

مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة.

د. زياد الزعبي (استاذ مساعد)

dr.ziadzubi@yahoo.com

جامعة الزيتونة الاردنية - قسم المحاسبة

عمان - الاردن

ملخص الدراسة

تهدف الدراسة إلى قياس مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، وذلك باستخدام عناصر معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي COSO الصادر عن لجنة Treadway. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى النتائج الخاصة بهذه الدراسة. حيث تم توزيع 100 استبانة على عينة الدراسة وتم اعتماد 85 استبانة منها صالحة للتحليل. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن وكيفية قيام مجلس الإدارة خصوصاً والمدراء عموماً بتأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي، وكذلك وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية التعرف من قبل المنشأة على الخطر وإدارته، وايضا على ان المنشأة قادرة على تقييم نظامها الرقابي والتعرف فيما اذا كانت لجان الرقابة تقوم بواجبها و على مدى فاعليتها سواء كانت لجنة التدقيق خارجية او داخلية (منبثقة عن مجلس الادارة). واثبتت الدراسة وجود علاقة بين فهم وإدراك الهدف من هيكل الرقابة الداخلية وبين تحقيق اهداف التقارير المالية. وقد اوصت الدراسة بضرورة فهم وإدراك الادارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية وذلك لعلاقته المباشرة في تحقيق اهداف الشركة، وضرورة الاستفادة من الامكانيات الهائلة لنظم التكنولوجيا الحديثة في مجال العمل للرقابة الداخلية تحقيقا لمزايا هذه النظم في اجراءات تطوير العمل لديها.

Abstract

The study aimed to measure the extent of realizing the internal control's efficiency test while auditing corporation's financial statements, by the chartered accountants. The test depends upon the checklist issued by the Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). The study used the descriptive approach to analyze the results. Hundred(100) questionnaire was distributed, which eighty five (85) was valid for the analysis. The study had concluded that there is a positive relation between the realization of the chartered accountant to the elements of an effective control measures such as, control environment, risk assessment, control activities, monitoring and communications. The study also concluded that there is a relation between a good internal control structure and the effectiveness of its financial statements. The study recommended that there should be a better understanding of the structure of the internal control system, and a better use of internal control technology systems.

المقدمة:

شهدت بداية الالفية الثالثة اهتماما متزايدا بالرقابة الداخلية من قبل الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة. وخاصة بعد الازمات المالية والانهيارات التي تعرضت لها الشركات. اذ تتبع هذه الانهيارات العديد من التساؤلات حول دور الرقابة الداخلية في الحد من هذه الانهيارات. الامر الذي دفع العديد من الشركات ادارات مستقلة للرقابة الداخلية مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية المؤهلة التي تمكنها من تحقيق الاهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبين.

ولقد أسهم كبر المشروعات, وظهور العديد من الشركات متعددة الجنسيات والشركات الدولية التي تتميز بتعدد ملاكها وتعقد عملياتها في وضع أنظمة لرقابة تشمل حسن سير العمل والالتزام بسياسات وتعليمات الادارة العليا, اذ تكفل النظام تنفيذ الاجراءات التي تتخذها الشركات في مواجهة المخاطر والحد منها, من خلال وضع نظام رقابي يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل كافة المستويات الادارية, حيث تعمل هذه الانظمة الرقابية على تشكيل درع واقى لحماية الشركة من المخاطر التي المحدقة بها ويقلل من احتمالية التعرض لها إلى الحد الأدنى. وتقوم حاليا الكثير من الشركات في دول العالم باستخدام النموذج الامريكي COSO الصادر عن لجنة Treadway واعتباره منظومة متكاملة من معايير الرقابة الداخلية الفعالة, واصبح يعد مرجعية عالمية لنظام الرقابة الداخلية في الشركات.

ومما لا شك فيه فان الادارة هي المسؤولة عن وضع انظمة الرقابة الداخلية في الشركة, وذلك بهدف المحافظة على موجودات المنشأة و تسهيل انجاز العمل الاداري والاسهام في ادائه بكفاءة عالية, بما يؤدي الى التأكد من ان الاهداف المحددة قد تم انجازها وفق السياسات المقررة والمخطط لها. وتقوم الادارة بواجبها من حيث تزويد الاقسام المختلفة في المنشأة بالمعلومات وانظمة الرقابة التي يجب اتباعها والتقييد بها ومن ثم الاطلاع على تقارير الاداء كما يجري على ارض الواقع وذلك لغايات المساءلة والمحاسبة والتطوير, الا ان الفجوة بين واقع الحال وما يجب أن يكون عليه الحال, قد دفع الباحث لإلقاء الضوء على دور المجالس الادارية في تطبيق معايير الرقابة الداخلية الحديثة التي اصبحت مقياسا فعالا للإداء والتطور.

اهداف البحث:

- 1- بيان مدى ادراك المحاسبين القانونيين الى وجود علاقة بين فعالية الرقابة الداخلية و مصداقية التقارير المالية.
- 2- بيان العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وفعاليتها الرقابة الداخلية.
- 3- التوصل الى استنتاجات وتوصيات تقييد واقع الشركات الاردنية والعربية ان امكن.

اهمية ومشكلة البحث:

تكمن اهمية البحث في بيان اهمية المحاسب القانوني في الكشف عن الاجراءات الرقابية وفعاليتها, حيث اصبحت وظيفة المحاسب القانوني لا تقتصر فقط على الامور التقليدية في تدقيق القوائم المالية فقط, وانما هناك مهام اساسية اخري تخدم مستخدمي القوائم المالية بشكل خاص, والشركة موضوع التدقيق بشكل عام. حيث اصبح مطلوبا من المدققين ابداء اراءهم بأمر تتعلق بالأخطار المحتملة التي تهدد المنشأة والناجمة عن الممارسات الادارية الخاطئة أو السياسات الرقابية غير الفعالة. لذلك يرى الباحث ان موضوع فعالية الرقابة الداخلية هي من الامور التي يجب ان يدركها المحاسبين القانونيين وانه يجب دراستها وبيان اهميتها وايجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها.

فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى (H₀₁): لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية قيام مجلس الادارة خصوصا والمدراء عموما بتأسيس بيئة اخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي.
- الفرضية الثانية (H₀₂): لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تتعرف المنشأة على الخطر وتديره.
- الفرضية الثالثة (H₀₃): لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تقيم المنشأة نظامها الرقابي لتتأكد من انه فعال.
- الفرضية الرابعة (H₀₄): لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تحدد او تقرر فيما اذا كانت لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الادارة فعالة.
- الفرضية الخامسة (H₀₅): لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تعرف ان وظيفة التدقيق الداخلي فعالة.
- الفرضية السادسة (H₀₆): لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تتأكد ان الرقابة الداخلية في المنشأة تقوم فعلا بوظيفتها.

أسئلة الدراسة:

- 1- كيفية قيام مجلس الادارة خصوصا والمدراء عموما بتأسيس بيئة اخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي؟
- 2- كيف تتعرف المنشأة على الخطر وتديره؟
- 3- كيف تقيم المنشأة نظامها الرقابي لتتأكد من انه فعال؟
4. كيف تحدد او تقرر فيما اذا كانت لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الادارة فعالة؟
5. كيف تعرف ان وظيفة التدقيق الداخلي فعالة؟
6. كيف تتأكد ان الرقابة الداخلية في المنشأة تقوم فعلا بوظيفتها؟

الدراسات السابقة:

1- (دراسة علي عبدالله ذنبيات ونوال كفوس, 2012)

مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية واثار ذلك على ادائها المالي. هدفت هذه الدراسة الى تحقيق نت مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية الواردة من معيار التدقيق الدولي رقم 315 ومدى تأثير ذلك على الاداء المالي لهذه الشركات. من خلال تحليل الدراسة تبين ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية تقوم بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق رقم 315 وبينت النتائج الدراسة عدم وجود علاقة تبين مدى التزام الشركات الصناعية الاردنية بمقومات الرقابة الداخلية وبين الاداء المالي مقاسا بنسب العائد على الاصول, والعائد على حقوق المساهمين, والعائد على المبيعات كل على حدة, بينما توجد علاقة بين مدى التزام الشركات بمقومات الرقابة الداخلية وبين الاداء المالي مقاسا بنسبة مجمل الربح. كما بينت النتائج وجود تأثير لحجم الشركة على مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية وبين الاداء المالي مقاسا بنسبة العائد على الاصول والعائد على حقوق المساهمين والعائد على المبيعات كل على حدة, في حين لم تظهر النتائج وجود تأثير لحجم الشركة على العلاقة بين مدى توافر مقومات الرقابة الداخلية وبين الاداء المالي للشركات. واوصت الدراسة بضرورة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لديها بشكل مستمر , إضافة الى العمل على ايجاد قسم خاص للرقابة على الجودة و التدقيق الداخلي.

2- (دراسة تامر عوض, 2012):

"العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية في البنوك وجودة الخدمات "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية (دراسة تحليلية) . تم تطبيق الدراسة على البنوك العاملة في قطاع غزة ومن وجهة نظر الموظفين العاملين بها. أوردت الدراسة بعض التوصيات من أهمها زيادة كفاءة وفعالية عناصر الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة وتعزيز دورها في الرقابة على جودة الخدمات المصرفية، فضلا عن الحاجة إلى توفير بيئة رقابية ورفعها إلى المستوى المطلوب مع منح صلاحيات والتحكم بما يناسب متطلبات العمل المصرفي، وتحقيق التميز في الخدمات المقدمة وجعلها استراتيجية لتعزيز التنافسية بين البنوك.

3- (دراسة الصمادي , 2010)

"دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية الرقابة الداخلية في الشركات المالية العامة الاردنية". هدفت هذه الدراسة الى بيان دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة المالية العامة في الاردن، وقد توصلت الدراسة الى نتائج عديدة من اهمها، ان هناك دورا كبيرا للمدققين الداخليين في تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة المالية الاردنية، ومن اهم توصياتها كانت، انه يجب ان تعمل الشركات المساهمة المالية العامة الاردنية على توظيف العاملين لدى دائرة التدقيق ممن يحملون تخصص المحاسبة، وايضا اعادة النظر في الانظمة الرقابية بين الحين والآخر.

4- (دراسة العنزي، 2010)

" مدى التزام المصارف التجارية الاردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية على أنشطة التجارة الالكترونية من وجهة نظر المدقق الخارجي". هدفت هذه الدراسة الى دراسة متطلبات الرقابة على أنشطة التجارة الالكترونية في المصارف التجارية الاردنية من اربع محاور اساسية هي المتطلبات الادارية والتشريعية والقانونية(الامن والحماية)، واخيرا المتطلبات التكنولوجية. وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة بين متطلبات الرقابة الداخلية والالتزام بالرقابة على أنشطة التجارة الالكترونية، وان المتطلبات التشريعية والقانونية لأنشطة التجارة الالكترونية في المصارف التجارية الاردنية لا تزال غير كافية ولا يوجد التزام بتلك المتطلبات. واوصت الدراسة بضرورة مواكبة المصارف التجارية الاردنية للتشريعات القانونية المتعلقة بالأعمال الالكترونية وبخاصة التشريعات الدولية.

5- (دراسة بني خالد، 2009)

" مدى توفير اساليب الرقابة الداخلية لضمان امن المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية الاردنية". هدفت هذه الدراسة الى تحديد مدى توفير اساليب الرقابة الداخلية لضمان امن المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية الاردنية. وتوصلت الدراسة الى ان درجة توفير اساليب الرقابة الداخلية كانت متوسطة بشكل عام في توفير امن المعلومات المحاسبية. واوصت الدراسة على تعزيز التزام المدقق الداخلي بالإجراءات والسياسات التي تنبثق من اساليب الرقابة التنظيمية المختصة بالأدلة المكتوبة والتعليمات التي تساهم في ضبط عملية التدقيق، وكذلك العمل على رفع مستوى الامن والحماية للأجهزة المصرفية والعمل على استحداث مسمى وظيفي(ضابط امن المعلومات).

الإطار النظري:

تعرف الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط مراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة (عبدالرزاق، 2010، ص.70). وعرفت ايضا بانها خطة التنظيم وكافة الطرق والإجراءات المنسقة والتي تستخدمها إدارة المشروع بقصد حماية الأصول المملوكة لضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وأيضا زيادة الكفاءة التشغيلية، وكذلك ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة. (فتحي السوافيري، 2002، ص.13). وعرفت بانها الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر الذي تقوم به الإدارة لضمان إنجاز الأهداف المرسومة. (مصطفى، 2010، ص.9)

تطور الرقابة الداخلية واتساع نطاقها:

لقيت أنظمة الرقابة الداخلية افي السنوات الاخيرة عناية كبيرة واهتماما بالغا من المحاسبين والمراجعين وإدارة المنشآت. وقد ساعدت على ذلك عدة عوامل:

- 1- تزايد نطاق المشروعات
- 2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسئوليات إلى بعض الإدارة الفرعية
- 3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة.
- 4- مسئولية المدقق عن حماية موارد المنشأة من الضياع والاختلاس والسرقة وسوء الاستخدام.
- 5- حاجة مؤسسات الحكومية وإدارتها إلى بيانات دقيقة.
- 6- تطور إجراءات التدقيق. (ثناء، 2003، ص.20)

العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات وم�انة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي، والتي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة. لذا فحساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره، والتي هي:

- أ- الأصناف العديدة للمؤسسة: عرفت المؤسسة أصنافا عدة وتقسيمات كثيرة وهذه الأشكال كانت نتيجة لتتوع النشاطات التي يزداد الاستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على ان يقوم المساهمين بتكوين مجلس إدارة يناقش كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقم فيه عمل الهيئة المسيرة لها، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة من نتائج تكون على شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية للموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.
- ب- تعدد العمليات: تقوم المؤسسة بعدة عمليات من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج، تشغل وتبيع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تنقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة. وهذا يظهر لنا جليا أن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التتوع في العمليات.
- ج- توزيع السلطات والمسئوليات: إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي

تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة، كون هذه الخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أداءها بما فيه أداء المديرية الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

د- اعتماد مراجعة اختيارية: يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند في النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم المفردات المقدمة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة، في الأخير تعمم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تمثل الكل (المجتمع).

وتبعاً لما سبق، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعله في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار. (الخطيب، 2010، ص.35).

الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية:

تكمّن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الأمور الآتية :

- 1- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
- 2- حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب.
- 3- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.
- 4- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.
- 5- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.
- 6- تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.

أنواع الرقابة الداخلية :

تقسم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

- 1- الرقابة الإدارية: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة، وتقارير الأداء، وللرقابة على الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

- 2- الرقابة المحاسبية: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ويضم هذا النوع متعددة منها - على سبيل المثال - اتباع نظام القيد المزدوج واستخدام حسابات المراقبة (الإجمالية) موازين المراجعة الدورية واتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم ونظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

3- الضبط الداخلي : ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال, ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية, حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية, كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات. (الخطيب, 2010, ص 15)

المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية:

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية الثلاثة في الرقابة الداخلية السليم:

- 1- خطة تنظيمية.
- 2- نظام محاسبي سليم.
- 3- تحديد الاختصاصات والمسؤوليات.
- 4- مجموعة من العاملين والأكفاء.
- 5- استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية.
- 6- تقييم الأداء. (مصطفى, 2010, ص.16)

المعايير والقوانين بنظام الرقابة الداخلية:

بعد صدور أول تعريف للرقابة الداخلية اهتم الأدب المحاسبي بعدة جوانب مرتبطة بالرقابة الداخلية, وتبلورت هذه الاهتمامات حيث أصدرت الهيئة والجانب المختصة مجموعة من المعايير والقوانين لبيان الجوانب المختلفة للرقابة الداخلية ومن أهم هذه المعايير والقوانين مل يلي:

- 1- المعيار الثاني للعمل الميداني.
- 2- قانون منع الرشاوي.
- 3- تقرير لجنة كوهين. (الخطيب, 2010, ص.30)

*معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي COSO

تعد ادارة الشركة هي المسؤولة بشكل مباشر عن اعداد تقرير عن مدى فعالية النظام الداخلية في الشركات أو تقديم هذا التقرير لمدقق الحسابات الخارجي, ولذلك من أجل أن يتحقق من مدى صدق ما ورد بتقرير الادارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي بالشركة وبالتالي التصديق عليها, كما أنها مسؤولة عن تقديم مدجى فعالية نظام الرقابة الداخلي وفق لمعايير فعالية نظام الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية, التي اذ التزمت بها ادارة الشركة فإن نظام الرقابة الداخلية للشركة سيكون نظاما فعالا, مما يجعل الادارة من خلال هذا النظام الفعال قادرة على اعداد القوائم المالية عادلة يمكن الاعتماد عليها والثقة في ما يرد فيها, وتتضمن هذه المعايير ما يلي:

- 1- معايير فهم وإدراك الادارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية
- 2- معايير تكامل مكونات او اجراء نظام الرقابة الداخلية
- 3- معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية
- 4- معيار كفاءة ادارة التدقيق الداخلي
- 5- مدى استخدام المعلومات والاستفادة منها (الصحن واخرون, 2007, ص.46)

منهجية الدراسة: تقوم هذه الدراسة على استخدام منهجين من مناهج البحث العلمي هما:
أ- المنهج الوصفي التحليلي: وقد استخدم هذا المنهج لاستعراض أهم الأدبيات ذات العلاقة "بمدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة".

ب- منهج البحث الميداني: وتم استخدامه لتغطية الجانب التطبيقي من هذه الدراسة، والذي تحاول من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة، واستخلاص نتائجها من الاعتماد على الاستبانة التي تم تطويرها لأغراض الدراسة وفقاً للخطوات العلمية المتعارف عليها.

مجتمع الدراسة وعينتها: يتكون مجتمع الدراسة من شركات ومؤسسات التدقيق المالي والمحاسبي. عينة الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة من المحاسبين القانونيين في الأردن، حيث تم توزيع (100) استبانة على عدد من المحاسبين القانون، وبعد استرجاع الاستبانات تم استبعاد (15) استبانة لعدم صلاحيتها لأغراض التحليل الإحصائي، فتمثلت عينة الدراسة النهائية بـ (85) استبانة، ومثلت ما نسبته (85%) من عينة الدراسة، والجدول (1) بوضوح التوزيع الديمغرافي لعينة الدراسة:

الجدول (1)

توزيع أفراد عينة الدراسة

المتغير	التكرار	النسبة المئوية
العمل الحالي		
شريك	21	24.7
مدير	1	1.2
مدقق	63	74.1
المؤهل العلمي		
كلية مجتمع	1	1.2
بكالوريوس	62	72.9
ماجستير	21	24.7
دكتوراه	1	1.2
التخصص العلمي		
محاسبة	85	100
الخبرة العملية		
من 5-10 سنوات	16	18.8
من 10-15 سنة	53	62.4
أكثر من 15 سنة	16	18.8
المجموع	85	%100

أداة الدراسة "الاستبانة": تكونت أداة الدراسة من قسمين كما يلي:

القسم الأول: المعلومات الديمغرافية: والتي تتمثل في:	العمل الحالي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة العملية.
القسم الثاني: فقرات الاستبانة: والتي تتمثل فيما يلي:	
- المحور الأول: تأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي.	(الفقرات من 1-8)
- المحور الثاني: الخطر وإدارته	(الفقرات من 9-11)
- المحور الثالث: فعالية النظام الرقابي	(الفقرات من 12-19)
- المحور الرابع: فعالية لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة	(الفقرات من 20-26)
- المحور الخامس: فعالية وظيفة التدقيق الداخلي.	(الفقرات من 27-32)
- المحور السادس: الرقابة الداخلية	(الفقرات من 33-34)

صدق أداة الدراسة:

لقد تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في عدد من الجامعات الخاصة والحكومية للتحقق من مدى صدق فقراتها، وقد تم الأخذ بأرائهم، وإعادة صياغة بعض الفقرات، وإجراء التعديلات المطلوبة، على نحو دقيق يحقق التوازن بين مضامين الاستبانة في فقراتها، فضلاً عن ذلك، فقد جرى عرض الاستبانة على عينة اختبارية قوامها (20) محاسب قانوني في المؤسسات والشركات المحاسبية من خارج عينة الدراسة، بغرض التعرف إلى درجة استجابة المبحوثين للاستبانة، وعبروا عن رغبتهم في التفاعل مع فقراتها، مما يؤكد صدق الأداة.

ثبات أداة الدراسة:

ولحساب ثبات أداة الدراسة قام الباحث باستخدام طريقة معادلة الاتساق الداخلي باستخدام اختبار كرونباخ ألفا حيث كانت قيم كرونباخ ألفا لجميع متغيرات الدراسة وللاستبانة بشكل عام أعلى من (60%) وهي نسبة مقبولة في البحوث والدراسات، حيث حازت الاستبانة ككل على معامل ثبات بلغ (62%).

المعالجة الإحصائية:

للإجابة عن أسئلة الدراسة تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي وذلك باستخدام الرزمة الإحصائية (SPSS)، ومن أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكذلك استخدم اختبار كرونباخ ألفا للتأكد من ثبات أداة الدراسة، واختبار (ت للعينة الواحدة One Sample t-test) للإجابة عن فرضيات الدراسة.

وقد تم الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات والتي تشمل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع محاور الدراسة والفقرات المكونة لكل محور، وقد تم مراعاة أن يتدرج مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة كما يلي:

موافق تماماً (5)، موافق (4)، متوسط (3)، غير موافق (2)، موافق تماماً (1).

واعتماداً على ما تقدم فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها على النحو الآتي: (3.67 - فما فوق: مرتفع)، (2.66-1.33: متوسط)، (1.33 - فما دون: منخفض).

عرض النتائج:

فيما يلي عرضاً لنتائج الدراسة من خلال الإجابة عن أسئلة وفرضيات الدراسة، والتي تفسر مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختيار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة.

الإجابة عن السؤال الأول: كيفية قيام مجلس الإدارة خصوصاً والمدراء عموماً بتأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي؟

للإجابة عن السؤال الأول تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على استجابات أفراد عينة الدراسة عن كيفية قيام مجلس الإدارة خصوصاً والمدراء عموماً بتأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي، والجدول (2) يوضح ذلك.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور (تأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي) مرتبة ترتيباً تنازلياً..

الترتيب	المستوى حسب المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الجدول (2) الفقرة	الرقم
1	مرتفع	0.75	4.51	يكون الأداء والحوافز المستهدفة معقولة وواقعية أم أنها تشكل عبئاً وتحقق نتائج قصيرة الأجل فقط.	3
2	مرتفع	0.96	3.98	تدخل الأخلاق تدخل من ضمن المعطيات المستخدمة في تقييم أداء الأفراد والأقسام.	5
3	مرتفع	0.67	3.93	من الواضح أن أية تقارير مالية مزورة سوف يتم كشفها ولن تهمل.	4
4	مرتفع	0.93	3.82	تفاعل الإدارة مناسب عند سماع أخبار سيئة من المساعدين وأقسام العمل الأخرى.	6
5	مرتفع	0.93	3.69	توجد آلية لمعالجة المشاكل الأخلاقية الطارئة.	7
6	مرتفع	0.96	3.61	تكون أخطار العمل معروفة ويتم مناقشتها مع مجلس الإدارة.	8
7	مرتفع	0.99	3.60	توجد قوانين مكتوبة لتصرفات الموظفين وتم تعزيزها بالتدريب والاتصالات النازلة والنشرات الدورية من قبل الموظفين الأساسيين.	2
8	مرتفع	1.19	3.20	يعتبر أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين مثلاً يومياً يحتذى به في الأخلاق والاستقامة.	1
	مرتفع	0.92	3.79	المتوسط العام الحسابي	

يتضح من الجدول رقم (2) أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور (تأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي)، تراوحت ما بين (4.51 و 3.20)، حيث حاز المحور على متوسط حسابي إجمالي (3.79) وهو من المستوى المرتفع، فقد حازت الفقرة رقم (3) على أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (4.51)، وانحراف معياري (0.75) وهو من المستوى المرتفع، حيث نصت الفقرة على (يكون الأداء والحوافز المستهدفة معقولة وواقعية أم

أنها تشكل عبئاً وتحقق نتائج قصيرة الأجل فقط). وفي المرتبة الثانية جاءت الفقرة رقم (5) والتي حازت على متوسط حسابي بلغ (3.98) وبتحرف معياري (0.96)، والتي نصت على (تدخل الأخلاق تدخل من ضمن المعطيات المستخدمة في تقييم أداء الأفراد والأقسام).

في المقابل جاءت الفقرة رقم (1) في المرتبة الأخيرة حيث حازت على متوسط حسابي (3.20)، وانحرف معياري (1.19) وهي من المستوى المرتفع، حيث نصت الفقرة على أن (يعتبر أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين مثلاً يومياً يحتذى به في الأخلاق والاستقامة).

وهذا يفسر أن يقيم مجلس الإدارة خصوصاً والإدارة عموماً بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي في الشركة بدرجة عالية وممتازة تضمن الأخلاق الجيدة والحميدة والتصرفات اللائقة داخل المؤسسة، وبالتالي ينعكس هذا الأمر على سمعة المؤسسة.

الإجابة عن السؤال الثاني: كيف تتعرف المنشأة الخطر وتديره؟

للإجابة عن السؤال الثاني تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على استجابات أفراد عينة الدراسة عن كيفية التعرف من قبل المنشأة على الخطر وإدارته، والجدول (3) يوضح ذلك.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور (الخطر وإدارته) مرتبة ترتيباً تنازلياً..

الرقم	الجدول (3) الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى حسب المتوسط	الترتيب
11	تكون الرقابة في موقع يضمن أن قرارات الإدارة تم اتخاذها بشكل صحيح.	3.45	1.09	مرتفع	1
9	يتم التعرف على المعلومات ذات الصلة والتي يعتمد عليها سواء كانت داخلية أو خارجية ومعالجتها وإيصالها بالوقت المحدد إلى الجهات في المواقع ذات الصلة.	3.42	0.92	مرتفع	2
10	يتم التعرف على الأخطار ومن ثم تحليلها واتخاذ الإجراءات اللازمة عليها ومن ثم تحديدها.	3.35	0.88	مرتفع	3
	المتوسط العام الحسابي	3.41	0.96	مرتفع	

يتضح من الجدول رقم (3) أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور (الخطر وإدارته)، تراوحت ما بين (3.45) و (3.35)، حيث حاز المحور على متوسط حسابي إجمالي (3.41) وهو من المستوى المرتفع، حيث حازت الفقرة رقم (11) على أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (3.45)، وانحرف معياري (1.09) وهو من المستوى المرتفع، حيث نصت الفقرة على (تكون الرقابة في موقع يضمن أن قرارات الإدارة تم اتخاذها بشكل صحيح). وفي المقابل جاءت الفقرة رقم (10) حيث حازت على متوسط حسابي (3.35) وانحرف معياري (0.88)، وهو من المستوى المرتفع، والتي نصت على (يتم التعرف على الأخطار ومن ثم تحليلها واتخاذ الإجراءات اللازمة عليها ومن ثم تحديدها).

وهذا يفسر أن المنشأة تتعرف على الأخطار بشكل جيد وتديرها وتجد لها الحلول بشكل ممتاز .
الإجابة عن السؤال الثالث: كيف تقيم المنشأة نظامها الرقابي لتتأكد من أنه فعال؟
للإجابة عن السؤال الثالث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على استجابات أفراد عينة الدراسة عن كيفية تقييم المنشأة لنظامها الرقابي ولتأكد أنه فعال، والجدول (4) يوضح ذلك.
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور (النظام الرقابي) مرتبة ترتيباً تنازلياً..

الرقم	الجدول (4) الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى حسب المتوسط	الترتيب
16	الأشخاص الذين يقومون بالتقييم لديهم خبرات مناسبة أو مسؤولين متمكنين بالمعرفة والعلاقات.	4.08	0.60	مرتفع	1
17	توجد معايير مستخدمة في تقييم الرقابة.	4.02	0.53	مرتفع	2
18	يتم التقرير عن عيوب الرقابة إلى الإدارة العليا ويتم تصحيحها على أسس وقتية منتظمة.	3.86	0.69	مرتفع	3
15	التقييم الدوري والمنتظم لنظام الرقابة تقوم المنشأة بإجرائه وتوثيقه.	3.74	0.86	مرتفع	4
14	تقوم الإدارة بتكليف المهام بشكل واضح للتدريب والمراقبة للرقابة الداخلية.	3.58	0.93	مرتفع	5
12	يمارس المدراء التنفيذيين والإدارة عملهم الرقابي أم يقومون بتفويض صلاحياتهم إلى الموظفين الماليين والمدققين.	3.54	0.84	مرتفع	6
19	عناصر الرقابة التي يتم بناءها كنظام جديد صممت بشكل متتابع ومنتظم.	3.51	0.75	مرتفع	7
13	من خلال قيام الإدارة بأعمالها التشغيلية تقوم بمراقبة أداءها الرقابي بشكل روتيني.	3.44	0.75	مرتفع	8
	المتوسط العام الحسابي	3.72	0.74	مرتفع	

يتضح من الجدول رقم (4) أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور (النظام الرقابي)، تراوحت ما بين (4.08 و 3.44)، حيث حاز المحور على متوسط حسابي إجمالي (3.72) وهو من المستوى المرتفع، حيث حازت الفقرة رقم (16) على أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (4.08)، وانحراف معياري (0.60) وهو من المستوى المرتفع، حيث نصت الفقرة على (الأشخاص الذين يقومون بالتقييم لديهم خبرات مناسبة أو مسؤولين متمكنين بالمعرفة والعلاقات). وفي المرتبة الثانية جاءت الفقرة رقم (17) والتي حازت على متوسط حسابي بلغ (4.02) وانحراف معياري (0.53)، والتي نصت على (توجد معايير مستخدمة في تقييم الرقابة).

وفي المقابل جاءت الفقرة رقم (13) بالمرتبة الأخيرة حيث حازت على متوسط حسابي بلغ (3.44) وانحراف معياري (0.75)، وهو من المستوى المرتفع أيضاً حيث نصت الفقرة على (من خلال قيام الإدارة بأعمالها التشغيلية تقوم بمراقبة أداءها الرقابي بشكل روتيني).

وهذا يفسر أن تقييم المنشأة لنظامها الرقابي كان فعالاً وتستخدم المعايير الجيدة في تقييم الرقابة.

الإجابة عن السؤال الرابع:

كيف تحدد أو تقرر فيما إذا كانت لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة فعالة؟

للإجابة عن السؤال الرابع تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على استجابات أفراد عينة الدراسة حول كيفية أن تحدد أو تقرر فيما إذا كانت لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة فعالة، والجدول (5) يوضح ذلك.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور (فعالية لجنة الرقابة المنبثقة عن مجلس الإدارة) مرتبة ترتيباً تنازلياً..

الرقم	الجدول (5) الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى حسب المتوسط	الترتيب
20	قام مجلس الإدارة مؤخراً بمراجعة كفاءة اللوائح المكتوبة للجان التدقيق.	3.14	0.97	مرتفع	1
21	أعضاء لجنة التدقيق مستقلين عن الإدارة.	3.08	1.10	مرتفع	2
22	أعضاء لجنة التدقيق يمتلكون قدرات مناسبة تمزج بين خبرات الرقابة المالية والخبرات التشغيلية.	3.02	1.08	مرتفع	3
23	إن لجنة التدقيق قادرة على فهم ومراقبة بنية رقابة المنشأة باتساعها.	2.88	1.11	مرتفع	4
26	توجد علاقة قوية وذات معنى بين لجنة تدقيق مجلس الإدارة والأطراف الأخرى مثل المدققين الخارجيين المستقلين والمدققين الداخليين والمدير المالي والمدراء التنفيذيين للوحدات التشغيلية الأخرى.	2.81	0.82	مرتفع	5
24	تقوم لجنة التدقيق بالإشراف على الملائمة، المصادقية، والأمور ذات الصلة مالياً وتشغيلياً وتقريرها لمجلس الإدارة والمستثمرين والأطراف الأخرى الخارجية.	2.42	1.17	متوسط	6
25	تقوم لجنة التدقيق بالتأكد من وجود المعايير الأخلاقية والتأكد من مدى الالتزام بها.	2.42	1.10	متوسط	7
	المتوسط العام الحسابي	2.83	1.05	مرتفع	

يتضح من الجدول رقم (5) أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور (فعالية لجنة الرقابة المنبثقة عن مجلس الإدارة)، تراوحت ما بين (3.14 و 2.42)، حيث حاز المحور على متوسط حسابي إجمالي (2.83) وهو من

المستوى المرتفع، حيث حازت الفقرة رقم (20) على أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (3.14)، وبانحراف معياري (0.97) وهو من المستوى المرتفع، حيث نصت الفقرة على (قام مجلس الإدارة مؤخراً بمراجعة كفاءة اللوائح المكتوبة للجان التدقيق). وفي المرتبة الثانية جاءت الفقرة رقم (21) والتي حازت على متوسط حسابي بلغ (3.08) وبانحراف معياري (1.10)، والتي نصت على (أعضاء لجنة التدقيق مستقلين عن الإدارة). وفي المقابل جاءت الفقرة رقم (25) بالمرتبة الأخيرة حيث حازت على متوسط حسابي بلغ (2.42) وانحراف معياري (1.10)، والتي نصت على (تقوم لجنة التدقيق بالتأكد من وجود المعايير الأخلاقية والتأكد من مدى الالتزام بها). وهذا يفسر بأن فعالية لجنة المراقبة المنبثقة عن مجلس الإدارة ذات أداء جيد وفعال. الإجابة عن السؤال الخامس: كيف تعرف أن وظيفة التدقيق الداخلي فعالة؟ للإجابة عن السؤال الخامس تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على استجابات أفراد عينة الدراسة حول التعرف عن كيفية أن وظيفة التدقيق الداخلي فعالة، والجدول (6) يوضح ذلك. عينة الدراسة حول التعرف عن كيفية أن وظيفة التدقيق الداخلي فعالة، والجدول (6) يوضح ذلك. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور (فعالية وظيفة التدقيق الداخلي) مرتبة ترتيباً تنازلياً..

الرقم	الجدول (6) الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى حسب المتوسط	الترتيب
31	تغطي تقارير التدقيق المواضيع الصحيحة وتوزع إلى الأشخاص المعنيين ويتم إعدادها بالوقت المناسب.	4.47	0.75	مرتفع	1
32	يملك عناصر مدراء التدقيق خبرات مناسبة.	4.31	0.94	مرتفع	2
28	تتم مراجعة الأهداف المكتوبة لمسؤوليات التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق بهدف اكتشاف كفاءتها.	3.86	0.97	مرتفع	3
30	يملك التدقيق الداخلي خطوط اتصال مفتوحة ودخول خاص إلى جميع الموظفين بالإضافة إلى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة.	3.78	0.71	مرتفع	4
29	العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدراء التنفيذيين داخل المنشأة مناسبة ومتلائمة.	3.69	0.71	مرتفع	5
27	يلاقي التدقيق الداخلي دعم الإدارة العليا ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة.	3.45	0.98	مرتفع	6
	المتوسط العام الحسابي	3.93	0.84	مرتفع	

يتضح من الجدول رقم (6) أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور (فعالية وظيفة التدقيق الداخلي)، تراوحت ما بين (4.74 و 3.45)، حيث حاز المحور على متوسط حسابي إجمالي (3.93) وهو من المستوى المرتفع، حيث حازت الفقرة رقم (31) على أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (4.74)، وبانحراف معياري (0.75) وهو من المستوى المرتفع، حيث نصت الفقرة على (تغطي تقارير التدقيق المواضيع الصحيحة وتوزع إلى الأشخاص المعنيين ويتم إعدادها بالوقت المناسب). وفي المرتبة الثانية جاءت الفقرة رقم (32) والتي حازت على متوسط

حسابي بلغ (4.31) وانحراف معياري (0.94)، والتي نصت على (يمتلك عناصر مدرء التدقيق خبرات مناسبة).

وفي المقابل جاءت الفقرة رقم (27) بالمرتبة الأخيرة حيث حازت على متوسط حسابي بلغ (3.45)، وانحراف معياري (0.98)، حيث نصت الفقرة على (يلقي التدقيق الداخلي دعم الإدارة العليا ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة). وهذا يفسر بأن وظيفة التدقيق ذات فعالية ممتازة.

الإجابة عن السؤال السادس: كيف تتأكد أن الرقابة الداخلية في المنشأة تقوم فعلاً بوظيفتها؟ للإجابة عن السؤال السادس تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على استجابات أفراد عينة الدراسة حول كيفية التأكد بأن الرقابة الداخلية في المنشأة تقوم فعلاً بوظيفتها، والجدول (7) يوضح ذلك. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور (الرقابة الداخلية في المنشأة) مرتبة ترتيباً تنازلياً..

الرقم	الجدول (7) الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى حسب المتوسط	الترتيب
34	تساعد الرقابة الجيدة المنشأة للوصول إلى ما تريد من خلال تقليل الأخطاء والغير متوقع.	4.22	1.14	مرتفع	1
33	يمكن أن تحقق الرقابة الداخلية النجاح بوجود الإدارة الضعيفة واتخاذ القرارات السيئة أو بالتصرفات اللاأخلاقية أو التحايل على الرقابة.	3.19	1.21	مرتفع	2
	المتوسط العام الحسابي	3.71	1.17	مرتفع	

يتضح من الجدول رقم (7) أن المتوسطات الحسابية لهذا المحور (الرقابة الداخلية في المنشأة)، تراوحت ما بين (4.22 و 3.19)، حيث حاز المحور على متوسط حسابي إجمالي (3.71) وهو من المستوى المرتفع، حيث حازت الفقرة رقم (34) على أعلى متوسط حسابي حيث بلغ (4.22)، وانحراف معياري (1.14) وهو من المستوى المرتفع، حيث نصت الفقرة على (تساعد الرقابة الجيدة المنشأة للوصول إلى ما تريد من خلال تقليل الأخطاء والغير متوقع).

وفي المقابل جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (33) حيث حازت على متوسط حسابي بلغ (3.19)، وانحراف معياري (1.21)، وهو من المستوى المرتفع أيضاً، حيث نصت الفقرة على (يمتلك عناصر مدرء التدقيق خبرات مناسبة).

وفي المقابل جاءت الفقرة رقم (27) بالمرتبة الأخيرة حيث حازت على متوسط حسابي بلغ (3.45)، وانحراف معياري (0.98)، حيث نصت الفقرة على (يمكن أن تحقق الرقابة الداخلية النجاح بوجود الإدارة الضعيفة واتخاذ القرارات السيئة أو بالتصرفات اللاأخلاقية أو التحايل على الرقابة).

وهذا يفسر أن الرقابة الداخلية تقوم بدورها وعملها بشكل ممتاز داخل المنشأة.

اختبار فرضيات الدراسة:

للإجابة عن فرضيات الدراسة استخدم الباحث اختبار (ت) للعينة الواحدة (One Sample T-test)، وفيما يلي عرضاً لاختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: H_01 : لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية قيام مجلس الإدارة خصوصاً والمدراء عموماً بتأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي.

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار (One Sample T-test) للتعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية قيام مجلس الإدارة خصوصاً والمدراء عموماً بتأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي، والجدول (8) يوضح ذلك:

الجدول (8): اختبار (One Sample T-test) للتعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية قيام مجلس الإدارة خصوصاً والمدراء عموماً بتأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
3.79	0.502	14.534	1.96	84	0.000

نلاحظ من نتائج اختبار (ت) المبينة في الجدول (8) للعينة الواحدة وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية قيام مجلس الإدارة خصوصاً والمدراء عموماً بتأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي، حيث بلغ متوسط الإجابات على فقرات مقياس (3.79) وهو أعلى من متوسط المقياس الافتراضي (3).

وأثبتت نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الافتراضي، حيث بلغت قيمة (ت) المحسوبة (15.534) وهي أعلى من قيمة (ت) الجدولية، وبناءً عليه تقبل فرضية الدراسة وترفض الفرضية الصفرية.

الفرضية الثانية: H_02 : لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تتعرف المنشأة على الخطر وتديره. لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار (One Sample T-test) للتعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية التعرف من قبل المنشأة على الخطر وإدارته، والجدول (9) يوضح ذلك:

الجدول (9): اختبار (One Sample T-test) للتعرف من قبل المنشأة على الخطر وإدارته

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
3.41	0.673	5.584	1.96	84	0.000

* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)

نلاحظ من نتائج اختبار (ت) المبينة في الجدول (9) للعينة الواحدة وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية التعرف من قبل المنشأة على الخطر وإدارته، حيث بلغ متوسط الإجابات على فقرات مقياس (3.40) وهو أعلى من متوسط المقياس الافتراضي (3).

وأثبتت نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الافتراضي، حيث بلغت قيمة (ت) المحسوبة (5.854) وهي أعلى من قيمة (ت) الجدولية، وبناءً عليه تقبل فرضية الدراسة وترفض الفرضية الصفرية.

الفرضية الثالثة: Ho2: لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تقيم المنشأة نظامها الرقابي لتتأكد أنه فعال.

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار (One Sample T-test) للتعرف على كيف تقيم المنشأة نظامها الرقابي لتتأكد أنه فعال، والجدول (10) يوضح ذلك:

الجدول (10): اختبار (One Sample T-test) للتعرف على تقييم المنشأة لنظامها الرقابي لتتأكد أنه فعال

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
3.72	0.354	18.801	1.96	84	0.000

* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)

نلاحظ من نتائج اختبار (ت) المبينة في الجدول (10) للعينة الواحدة وجود علاقة إيجابية بين التعرف على تقييم المنشأة نظامها الرقابي وفعاليتها، حيث بلغ متوسط الإجابات على فقرات مقياس (3.72) وهو أعلى من متوسط المقياس الافتراضي (3).

وأثبتت نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الافتراضي، حيث بلغت قيمة (ت) المحسوبة (18.801) وهي أعلى من قيمة (ت) الجدولية، وبناءً عليه تقبل فرضية الدراسة وترفض الفرضية الصفرية.

الفرضية الرابعة: Ho2: لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تحدد أو تقرر فيما إذا كانت لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة فعالة.

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار (One Sample T-test) للتعرف على إذا كانت لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة فعالة، والجدول (11) يوضح ذلك:

الجدول (11): اختبار (One Sample T-test) للتعرف من قبل المنشأة على إذا كانت لجنة التدقيق المنبثقة

عن مجلس الإدارة فعالة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
2.83	0.671	2.378	1.96	84	0.020

* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)

نلاحظ من نتائج اختبار (ت) المبينة في الجدول (11) للعينة الواحدة وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إذا كانت لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة وفعاليتها، حيث بلغ متوسط الإجابات على فقرات مقياس (2.82) وهو أعلى من متوسط المقياس الافتراضي (3).

وأثبتت نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الافتراضي، حيث بلغت قيمة (ت) المحسوبة (2.378) وهي أعلى من قيمة (ت) الجدولية، وبناءً عليه تقبل فرضية الدراسة وترفض الفرضية الصفرية.

الفرضية الخامسة: Ho2: لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تعرف أن وظيفة التدقيق الداخلي فعالة.

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار (One Sample T-test) للتعرف على أن وظيفة التدقيق فعالة ، والجدول (12) يوضح ذلك:

الجدول (12): اختبار (One Sample T-test) للتعرف على أن وظيفة التدقيق فعالة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
3.93	0.433	19.670	1.96	84	0.000

* دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)

نلاحظ من نتائج اختبار (ت) المبينة في الجدول (12) للعينة الواحدة وجود علاقة إيجابية بين التعرف على وظيفة التدقيق وفعاليتها، حيث بلغ متوسط الإجابات على فقرات مقياس (3.92) وهو أعلى من متوسط المقياس الافتراضي (3).

وأثبتت نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الافتراضي، حيث بلغت قيمة (ت) المحسوبة (19.670) وهي أعلى من قيمة (ت) الجدولية، وبناءً عليه تقبل فرضية الدراسة وترفض الفرضية الصفرية.

الفرضية الخامسة: H_0 : لا يدرك المحاسبين القانونيين في الأردن كيف تتأكد أن الرقابة الداخلية في المنشأة تقوم فعلاً بوظيفتها.

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار (One Sample T-test) للتعرف على أن الرقابة الداخلية في المنشأة تقوم فعلاً بوظيفتها، والجدول (13) يوضح ذلك:

الجدول (13): اختبار (One Sample T-test) للتعرف على أن الرقابة الداخلية في المنشأة تقوم فعلاً

بوظيفتها

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
3.71	0.628	10.360	1.96	84	0.000

* دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)

نلاحظ من نتائج اختبار (ت) المبينة في الجدول (13) للعينة الواحدة وجود علاقة إيجابية بين التعرف على الرقابة الداخلية في المنشأة وقيامها بوظيفتها، حيث بلغ متوسط الإجابات على فقرات مقياس (3.70) وهو أعلى من متوسط المقياس الافتراضي (3).

وأثبتت نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الافتراضي، حيث بلغت قيمة (ت) المحسوبة (10.360) وهي أعلى من قيمة (ت) الجدولية، وبناءً عليه تقبل فرضية الدراسة وترفض الفرضية الصفرية.

النتائج والتوصيات:

النتائج:

- 1- لوحظ ان نتائج الفرضيات اثبتت وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية قيام مجلس الإدارة خصوصا والمدراء عموماً بتأسيس بيئة أخلاقية وثقافية والاحتفاظ بمستوى قوي، وكذلك وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية التعرف من قبل المنشأة على الخطر وإدارته، وايضا على ان المنشأة قادرة على تقييم نظامها الرقابي والتعرف فيما اذا كانت لجان الرقابة تقوم بواجبها و على مدى فاعليتها سواء كانت لجنة التدقيق خارجية او داخلية (منبثقة عن مجلس الادارة).
- 2- ارتبط مفهوم الرقابة الداخلية بالأهداف المرغوب تحقيقها وبالوسائل المساعدة في تحقيق تلك الاهداف.
- 3- تعتبر بيئة الرقابة من اهم عناصر الرقابة الداخلية وهي بمثابة المحطة لباقي العناصر الاخرى، فبدون بيئة الرقابة الداخلية الفعالة تكون باقي العناصر غير مؤثرة وعديمة الفائدة. وتضم بيئة الرقبة مجموعة الاجراءات التي تتعلق بفلسفة الادارة وهيكلها التنظيمي وسياسات واجراءات ادارة الافراد وطرق رقابة الادارة وبجهاز التدقيق الداخلي وكيفية ارتباطه داخل الوحدة الاقتصادية بالأمانة والقيم الاخلاقية التي يتمتع بها العاملين.
- 4- وجود علاقة بين فهم وادراك الهدف من هيكل الرقابة الداخلية وبين تحقيق اهداف التقارير المالية.

التوصيات:

بناء على النتائج التي تم ذكرها توصي الدراسة بما يلي :

- 1- ضرورة فهم وادراك الادارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية وذلك لعلاقته المباشرة في تحقيق اهداف الشركة.
- 2- التركيز على ضرورة ان يتوافر في موظفي الرقابة الداخلية عنصر الاستقامة والقيم الاخلاقية والالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في الشركة.
- 3- ضرورة مواكبة الرقابة الداخلية لمستجدات عملية التدقيق مع الاخذ بعين الاعتبار متطلبات التدقيق الداخلي.
- 4- ضرورة الاستفادة من الامكانيات الهائلة لنظم التكنولوجيا الحديثة في مجال العمل للرقابة الداخلية تحقيقا لمزايا هذه النظم في اجراءات تطوير العمل لديها.
- 5- يجب تخصيص اقسام مستقلة في الهيكل التنظيمي لكل الوحدات والعمل على فصل الواجبات بين العاملين في هذه الوحدات تحقيقا لأهداف الرقابة الداخلية.
- 6- استمرارية البحوث المحاسبية بشكل عام والرقابية بشكل خاص من اجل تطوير العمل الرقابي في هذا المجال.

المراجع:

- بني خالد، طارق "مدى توفير اساليب الرقابة الداخلية لضمان امن المعلومات المحاسبية في المصارف التجارية الاردنية" رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الاردن سنة 2009.
- ثامر عوض "العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية في البنوك وجودة الخدمات المصرفية" رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية- غزة. سنة 2012.
- خالد الخطيب، المفاهيم الحديثة في الرقابة الداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع (2010)
- رائد عبدربه، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع،(2003)
- الصحن، عبدالفتاح، وسرايا، محمد، نصر، عبد الوهاب، وشحاته السيد، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، (2007).
- الصمادي، محمد مصطفى، "دور التدقيق الداخلي في تقييم فعالية الرقابة الداخلية في الشركات المالية العامة الاردنية" رسالة ماجستير، جامعة جدارا، الاردن، سنة 2010.
- عبد الرزاق محمد عثمان ، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، (2010)
- عبدالفتاح محمد الصحن، محمد السرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، (2006)
- عبدالفتاح، محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديد للنشر (2001)
- على عبدالله ذنبيات ونوال الكفوس "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الاردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية" مجلة الدراسات للعلوم الادارية، المجلد رقم 39، العدد 1، سنة 2012.
- العنزي، سامية محمد وليد " مدى التزام المصارف التجارية الاردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية على أنشطة التجارة الالكترونية من وجهة نظر المقق الخارجي"، رسالة ماجستير، الجامعة الاردنية، سنة 2010.
- فتحي رزق السوافيري واحمد عبدالملك ، الرقابة الداخلية ، الدار الجامعية،(2001)
- القبانى، ثناء، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والالكتروني، الدار الجامعية، (2003)
- لجنة رعاية التنظيمات الادارية (Treadway Commission) اصدارات سنة 2009

دراسة استطلاعية لقياس مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لاختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة
السادة / المحاسبين القانونيين الأردنيين المحترمين
القسم الأول: معلومات عامة

أولاً: العمل الحالي			
أ- شريك	ب- مدير	ج- رئيس	د- مدقق
ثانياً: المؤهل العلمي			
أ. كلية مجتمع	ب- بكالوريوس	ج. ماجستير	د- دكتوراه
ثالثاً: التخصص العلمي			
أ. المحاسبة		ب. غير ذلك	
رابعاً: الخبرة العملية (بالسنوات):			
أ. أقل من 5	ب. من 5 إلي 10	ج. من 10 إلي 15	د. أكثر من 15

القسم الثاني: العبارات الخاصة بالدراسة*

يرجى التكرم بعد قراءة العبارات التالية، اختيار الإجابات المناسبة المقابلة لها...

العبارة	موافق تماماً	موافق	متوسط	غير موافق	غير موافق تماماً
1- يعتبر اعضاء مجلس الادارة والمدراء التنفيذيين مثالا يوميا يحتذى به في الاخلاق والاستقامة؟.					
2- توجد قوانين مكتوبة لتصرفات الموظفين وتم تعزيزها بالتدريب والاتصالات النازلة والنشرات الدورية من قبل الموظفين الاساسيين					
3- يكون الاداء والحوافز المستهدفة معقولة وواقعية ام انها تشكل عبئ وتحقق نتائج قصيرة الاجل فقط					
4- من الواضح ان اية تقارير مالية مزورة سوف يتم كشفها ولن تهمل					
5- تدخل الاخلاق تدخل من ضمن المعطيات المستخدمة في تقييم أداء الافراد والاقسام					
6- تفاعل الادارة مناسب عند سماع اخبار سيئة من المساعدين واقسام العمل الاخرى					

* العبارات من 1-8 تقيس الفرضية الأولى-- العبارات من 9-11 تقيس الفرضية الثانية- العبارات من 12-19 تقيس الفرضية الثالثة-- العبارات من 20-26 تقيس الفرضية الرابعة- العبارات من 27-32 تقيس الفرضية الخامسة - العبارات من 33-34 تقيس الفرضية السادسة.

				7- توجد آلية لمعالجة المشاكل الاخلاقية الطارئة
				8- تكون اخطار العمل معروفة ويتم مناقشتها مع مجلس الادارة
				9- يتم التعرف على المعلومات ذات الصلة والتي يعتمد عليها سواء كانت داخلية أو خارجية ومعالجتها وايصالها بالوقت المحدد الى الجهات في المواقع ذات القرار
				10- يتم التعرف على الاخطار ومن ثم تحليلها واتخاذ الاجراءات اللازمة عليها ومن ثم تحيدها
				11- تكون الرقابة في موقع يضمن ان قرارات الادارة تم اتخاذها بشكل صحيح
				12- يمارس المدراء التنفيذيين والادارة عملهم الرقابي ام يقومون بتفويض صلاحياتهم الى الموظفين الماليين والمدققين
				13- من خلال قيام الادارة باعمالها التشغيلية تقوم بمراقبة اداءها الرقابي بشكل روتيني .
				14- تقوم الادارة بتكليف المهام بشكل واضح للتدريب والمراقبة للرقابة الداخلية.
				15- التقييم الدوري والمنتظم لنظام الرقابة تقوم المنشأة بأجراءة وتوثيقه.
				16- الاشخاص الذين يقومون بالتقييم لديهم خبرات مناسبة أو مسؤولين متمكنين بالمعرفة والعلاقات.
				17- توجد معايير مستخدمة في تقييم الرقابة.
				18- يتم التقرير عن عيوب الرقابة الى الادارة العليا ويتم تصحيحها على اسس وقتية منتظمة.
				19- عناصر الرقابة التي يتم بناءها كنظام جديد صممت بشكل متتابع ومنتظم .
				20- قام مجلس الادارة مؤخرا بمراجعة كفاءة اللوائح المكتوبة للجان التدقيق .
				21- اعضاء لجنة التدقيق مستقلين عن الادارة.
				22- اعضاء لجنة التدقيق يمتلكون قدرات مناسبة تمزج بين خبرات الرقابة المالية والخبرات التشغيلية.
				23- ان لجنة التدقيق قادرة على فهم ومراقبة بنية رقابة المنشأة بأتساعها.

				24- تقوم لجنة التدقيق بالاشراف على الملائمة , المصادقية, والامور ذات الصلة مالياً وتشغيلياً و تقريرها لمجلس الادارة والمستثمرين والاطراف الاخرى الخارجية.
				25- تقوم لجنة التدقيق بالتأكد من وجود المعايير الاخلاقية والتأكد من مدى الالتزام بها.
				26- توجد علاقه قوية وذات معنى بين لجنة تدقيق مجلس الادارة والاطراف الاخرى مثل المدققين الخارجيين المستقلين والمدققين الداخليين والمدير المالي والمدراء التنفيذيين للوحدات التشغيلية الاخرى.
				27- يلقى التدقيق الداخلي دعم الادارة العليا ولجنة التدقيق ومجلس الادارة .
				28- تتم مراجعة الاهداف المكتوبة لمسؤوليات التدقيق الداخلي من قبل لجنة التدقيق بهدف اكتشاف كفاءتها .
				29- العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدراء التنفيذيين داخل المنشأة مناسبة وملائمة.
				30- يمتلك التدقيق الداخلي خطوط اتصال مفتوحة ودخول خاص الى جميع الموظفين بالاضافة الى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الادارة.
				31-تغطي تقارير التدقيق المواضيع الصحيحة وتوزع الى الاشخاص المعنيين ويتم اعدادها بالوقت المناسب.
				32- يمتلك عناصر مدراء التدقيق خبرات مناسبة.
				33- يمكن ان تحقق الرقابة الداخلية النجاح بوجود الادارة الضعيفة واتخاذ القرارات السيئة او بالتصرفات اللااخلاقية او التحايل على الرقابة.
				34- تساعد الرقابة الجيدة المنشأة للوصول الى ما تريد من خلال تقليل الاخطاء والغير متوقع.

ونشكر لسيادتكم تعاونكم معنا

الباحث