وآداب السلوك الاحقلي والمهني وتنفيذ اعمال التدقيق والتخطيط لكي يعطي رأي فني محайд ومستقل والتأكيد من ان البيانات المالية خالية من الاخطاء الجوهرية، حتى 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 لفاعلية الرقابة الداخلية.

١٠-٢ مفهوم الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة لتحقيق اهداف الادارة في ثلاثة فئات مختلفة. في فئة التقارير المالية تتعلق اهداف الادارة بإعداد تقارير مالية موثوقة وحماية الأصول. 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 الأصول بفعالية وكفاءة. في فئة الامتثال يتمثل الهدف العام للإدارة في الامتثال للقوانين واللوائح التي تؤثر على الكيان .(Louwers & et.al.,2018:175)

١١ مسؤوليات لجنة التدقيق

١. الاطلاع على اجراءات تنفيذ الادارة العليا لمسؤولياتها والخاصة بالتقارير الداخلية والخارجية والتتأكد 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 والتتأكد 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 وتقويضها الصالحيات التي تمكناها من القيام بمهامها (الرمحي، ٢٠١٧: ١٦٩).

١٢ مسؤولية المدققين الداخليين

يمثل المدققون الداخليون خط الدفاع الثالث وتتخلص 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 انظمة 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 والأنظمة واللوائح والسياسات والاجراءات والعقود (الرمحي, ٢٠١٧, ١٧٢).

٤-١٣.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:

اولاً. 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 بوساطة المؤسسة إذ تتضمن التوجه أو الانطباع في القمة فيما يخص أهمية انظمة الرقابة الداخلية ومعايير السلوك المتوقعة (Johnstone,et.al.,2014: 76)

* 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 وادارة 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 وتحدد أنشطة الرقابة لكافة المستويات داخل المؤسسة (Whittington & Kurt ,2016: 262).

رابعاً. المعلومات والاتصال :

يعمل مكون المعلومات والاتصالات على توفير مختلف المعلومات الضرورية من أجل 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 متوفرة 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 وبالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS وقد تم توزيع (٣٤) استمارة على عينة من المدققين

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

الداخلين والاكاديميين المحاسبين إذ تم الاسترجاع والإجابة بنسبة ١٠٠٪. يوضح الجدول رقم (١) 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 (١) المؤهل العلمي والتخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة

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

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي spss .

٢-٣ 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 للتبالين.

٣- معامل الفا كرو نباخ: معامل الفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha) يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد ، فإذا 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 مقاييس ليكرت الخماسي كمقاييس في استماراة الاستبيان كذلك للحصول على اجابات فقرات المحاور الثلاثة من قبل افراد عينة الدراسة اذ يشير رقم (5) اافق بشدة، (4) اافق، (3) محайд، (2) لا اافق، (1) لا اافق بشدة.

٤-٣ 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 (١-٠) فإذا 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 (٣٠) فقرة موزعة على ثلاثة محاور.

٥-٣ 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 الفئات الخاصة بالاستبانة لكل محور وكالآتي:

المحور الأول: أثر نشاط التدقيق الداخلي في تحسين هيكل الرقابة الداخلية.

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

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

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

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.	
٥	٠.٥٦٣	٤.٤٧	اتخاذ الاجراءات والتدابير من قبل الادارة العليا في ضوء تقارير التدقيق الداخلي يسهم في تحسين مكون اجراءات الرقابة وكذلك في دعم هيكل الرقابة الداخلية.
٦	٠.٧٥٣	٤.٠٩	التأكد من تطبيق السياسات والاجراءات التي اعتمدتها الادارة العليا ومتابعتها من قبل جهاز التدقيق الداخلي يتطور من مكون اجراءات الرقابة و يقلل من ثغرات ضعف هيكل الرقابة الداخلية.
٧	٠.٩٢٩	٣.٤٧	تقارير التدقيق الداخلي تحتوي على معلومات وافية مما يسهم في تحسين نظم المعلومات في مكون المعلومات والاتصالات وبدورها تؤدي الى زيادة فاعلية هيكل الرقابة الداخلية.
٨	٠.٨٩٠	٣.٢٤	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.
٩	٠.٦١٥	٤.٤٧	الاشراف على تقييم التراكم المسؤولين بالمهام والواجبات التي كلفوا بها بواسطة التدقيق الداخلي له الاثر على تحسين دور مكون المراقبة ومن اجل الوصول الى هيكل

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

			رقابة داخلي متين.
0.500	4.41		الرقابة المستمرة لأنشطة المؤسسة من قبل التدقيق الداخلي يزيد من شفافية مكون الرقابة ويسهم في زيادة جودة اداء هيكل الرقابة الداخلية.
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 والأنظمة والقوانين والتعليمات يشير الى وجود جهاز تدقيق داخلي فعال مما يحسن السلوك المهني والأخلاقي 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 الادارة 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 التدقير 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	النسبة	النسبة	وافقة بشدة	وافقة	النسبة	المتوسط	المعياري	الأحرف	الرتبة
1	الفقرة الاولى من المحور الاول	تكرار	0.00	0.00	1	10	23			4.65	0.544	اوافق بشدة	
			0.00	0.00	2.9	29.4	67.6	النسبة					
2	الفقرة الثانية من المحور الاول	تكرار	0.00	0.00	0.00	14	20			4.59	0.500	اوافق بشدة	
			0.00	0.00	0.00	41.2	58.8	النسبة					
3	الفقرة الثالثة من المحور الاول	تكرار	0.00	0.00	1	13	20			4.56	0.561	اوافق بشدة	
			0.00	0.00	2.9	38.2	58.8	النسبة					
4	الفقرة الرابعة من المحور الاول	تكرار	0.00	0.00	0.00	13	21			4.62	0.493	اوافق بشدة	
			0.00	0.00	0.00	38.2	61.8	النسبة					
5	الفقرة	تكرار	0.00	0.00	1	16	17			4.47	0.563	اوافق	

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

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

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

اوفق بشدة	0.44	4.52	0.00	12	41	135	152	تكرار	نحو الاول
			0.00	3.5	11.7	39.7	44.6	النسبة	

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 (موفق بشدة) وهي نتيجة عالية لدى افراد عينة الدراسة حسب مقياس ليكرت الخماسي.

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

لتتعرف 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)

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	4.32	0.535
٢	4.53	0.507
٣	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	0.663	4.50	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	0.561	4.44	ان لجنة التدقيق لها دور واضح في تصميم السياسات والإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي تعرقل تحقيق الاهداف مما يسهم في تحفيز الانشطة الرقابية في مكون اجراءات الرقابة وتحسين جودة هيكل الرقابة الداخلية.
٦	0.734	4.35	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	0.712	4.09	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	0.741	4.24	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 وتزيد 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 تتص 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 احصائية عند مستوى الثقة (0.05) بمعنى ان لجنة التدقيق لها الدور الفعال في الاشراف على المهام والمسؤوليات المناظرة لموظفيين 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 تتص 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 التدقير 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 التنفيذ 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	العنصر	النوع	النوع	النوع	النوع	النوع							
1	الفقرة الاولى من المحور الثاني	0.535	4.32	0.00	0.00	1	21	12	تكرار	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
				0.00	0.00	2.9	61.8	35.3	تكرار					
2	الفقرة الثانية من المحور الثاني	0.507	4.53	0.00	0.00	0.00	16	18	تكرار	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
				0.00	0.00	0.00	47.1	52.9	تكرار					
3	الفقرة الثالثة من المحور الثاني	0.564	4.50	0.00	0.00	1	15	18	تكرار	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
				0.00	0.00	2.9	44.1	52.9	تكرار					

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

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

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

اوافق 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		
اوافق 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 الخامس.

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

لتتعرف 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.

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

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

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

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

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

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

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 تتضمن على أن (التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق عاملين رئيسيين في عملية المراقبة لديمومة انشطة 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 والتذيق الداخلي يعدها ركينين رئيسيين في عملية المراقبة على كافة انشطة 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 تتضمن بأن (لجنة التدقيق والتذيق الداخلي ركينين 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 والتذيق الداخلي ركيزان 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)

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

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	
اوفق 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		
اوفق 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		
اوفق 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		
اوفق 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		
اوفق 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

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

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 التدقير) 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 مقاييس ليكرت الخامسة.

٦-٣ تحليل الارتباط لمحاور البحث:

للغرض 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 الثالث	المحور الثاني	المحور الاول		
.301	.530**	1	معامل الارتباط	المحور الاول
.084	.001		قيمة الدلالة	
34	34	34	عدد عينة الدراسة	
.432*	1	.530**	معامل الارتباط	المحور الثاني
.011		.001	قيمة الدلالة	
34	34	34	عدد عينة الدراسة	

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 وطريدي 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 (اثر تحسين هيكل الرقابة الداخلية نتيجة العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق) ارتباط متوسط وطريدي 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 (اثر تحسين هيكل الرقابة الداخلية نتيجة العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق) هو ارتباط متوسط وطريدي 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.

٧-٣ اختبار فرضية البحث الرئيسية:

H₀ : 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 التأكيد 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
	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 وطريدي 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 وبالبالغة (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 إلى مجموعة من الاستنتاجات وكالآتي :

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 يسهم 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 يسهم في تعزيز نقاط قوة هيكل الرقابة الداخلية.
٥. ان التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق يعملان معاً على توعية موظفي المؤسسة الاقتصادية مهنياً وعلمياً ويسهمان في الحد من حالات الغش والاحتيال المحاسبي.

التوصيات:

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

المراجع:

اولاً . 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 ذياب 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 والادارية, 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. رفاعه, تامر مزيد, "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشآة", دار المناهج للنشر والتوزيع, ٢٠١٧ .
٦. الرمحى, 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 الاكاديمية للنشر والتوزيع, الطبعة الاولى ٢٠١٩ .

٨. الصوص، ايد 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, (7th ed.) 2018.
3. Louwers, Timothy J. , Ramsay, Robert J. , Sinason, David H. , Strawser, Jerry R. , Thibodeau, Jay C. , "Auditing & Assurance Services" , McGraw-Hill, (6th 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", (13th 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.