



دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية  
وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية  
(دراسة ميدانية)

**The Role of Boards of Directors in Applying Internal  
Controlling Standards and its Impact on Achieving the  
Objectives of Kuwait Industrial Companies  
(Field Study )**

إعداد الطالب

فايز مرزوق حمد صعفاك العازمي

الرقم الجامعي (400920109)

إشراف

الأستاذة الدكتورة رشا حمادة

قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

2012 م

## التفويض

أنا فايز مرزوق حمد صعفاك العازمي أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: فايز مرزوق حمد صعفاك العازمي

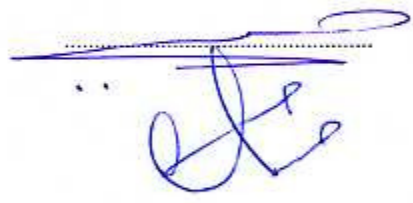
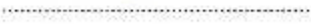
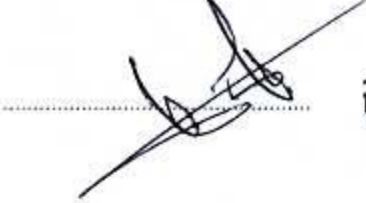
التاريخ: 2012 / 5 / 19

  
التوقيع:

## قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية

وقد أجزت بتاريخ 19 / 5 / 2012

التوقيع	أعضاء لجنة المناقشة	الاسم
	مشرفاً ورئيساً	الأستاذ الدكتورة رشا حماده
	عضواً	الدكتور خالد جمال جعارات
	ممتحناً خارجياً	الدكتور توفيق حسن عبد الجليل

## شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي منحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسرنني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذتي الجليلة الدكتورة رشا حمادة، التي واكبت هذا الجهد منذ كان فكرةً حتى أصبح حقيقةً رأيت النور برعايتها المباركة وتوجيهاتها الرشيدة.

كما أتقدم بعظيم الشكر والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الشرق الأوسط والإداريين والعاملين فيها على حسن المعاملة وطبيها، كما وأشكر كل من أسهم في إنجاز هذا الجهد سواءً بالتشجيع أو المساندة.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي الكبير: جامعة الشرق الأوسط ممثلةً برئيسها ونوابه الأفاضل على جهودهم الطيبة، كما أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة.

## الإهداء

إلى صاحبة القلب الكبير النابض بالحياة رمز العطاء والطهر النابض في قلبها

والدتي الحبيبة أطل الله في عمرها

إلى الإنسان الذي علّمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح

والدي أطل الله في عمره

إلى أم أطفالي باعثة العزم والتصميم والمثابرة

زوجتي الغالية

إلى الذين قرأت بعيونهم كلماتٍ جددت آمالي في حياة أفضل

أبنائي الاعزاء

إلى من حملوا معي الذكريات وأحلام الطفولة الجميلة وشفافيتها

أشقائي وشقيقاتي

إلى جميع الأحبة والأصدقاء، وإلى كل من قدّم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

## فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	تفويض الجامعة
ج	إجازة الرسالة
د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	فهرس المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال
ط	قائمة الملاحق
ي	الملخص باللغة العربية
ك	الملخص باللغة الإنجليزية
<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>	
2	1-1 مقدمة
4	2-1 مشكلة الدراسة
6	3-1 أهداف الدراسة
6	4-1 أهمية الدراسة
7	5-1 فرضيات الدراسة
9	6-1 التعريفات الإجرائية
11	7-1 حدود الدراسة
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة</b>	
13	المبحث الأول: الإطار النظري
13	1-2 تمهيد
15	2-2 مفهوم الرقابة
17	3-2 تعريف الرقابة الداخلية
19	4-2 أهمية الرقابة الداخلية
20	5-2 عناصر (مقومات) الرقابة الداخلية

21	6-2 مكونات الرقابة الداخلية
31	7-2 معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأميركي (COSO)
40	8-2 أهداف الشركات الصناعية
45	9-2 العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف الشركة
52	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
52	1- الدراسات باللغة العربية
61	2- الدراسات باللغة الانجليزية
71	3- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
<b>الفصل الثالث: منهجية الدراسة</b>	
72	1-3 منهج الدراسة
72	2-3 مجتمع وعينة الدراسة
73	3-3 أدوات الدراسة
75	4-3 صدق وثبات الأداة
77	5-3 نموذج الدراسة
78	6-3 المعالجة الإحصائية
79	7-3 أساليب جمع البيانات والمعلومات
<b>الفصل الرابع: نتائج الدراسة الميدانية</b>	
81	1-4 خصائص عينة الدراسة
82	2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
96	3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة
<b>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات</b>	
105	1-5 النتائج
110	2-5 التوصيات
<b>قائمة المراجع</b>	
113	المراجع باللغة العربية
118	المراجع باللغة الإنجليزية

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
70	الإسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة	الجدول (1-2)
73	الإطار العام للدراسة	الجدول (1-3)
75	قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة	الجدول (2-3)
81	خصائص أفراد عينة الدراسة	الجدول (1-4)
83	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية)	الجدول (2-4)
85	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية)	الجدول (3-4)
87	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية)	الجدول (4-4)
89	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (كفاءة إدارة التدقيق الداخلي)	الجدول (5-4)
91	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها)	الجدول (6-4)
93	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (تحقيق أهداف الشركة)	الجدول (7-4)
96	نتائج اختبار الانحدار المتعدد والانحدار البسيط لتطبيق مجالس الإدارة لمعايير الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف الشركة	الجدول (8-4)
98	نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الأولى	الجدول (9-4)
99	نتائج اختبار الانحدار البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الثانية	الجدول (10-4)
100	نتائج اختبار الانحدار البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الثالثة	الجدول (11-4)
102	نتائج اختبار الانحدار البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الرابعة	الجدول (12-4)
103	نتائج اختبار الانحدار البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الخامسة	الجدول (13-4)



### قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
77	نموذج الدراسة	الشكل (1-3)

### قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
121	أسماء الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية	ملحق رقم ( 1 )
123	أسماء الأساتذة محكمي استنبانة الدراسة	ملحق رقم ( 2 )
124	نموذج الاستنبانة	ملحق رقم ( 3 )

## الملخص

### دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي (COSO) وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية (التشغيلية والتقارير المالية والالتزام). حيث قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية والبالغ عددها (27). أما أفراد عينة الدراسة فتكونت من (111) مستجيباً من أعضاء مجالس الإدارة.

وخلصت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين تطبيق معايير الرقابة الداخلية والمتمثلة بـ (فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية، تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية، فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية، كفاءة إدارة التدقيق الداخلي، ومدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها) وبين تحقيق الأهداف الخاصة بالتقارير المالية وأهداف الالتزام والأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية.

وفي ضوء النتائج أوصى الباحث بضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية، بتكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية واستخدام تكنولوجيا المعلومات، وذلك لعلاقته المباشرة في تحقيق أهداف التقارير المالية أولاً، تليها الأهداف الخاصة بالالتزام ثم الأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية. إضافة لضرورة الاهتمام بفاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية، وذلك لأهميتها في تحقيق أهداف الالتزام أولاً ثم الأهداف التشغيلية وتليها أهداف التقارير المالية، في حين أن الاهتمام بكفاءة إدارة التدقيق الداخلي يحقق أهداف الالتزام أولاً، ثم أهداف التقارير المالية، ثم الأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية.

## **Abstract**

### **The Role of Boards of Directors in Applying Internal Controlling Standards and its Impact on Achieving the Objectives of Kuwait Industrial Companies (Field Study )**

**Prepared by:  
Fayez Marzouq Hamad Safa'ak Al-A'zemi.**

**Supervised by:  
Prof. Dr. Rasha Hammad.**

The study aimed to identifying the role of boards at directors in applying of the internal control standards and its impact on achievement of the Kuwait industrial companies' objectives (operation, financial and commitment ). The population of study consisted of all industrial companies listed in the Kuwait stock exchange, that they were (27). But the members of the sample of the study consisted of (111) respondents of the administrative boards members.

The results of the study concluded to that there is a relation between applications of the internal control standards; represented by (understanding and grasp the administration for the purpose of the internal observation structure, integration of the components or parts of the internal observation, effectiveness of each part of the internal observation structure's parts, efficiency of administration of the internal audit and the extent of the use of information technology and benefit from it) and achievement the financial report, commitment goal and executive goal of the Kuwait industrial companies.

In the light of the results, the researcher recommended to the necessity of understanding and grasp the administration for the purpose of the internal observation structure, components or parts of the internal observation integration, use information technology, because of its direct relation in achievement the financial report goal, commitment goal and executive goal of the Kuwait industrial companies' objectives. In addition attention with efficiency to the parts of the internal structure in the Kuwait industrial companies' because of the importance achievement the commitment goal, executive goal and financial report goal in Kuwait Industrial Companies. Otherwise attention with efficiency auditing management achievement the commitment goal, financial report goal and executive goal in Kuwait Industrial Companies.

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة

2-1 مشكلة الدراسة

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 التعريفات الإجرائية

7-1 حدود الدراسة

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1-1 مقدمة

شهدت بداية الألفية الثالثة اهتماماً متزايداً بالرقابة الداخلية من قبل الشركات والمؤسسات في الدول المتقدمة، خاصة بعد الأزمات المالية والأنهيارات التي تعرضت لها الشركات مثل شركة انرون Enron وشركة وورد كم World com، إذ تتبع هذه الأنهيارات والأزمات طرح العديد من التساؤلات من جانب المستفيدين من التقارير المالية حول دور الرقابة الداخلية في الحد من هذه الأنهيارات، الأمر الذي دفع بالعديد من الشركات إلى إنشاء إدارات مستقلة للرقابة الداخلية مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية المؤهلة التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفاعلية المطلوبين.

لقد أسهم كبر حجم المشروعات، وظهور الشركات متعددة الجنسيات والشركات الدولية التي تمتاز بتعدد مالكيها وتعقد عملياتها، في وضع أنظمة للرقابة الداخلية تكفل حسن سير العمل والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا، بإذ تكفل هذه الأنظمة تنفيذ الإجراءات التي تتخذها الشركات في مواجهة المخاطر والحد منها، من خلال وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة، يشكل حماية للشركة من المخاطر التي تواجهها ويقلل من احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن.

وقد ظهرت الحاجة نتيجة لما سبق، إلى وجود نظرة جديدة نحو دور مجالس الإدارة في الشركات المدرجة في أسواق المال لحماية الشركات من تلك المخاطر وذلك إما

بإيجاد وسائل وأدوات رقابية جديدة أو تفعيل الوسائل والأدوات المالية، وعليه يمكن النظر إلى الضبط والرقابة لأنشطة الشركة كأحد هذه الوسائل والأدوات، عن طريق اتباع معايير لأنظمة الرقابة الداخلية توفر للإدارة سبل تحقيق أهدافها، وهذا ما أكده قانون ( Sarbanes Oxly - ) لعام 2002 وخاصة في القسم 404 منه الذي جاء نتيجة لازدياد حالات التعثر المالي التي أثقلت كاهل الاقتصاد الأمريكي. كما ألزمت كلاً من لجنة البورصة والأسهم الأمريكية، ومجلس الإشراف المحاسبي الشركات الأمريكية المدرجة في سوق نيويورك تبني تقرير الرقابة الداخلية المنشور الرقابة الداخلية إطار متكامل (COSO) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework ليصبح بذلك المرجع الأكثر تطبيقاً في الشركات الأمريكية والعديد من الشركات في مختلف بلدان العالم. كما اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين والمدققين (IFAC) عام 2009 بالرقابة الداخلية، وذلك من خلال ما ورد في معيار التدقيق رقم 315 بعنوان فهم بيئة المنشأة وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للرقابة الداخلية.

وتعتمد حالياً كثير من دول العالم على النموذج الأمريكي (COSO) كمعايير للرقابة الداخلية بعدة مرجعية عالمية لنظم الرقابة الداخلية في الشركات. وتعد الإدارة هي المسؤولة عن وضع نظام الرقابة الداخلية في الشركة، بهدف المحافظة على الموجودات تسهيل إنجاز العمل الإداري والإسهام في أداءه بكفاءة عالية، وفي أسرع وقت وبأيسر الطرق، بما تؤدي إلى التأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفق السياسات المقررة، وتزويدها بالمعلومات والبيانات عما يجري على أرض

الواقع لغايات المساءلة والمحاسبة والتطوير، وذلك بمساعدة خبراء ومستشارين مهنيين، إلا أن الفجوة بين واقع الحال وما يجب أن يكون عليه الحال، قد دفع الباحث لإلقاء الضوء على دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، التي حددها الباحث بالأهداف التشغيلية والأهداف المتعلقة بالتقارير المالية والمتعلقة بالالتزام.

لذلك جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على هذا الدور، من الناحية النظرية وكذلك من الناحية الميدانية من خلال استبيان، إذ مثلت الشركات الصناعية الكويتية مجتمع الدراسة، أما وحدة التحليل فقد كانت أعضاء مجالس الإدارة في هذه الشركات وكذلك المكلفين بإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك لعلاقتهم المباشرة بموضوع الدراسة الحالية، لذلك فإن أهمية هذه الدراسة تنبع من كونها تسهم في إيجاد قاعدة معلومات وبيانات حول المخاطر في ممارسة هذه الوظيفة المهمة في الشركات الصناعية الكويتية.

## 2-1 مشكلة الدراسة

تتمحور مشكلة الدراسة حول محدودية وقصور مجلس الإدارة في القيام بوظيفة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية بالاعتماد على معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي (COSO).

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة من خلال الإجابة عن السؤال الرئيسي

الآتي: هل توجد علاقة بين تطبيق مجالس الإدارة لمعايير الرقابة الداخلية في الشركات

الصناعية وبين تحقيق أهداف الشركة؟

وقد انبثق عن هذا السؤال التساؤلات الآتية التي تمثل العلاقة بين تحقيق أهداف

الشركة وبين كل معيار من المعايير الخمسة للرقابة الداخلية وكما يلي:

### عناصر مشكلة الدراسة

بناءً على ما تقدم فإنه يمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة وذلك بالإجابة عن

الأسئلة الآتية:

السؤال الأول: ما العلاقة بين فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية وبين

تحقيق أهداف الشركة؟

السؤال الثاني: ما العلاقة بين تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف

الشركة؟

السؤال الثالث: ما العلاقة بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية وبين

تحقيق أهداف الشركة؟

السؤال الرابع: ما العلاقة بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي وبين تحقيق أهداف الشركة؟

السؤال الخامس: ما العلاقة بين مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات وبين تحقيق أهداف

الشركة؟



### 3-1 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- 1- التعرف على أهم المفاهيم المرتبطة بالرقابة الداخلية وخطواتها وأهدافها وخصائصها وأنواعها ومكوناتها.
- 2- التعرف على معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي (COSO).
- 3- التعرف على العلاقة بين أهداف الشركات الصناعية الكويتية وتطبيق مجالس الإدارة في تلك الشركات لكل معيار من معايير الرقابة الداخلية.
- 4- تحاول هذه الدراسة الوصول إلى نتائج ذات دلالات احصائية حول أثر تطبيق معايير الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية يمكن من خلالها تقديم توصيات تؤدي إلى تحقيق أهداف الدراسة.

### 4-1 أهمية الدراسة

ترجع أهمية الدراسة إلى سعيها لإلقاء الضوء على أهمية تطبيق معايير الرقابة الداخلية من قبل مجالس الإدارة، وأثر ذلك على تحقيق أهداف الشركات عموماً والشركات الصناعية الكويتية على وجه الخصوص، وما يترتب عليه من دعم مساهمتها في تعظيم القيمة المضافة الناتجة عن ممارسة هذه الشركات لأنشطتها، وما يتطلبه هذا الأمر من ضرورة تطوير عملية الرقابة الداخلية، وتحسين مهارات وقدرات القائمين بتنفيذها، لتوفير الضمان الكافي لإقناع الإدارة بأهمية وفاعلية هذه العملية.

وبما أن الدراسات السابقة التي أُتيح للباحث الاطلاع عليها التي تتعلق بالرقابة الداخلية وعلاقتها بلجان منبثقة عن مجالس الإدارة كلجنة التدقيق، إضافة لتقييم الرقابة الداخلية لأغراض متعددة أو قياس فعاليتها وكفاءتها، فقد لاحظ الباحث ذلك النقص في الدراسات حول أثر تطبيق معايير الرقابة الداخلية على أهداف الشركة، مما يستحق البحث. إضافة لذلك فإن للدراسة أهمية كونها تتناول ما سبق في بيئة الأعمال الكويتية وبيان الحاجة إلى إطار قانوني ملزم لتطبيق مجالس الإدارة لمعايير الرقابة الداخلية، والمعروف أن الشركات الصناعية الكويتية تمتاز بحجمها الكبير وتمتلك أصولاً مالية كبيرة ومتنوعة وأصولاً ثابتة، وهي تلعب دوراً كبيراً في تنفيذ عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الكويت.

## 1-5 فرضيات الدراسة

تستند هذه الدراسة على الفرضية الرئيسة الآتية:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين تطبيق مجالس

الإدارة لمعايير الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف الشركة. وقد انبثق عن هذه الفرضية

الرئيسية مجموعة من الفرضيات الفرعية هي كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية

( $0.05 \geq \alpha$ ) بين فاعلية فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية في الشركات

الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة.

**الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(0.05 \geq \alpha)$  بين تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(0.05 \geq \alpha)$  بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة.

**الفرضية الفرعية الرابعة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(0.05 \geq \alpha)$  بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة.

**الفرضية الفرعية الخامسة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(0.05 \geq \alpha)$  بين استخدام تكنولوجيا المعلومات في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة.

## 6-1 التعريفات الإجرائية

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تحديد المعاني الإجرائية المستخدمة في الدراسة، على النحو الآتي.

**الرقابة الداخلية:** هي تلك الإجراءات التي تقوم بها الجهة ذات الاختصاص والمخولة قانوناً بهدف التأكد من مدى تحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً، وكذلك التأكد من سلامة وشرعية الأعمال التي تم إنجازها لتحقيق هذه الأهداف ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الانحرافات (الكفراوي، 2010، ص 25).

**نظام الرقابة الداخلية:** عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية (دهمش، وأبوزر، 2005، ص 14):

1- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.

2- موثوقية التقرير المالي.

3- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

**معايير الرقابة الداخلية:** هي مكونات متداخلة مع بعضها بعضاً تتضمن ما يلي: " فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية، تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية، فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية، كفاءة إدارة التدقيق الداخلي، ومدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها (الصحن وآخرون، 2007، ص 46).

**الشركات الصناعية الكويتية:** هي جميع الشركات الصناعية المسجلة في السوق المالي والمعتمدة بموجب قانون الأوراق المالية الذي يلزم جميع الشركات في الكويت وكل مصدر

عام فيها طرح أوراقه المالية المصدرة لتداولها في السوق المالي، إذ يحق للجمهور التعامل في أسهمها بالبيع والشراء والبالغ عددها (27) شركة ( نشرة سنوية صادرة عن سوق الكويت للأوراق المالية، 2010).

**أهداف الشركات:** يُعد الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية (COSO) إطاراً ملائماً لإنجاز أهداف الشركة في ثلاثة مجالات هي الأهداف التشغيلية، أهداف التقارير المالية، وأهداف الالتزام وهي الأهداف الثلاثة التي يركز عليها البحث ( David, et al, 2006,P: 267).

**لجنة (COSO):** وهي لجنة رعاية المنظمات المنبثقة عن لجنة Treadway المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

**نموذج الرقابة الداخلية للجنة (COSO):** هذا النموذج قدم في سنة 1992 و في سنة 1994 صدرت أربعة تقارير شاملة عن الرقابة الداخلية، تشمل على الخلاصة التنفيذية، وإطار، وإرشاد للشركات العامة للتقرير عن أنظمة الرقابة الداخلية للطرف الثالث، وأدوات التقييم لمساعدة أي شركة لتقدير بيئة رقابتها الحالية بشكل كامل. وهذا الإطار يكون ملائماً لإنجاز أهداف الشركة في ثلاث مناطق هي: (David, et al, 2006,P: 267)

- 1- الأهداف التشغيلية: وتتعلق بالاستخدام الكفاء والفعال لكل موارد الشركة.
- 2- أهداف التقارير المالية: وتعطي إرشاداً عن الإنتاج المتسق للتقارير الموثوق فيها.
- 3- أهداف الالتزام: التوجيه يخلق دراسة لمتطلبات التزام الشركة التي تتعلق بتنظيمات الصناعة أو المتطلبات القانونية للوحدات العامة.

## 7-1 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- 1- **الحدود المكانية:** تقتصر على مجتمع الدراسة والمتمثل في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.
- 2- **الحدود البشرية:** اختار الباحث عينة طبقية من أعضاء مجالس الإدارة والمكلفين بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية والبالغ عددها (27) شركة، كونهم أقدر من غيرهم على التعامل مع المتغيرات الواردة في نموذج الدراسة ومحتواه.
- 3- **الحدود الزمانية:** تناولت الدراسة الفترة الواقعة ما بين تشرين الأول 2011 وحتى نيسان 2012.
- 4- **الحدود العلمية:** ركزت الدراسة على المعايير الخمسة للرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي (COSO) الصادرة عن لجنة رعاية المنظمات التابعة للجنة Treadway والمنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### المبحث الأول: الإطار النظري

1-2 تمهيد

2-2 مفهوم الرقابة

3-2 تعريف الرقابة الداخلية

4-2 أهمية الرقابة الداخلية

5-2 مقومات وعناصر الرقابة الداخلية

6-2 مكونات الرقابة الداخلية

7-2 معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأميركي (COSO)

8-2 أهداف الشركات الصناعية

9-2 العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف الشركة

#### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

1- الدراسات باللغة العربية

2- الدراسات باللغة الانجليزية

3- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمفاهيم النظرية للرقابة وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي متكامل يُعدّ أساساً للدراسة الميدانية، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين بإذ يتناول المبحث الأول التعريف بماهية الرقابة بشكل عام وتعريف الرقابة الداخلية ومكوناتها وأهميتها، إضافة إلى مقومات وعناصر الرقابة الداخلية ومعايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأميركي (COSO)، وكذلك تم بيان أهداف الشركات الصناعية والعلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف الشركة. ويتناول المبحث الثاني مراجعة لأهم الأدبيات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية وكذلك الخاصة بالرقابة الداخلية.

### المبحث الأول: الإطار النظري

#### 1-2 تمهيد

تعدّ الرقابة الداخلية أحد أهم مكونات العمليات الإدارية التي تشمل أيضاً التخطيط والتنظيم والاتصالات والتنسيق واتخاذ القرارات، وهي تشكل مع هذه العمليات سلسلة مترابطة ومتصلة لتحقيق النجاح الذي يعتمد على ضرورة إيجاد توافق وترابط بين هذه العناصر، وينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها عنصر أساسي من عناصر العملية الإدارية تؤدي وظيفتها ونشاطاتها الحيوية في المنظمات، إذ تقوم بمتابعة مدى النجاح في تحقيق



الأهداف والخطط التي وضعتها الإدارة العليا ومدى توافر الشرعية في تنفيذها، وكذلك التأكد من سلامة الأساليب والإجراءات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف وبذلك فإن الرقابة تتصل بشكل رئيسي بعملية التخطيط ( زويلف، والقريوتي، 2008، ص199).

وتعني كلمة رقابة: الإشراف والفحص والتفتيش والمراجعة والتحقق، ويمكن تعريفها بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة"، (حماد، 2009، ص16). أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها، وهي تعني أيضاً وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها (حماد، 2009، ص16).

وتعد الرقابة نظاماً يحتوي على عناصر مكملة لبعضها بعضاً وهذا النظام يصبح عرضة للاختلال إذا فقد أحد عناصره وعندها يكون قليل الفائدة، لذلك فقد تناول العديد من الباحثين موضوع الرقابة الداخلية بمسميات وأشكال مختلفة، إذ أن هذا المفهوم تطور عبر فترات زمنية مختلفة حسب المعايير الرقابية التي تصدر عن الجمعيات المهنية المحاسبية، كما أن هيكل نظام الرقابة الداخلية يختلف من مؤسسة إلى أخرى ويعتمد ذلك على عوامل عديدة منها حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، وطريقة تخزين ومعالجة البيانات والمتطلبات التنظيمية والقانونية التي تحكم عمل المنظمة ( زيدان، 2001، ص26 ).

إن مفهوم الرقابة هو بمثابة الأداة الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم حركة سير الأمور في المنظمة، حسب المسارات التي تحدد لها لبلوغ الأهداف المطلوبة، ولضمان تحقيق ذلك، برز مفهوم الرقابة الداخلية لدى المؤسسات، الذي يهتم بشكل رئيس

بمدى التزام العمليات المعنية بآلية التنفيذ، وانطلاقاً من إيمان الإدارات الحديثة بأهمية الخدمات التي تؤديها وظيفة الرقابة الداخلية، فقد أولته المنظمات اهتماماً بالغاً (عباس، 2009، ص180).

## 2-2 مفهوم الرقابة

لقد مر مفهوم الرقابة بتطورات عديدة خلال القرن العشرين، فبعد أن كانت الرقابة مقتصرة بشكل رئيس على حماية الأصول النقدية من السرقة والضياع، أصبحت تشمل الوسائل الكفيلة بضمان دقة البيانات المالية وصحتها، وتتضمن في مضمونها الشامل جميع أشكال الرقابة داخل المنظمات، ويشمل ذلك الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي حسب ما جاء في تعريف لجنة إجراءات التدقيق Committee On Auditing Procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التي عرفت الرقابة بأنها: " الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة " (عبد الرزاق، 2010، ص70).

وكنتيجة حتمية للتطور التكنولوجي الذي أصاب وظيفة الرقابة فقد تم عدّها وظيفة إدارية ترتبط بالتقييم، يساعد الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة، وذلك من خلال تأسيس برامج للرقابة الداخلية من خلال استقلال المراقب من الناحية التنظيمية،

فأصبحت وسيلة فعالة للنصح والإرشاد لمن يعملون في الشركة من أجل تطويرهم وتحسين أدائهم، وكذلك في إيصال المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها ( جمعة، 2009، ص36).

كذلك تم تعريف الرقابة بأنها " الإشراف والمراجعة من سلطة أعلى بقصد معرفة كيفية سير الأعمال والتأكد من أن المواد المتاحة تستخدم وفقا للخطة الموضوعة " (الشيخ سالم وآخرون، 2009، ص249)

كما عرفت بأنها " قياس الأداء وتصحيحه من أجل التأكد من تحقيق الأهداف الموضوعة وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ وبالاتجاه الصحيح"، وعرفت أيضا بأنها قياس أداء الأعمال التي يقوم بها المرؤوسين والقيام بتصحيح الأخطاء والانحرافات لضمان تحقيق الأهداف (عباس، 2009، ص180).

ويرى بعضهم أن الرقابة إما أن تكون رقابة مانعة لتجنب الأخطاء والانحرافات كالرقابة (الإدارية والمالية والتنظيمية ) أو تكون رقابة علاجية تصحح الأخطاء وتعالج الانحرافات، وتحتاج الرقابة إلى: ( النجار، 2008، ص34)

1- مجموعة من المعايير ومعدلات الأداء النمطية.

2- آليات لقياس الانحرافات والأخطاء.

3- قياس وحصر للأخطاء وتصنيفها وطرح أساليب التصويب والعلاج.

4- توفير آليات الثواب والعقاب لتجنب تكرار الأخطاء.

5- طرح ونشر مناحي إدارة الجودة الشاملة داخل المنظمات.

ويرى الباحث أن الرقابة هي مجموعة الإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين، وفقا للخطط والبرامج المحددة مسبقا، بما يكفل تحقيق أهداف المنظمة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة، ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعية، للتمكن من اتخاذ الإجراءات العلاجية والتصحيحية بما يمنع وقوعها مستقبلا.

## 2-3 تعريف الرقابة الداخلية

عرفت الرقابة الداخلية بأنها ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يعنى بتحقيق الغايات المحاسبية للمنظمة، وهي عملية أساسية ومستمرة تمارسها الإدارة في كافة المستويات للتعرف على أداء العاملين وإنجازاتهم، ومدى تحقيق المنظمة لأهدافها وخططها، والتأكد من سير عملية التنفيذ وفقا للسياسات المرسومة، وضمن الوقت والإمكانيات والتكاليف المحددة في الخطة (عباس، 2009، ص183).

يعد نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها الشركة في مواجهة المخاطر والحد منها، إذ يشكل تطبيق هذا النظام بكفاءة وفاعلية من قبل الإدارة والأفراد، حماية للشركة من المخاطر التي قد تواجهها، ويقلل من احتمالية تعرضها للمخاطر إلى أقل حد ممكن، كما يُعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة حجر الأساس الذي ينطلق منه المراقب وهو بمثابة نقطة الارتكاز له عند إعداد برنامج الرقابة وتحديد نسب الاختبارات والعينات (الكفراوي، 2010، ص26).

تُعد وظيفة الرقابة الداخلية عملية سلوكية نظراً لارتباطها بأنماط السلوك الإنساني، إذ أن أطرافها هم أفراد من البشر (المراقب والخاضع للمراقبة)، كما أنها سلوكية أيضاً لأن هدفها التأثير في هذا السلوك عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم، ومن هنا فإن نجاح عملية الرقابة لا يتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي تتم مراقبته فحسب، بل خصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل (الوردات، 2010، ص28).

كما تتطلب مسؤوليات الرقابة الداخلية مراجعة وتقييم الخطط والسياسات والإجراءات والسجلات، ويكون المسئول عن إنجاز هذه الأعمال مسئولاً مسؤولية مباشرة عن صحة وسلامة الأعمال المنوطة به، إذ أن المراقب يمارس نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها لتنفيذ أنشطتها، ووقائياً من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية، وإنشائي ليشمل كل أنشطة وعمليات الشركة من خلال وضع برنامج الرقابة الداخلية، فالرقابة تقوم على الشمولية لكافة العمليات لتشمل النشاط المالي والالتزام القانوني والنشاط الإداري والرقابة على الأهداف الإستراتيجية للشركة ومعالجة القصور في التخطيط الاستراتيجي الذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف الشركة (لطي، 2009، ص3).

كما وتهتم الرقابة الداخلية متابعة الخطط عند تنفيذها خطوة بخطوة، وذلك بهدف التعرف على الأخطاء والانحرافات والعثرات المرتبطة بالتنفيذ، والعمل على التغلب عليها في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل أن يستفحل خطرهما، مما يضمن سلامة المركز المالي للمؤسسات العامة ويؤدي إلى تحقيق التوازن والمحافظة على المركز المالي (زويلف والقريوتي، 2008، ص203).

ويرى الباحث أن الرقابة الداخلية هي عملية يمارسها العاملون في كافة المستويات داخل المنظمة، الهدف الرئيس منها هو المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتعلقة بالثقة في التقارير والقوائم المالية والالتزام بالقوانين واللوائح وكفاءة وفعالية العمليات، وهي لا تقتصر على الأمور المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية، بل تشمل مسئوليتها الوقاية من الوقوع بالأخطاء واكتشاف الغش والتلاعب وضبط العمليات والحرص على تطبيق القوانين والتعليمات.

## 2-4 أهمية الرقابة الداخلية

يرى بعضهم أن نظام الرقابة الداخلية هو وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاءة وفي الوقت المحدد لها. وهو بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين، وهو نظام يوفر الحماية لإنتاج المعلومات. وهو يساعد في التعرف على الأخطاء والانحرافات في الأداء، إذ تسعى هذه الرقابة إلى منع ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الأموال والموارد وحمايتها من الضياع والاختلاس (الصحن وآخرون، 2007، ص7).

إن أهمية نظام الرقابة الداخلية للإدارة يتمثل في أنه أداة تمكنها من التأكد من حسن تنفيذ السياسات المالية الموضوعية، وبالتالي تحقيق الأهداف المتعلقة بمصداقية وعدالة القوائم المالية ودقة التقارير المالية المقدمة إليها، لحماية أصول الشركة من التلاعب وسوء الاستخدام، إذ يتطلب من الإدارة تقييم هذا النظام لمعرفة نقاط الضعف والعمل على تصحيحها وعلاجها. وقد أوضحت الرقابة المالية مجالاً خصباً لأبحاث ودراسات العديد من المهتمين والدارسين، وذلك لأهميتها في الكشف عن مواطن الخلل والضعف في العمليات

الإدارية, وكذلك الأشخاص القائمين على تنفيذ هذه العمليات مما يساعد في تصحيح المسارات والانحرافات أثناء تنفيذ الخطط الموضوعة بكفاءة (بسيوني, 2009, ص404).

## 2-5 عناصر (مقومات) الرقابة الداخلية

يشير (دهمش، 2000، ص 214) إلى أن نظام الرقابة الفعال يجب أن يحتوي

على العناصر ( المقومات ) التالية:

1- خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الخطوط العريضة الواضحة لصلاحيات ومسؤوليات كل وحدة تنظيمية والعاملين فيها، مع ضرورة الفصل بين الوظائف المختلفة ( التفويض والتحويل والتشغيل والتسجيل والاحتفاظ بالأصول والأموال).

2- نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد ال.علاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة ومعقولة لتسجيل النتائج المتعلقة بهذه العمليات والأنشطة.

3- وجود ممارسات إدارية سليمة تمكن من القيام بمهام ووظائف وواجبات كل وحدة إدارية وكل شخص داخلها بشكل فعال.

4- وجود معايير واضحة لجودة الأداء بالنسبة لأعمال الموظفين باختلاف مستوياتهم.

5- وجود الشخص المناسب في المكان المناسب الذي يجب أن يتمتع بالمقدرة والأهلية والخبرة والتدريب الكافي للقيام بالإعمال المعهودة إليه بشكل مرضٍ.

6- وجود نظام تدقيق داخلي جيد مبني على أساس مهني فعال ومستقل بالنسبة للعمليات موضع التدقيق.

## 2-6 مكونات الرقابة الداخلية

هناك مكونات للرقابة الداخلية وضعت في إطار لجنة COSO ، وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة وتنفيذ نظام الرقابة. (الصحف وآخرون، 2007، ص 24-30)

ويقوم الباحث بالتعرف على كل نقطة على حده بحسب الآتي:

### 2-6-1 بيئة الرقابة

تعد بيئة الرقابة مؤشراً قوياً على وجود نظام رقابة فعال، فوجود أقسام التدقيق الداخلي وأنظمة المحاسبة الجيدة، وما يرافقها من اهتمام كافٍ من قبل الإدارة بتقارير هذه الأقسام عن التجاوزات والاختلاسات، بإذ تتخذ الإجراءات المناسبة لمعالجة الخلل والتجاوزات، وقد أعطى تقرير لجنة (COSO) أهمية كبيرة لبيئة الرقابة الداخلية بعدّها الأساس الذي تبنى عليه بقية مكونات الرقابة الداخلية، وتشمل بيئة الرقابة الداخلية العناصر التالية:

أ- النزاهة والقيم الأخلاقية واتجاهات الإدارة: وتتمثل في الأمانة والنزاهة والإخلاص في العمل، والحرص على الإنجاز من العناصر الأساسية لبيئة الرقابة التي تؤثر في سلوك الأفراد العاملين بالمؤسسة، فالنزاهة والقيم الأخلاقية تساعدان على تقليل المخالفات والملاحظات داخل المؤسسة، فالإدارة مطالبة بإيجاد قيم أخلاقية تدفع الآخرين على الالتزام بسياساتها القائمة على الإنجاز ومنع التصرفات غير القانونية وغير الأخلاقية وكل ما من شأنه التأثير على معاملات المؤسسة وتفعيل سلوكيات وممارسات عمل نمطية مقبولة (Whittington, 2009, )



ب- **الالتزام بالكفاءة:** ويتحقق ذلك من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة مع ضمان الالتزام بها، وهذا يتطلب رسم سياسات واستراتيجيات، وعقد دورات تدريبية لتهيئة موارد بشرية ذات كفاءة عالية، ورفعها بالمهارات والمعرفة اللازمة لإنجاز الأعمال التي تحددها مهمات الوظيفة (زيدان، 2001، ص28).

ج- **دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق:** وهذه اللجنة تتكون من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتكون أداة اتصال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات وهي تلعب دوراً مهماً في دعم استقلالية مدقق الحسابات الخارجي (الصحن وآخرون، 2007، ص25).

د- **فلسفة الإدارة ونمط التشغيل:** إذ أن فلسفة الإدارة ونمطها التشغيلي تمثل مؤشراً مهماً على مدى الاهتمام بإيجاد بيئة رقابية فعالة، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال نظرتها إلى ضرورة الدقة والعدالة في القوائم المالية، وكذلك اعتمادها على تطبيق الإجراءات والقرارات والتعاميم الصادرة من الجهة الرقابية، وأهم هذه الإجراءات تعميم قواعد تنفيذ الموازنة " ويشمل سلسلة واسعة من الخصائص منها أسلوب الإدارة في تلقي ومتابعة المناقصات والعقود، ومواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية وموقف الإدارة تجاه معالجة المعلومات والمهمات المحاسبية " (الصحن وآخرون، 2007، ص26)

هـ- **الهيكل التنظيمي:** إذ أن الهيكل التنظيمي يوفر للجهة الرقابية الإطار الذي يتم من خلاله، تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطتها لتحقيق الأهداف المرجوة، ولتحقيق هذا الهدف يجب اعتماد هيكل تنظيمي واضح ومفهوم ومرن وشامل، بإذ

يغطي كافة احتياجات المنظمة وقادر على مواكبة التطورات المستقبلية، ويتضمن الخطوط الرئيسية للصلاحيات والمسؤوليات والواجبات، يسمح بإمكانية المراجعة للأعمال واكتشاف الأخطاء حال وقوعها (Whittington, Ray 2009, P:198).

**و- تحديد وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات:** وذلك بتحديد مدى تفويض الصلاحيات والمسؤوليات للأنشطة، والكيفية التي يتم بموجبها تجميع البيانات المناسبة لكل مستوى، من أجل إعداد التقارير الدقيقة والواضحة، وكذلك السياسات الخاصة بتنفيذ بنود الموازنة كما هو معتمد لها، دون الحاجة إلى طلب نقل مبالغ من بنود أخرى بسبب التجاوز في الصرف، فالتفويض يقتضي توجيه السياسات والاتصالات المناسبة لضمان فهم جميع الموظفين لأهداف الجهة الرقابية، والعمل على إيجاد علاقة متبادلة بين إجراءاتها الفردية ومساهماتها في هذه الأهداف، كما أن المركزية واللامركزية تؤثران في نظام الرقابة، إذ يرى تايلور أن المركزية الشديدة تساعد على ارتكاب الغش والأخطاء.

(Taylor, 2008, p:346).

**ز- سياسات وممارسات الأفراد والشئون الإدارية:** وهذه السياسات والممارسات تتعلق بالموارد البشرية، مثل التعيين والتوجيه والتقييم وتقديم المشورة والترقية والتعويض والإجراءات التصحيحية، إذ إن كلاً منها يخضع لمعايير فالوظائف الشاغرة يجب أن تظهر الالتزام بوضع الشخص المناسب في المكان المناسب، ويكون أهلاً للثقة ويجب أن تظهر الترقيات نتيجة تقييم الأداء السنوي، كما يتضمن

الالتزام بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات أعلى، وبالتالي فإن الالتزام بهذه السياسات يضمن الحصول على أفضل الكفاءات (Ricchiute, 2008, p:228).

## 2-6-2 تقييم المخاطر

وهي عملية يتم بموجبها تحديد مخاطر العمل وكيفية استجابة الإدارة لهذه المخاطر، وخاصة ما يتعلق منها بإعداد القوائم المالية والأحداث والظروف الخارجية والداخلية، التي قد تؤثر بشكل سلبي في قدرة الشركة على إعداد التقارير حول المعلومات المالية، وبما يتفق مع إقرارات الإدارة في البيانات المالية إذ يجب على إدارة الجهة الخاضعة للرقابة إبداء الرأي، حول تنفيذ الخطة المرسومة بدون مخالفة للقوانين والتعاميم الصادرة عن الجهات الرقابية الحكومية، كما تتضمن إصدار الخطط والبرامج والإجراءات التي قد تقرر قبول مخاطرة بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى (Frazier, 2010, p: 45).

وأشار بعضهم إلى أن الظروف والأحداث التي يمكن أن تنشأ بها المخاطر وتزايد احتمالية حدوثها تتمثل فيما يلي (زيدان، 2001، ص31):

أ- **الموظفون الجدد:** قد يكون للموظفين الجدد تركيز أو فهم مختلف للرقابة مما يزيد من احتمالية المخاطرة.

ب- **نظم المعلومات المحاسبية الجديدة أو المتجددة:** يمكن أن تؤدي التغييرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات إلى حدوث مخاطر عند استخدامها في الرقابة.

ج- **النمو السريع:** يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يُجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.

د- **تغير الهيكل التنظيمي:** قد يصاحب إعادة الهيكلة الزيادة في المستويات الوظيفية وتغييرات في الإشراف وفصل للمهام، مما قد يؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بالرقابة.

### 3-6-2 أنشطة الرقابة

وهي السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتساعدها في ضمان تنفيذ قراراتها وخططها بالطريقة الصحيحة والأسلوب الأمثل، وهي تتنوع حسب نوع العمليات ونوع النشاط الذي تمارسه المنظمة، وقد صنف (Whittington, 2009, p:201) هذه السياسات والإجراءات فيما يلي:

أ- **مراجعات الأداء:** وتشمل هذه المراجعات تحليلاً للأداء الفعلي، قياساً إلى ما تضمنته الموازنات في الفترات السابقة، كما يتضمن تحليلاً للعلاقات وإجراءات الاستقصاء والتصحيح، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، وكذلك مراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.

ب- **معالجة البيانات:** وتتضمن فحص دقة واكتمال وتقويض المعاملات، وإجراءات رقابة المجاميع وإعداد السجلات، لكي لا يتم استخدام بيانات معينة بدلاً من غيرها عند معالجة البيانات إلكترونياً، وهناك مجموعتان لعناصر الرقابة لنظم المعلومات هما عناصر رقابة التطبيق وتنطبق على معالجة التطبيقات الفردية، وعناصر رقابة تقنية المعلومات وتكون لفحص دقة الحسابات وموازن المراجعة وعناصر الرقابة الإلكترونية، مثل فحوصات التعديل لبيانات الإدخال وفحوصات التسلسل العددي والمتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات. كما أن عناصر الرقابة

لتقنية المعلومات تتمثل في السياسات والإجراءات، التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق، وذلك من خلال المساعدة في ضمان التشغيل الصحيح المستمر لنظم المعلومات، كما تشمل عناصر الرقابة على مركز البيانات وعمليات الشبكة، وامتلاك وتغيير وصيانة برامج الأنظمة وأمن الوصول وامتلاك نظم التطبيق وتطويرها وصيانتها، إضافة إلى الإطار الرئيسي والإطار الثانوي وبيئات المستهلكين النهائيين وذلك بهدف توصيف النظام وإحكام الرقابة على أي تعديلات جديدة على النظام، ومن الأمثلة على عناصر الرقابة لتقنية معلومات عناصر الرقابة على التعديلات في البرامج، وعناصر الرقابة التي تحد من الوصول إلى البرامج أو البيانات، وعناصر الرقابة على تنفيذ إصدارات جديدة لمجموعات تطبيقات برامج الحاسب الآلي، وعناصر الرقابة على برامج النظام التي تحد من الوصول إلى استخدام مرافق النظام أو متابعتها، التي يمكن أن تغير البيانات أو السجلات المالية بدون ترك أثر للتدقيق (Ricchiute, 2008, p:275)

**ج- عناصر الرقابة الفعلية:** ويقصد بها منع سرقة الموجودات وخاصة عندما تكون الموجودات حساسة إلى حد كبير وتشمل هذه الأنشطة الأمن الفعلي للأصول المادية، والسجلات والنماذج والمستندات والبرامج والتطبيقات المحاسبية، وضرورة حصر ذلك بالأشخاص المسموح لهم بالوصول لهذه الموجودات، وإيجاد وسائل الحماية الكافية، مثل الأبواب والقاصات الحديدية وأجهزة الإنذار الإلكترونية وكلمات السر في الأجهزة الحاسوبية، وكذلك الجرد الفعلي للأصول

المتداولة ومطابقتها بالسجلات الخاصة بها، شريطة أن لا يكون الشخص القائم بهذه المهام سلطة التصريح بالعمليات المتعلقة بهذه الأصول أو تسجيلها أو الوصول إليها.

د- **فصل المهمات:** فصل المهمات يستوجب إسنادها لأفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعاملات، والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم من أجل تقليل فرص السماح، لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أو الاحتيال أثناء التنفيذ العادي لمهامه، علماً بأن هذا الأجراء قد لا يحول دون تواطؤ مجموعة من الموظفين على الغش، وتشمل الواجبات المطلوب فصلها إعداد التقارير والمراجعة، وفحص العمليات والموافقة على المطابقات ومستندات الرقابة، إضافة إلى تنفيذ العمليات وتسجيلها حيازة الأصول.

هـ- **التفويض:** وتعني منح بعض الصلاحيات للمستويات الدنيا بشكل يساعد في تحديد على من تقع مسؤولية الأخطاء، أو الإهمال ويمنع التهرب من المسؤولية وهذا الإجراء يقلل من احتمال اتخاذ القرارات الخاطئة.

## 2-6-4 نظام المعلومات والاتصال

يُعد نظام المعلومات المحاسبي من أهم عناصر نظام الرقابة، كونه يقوم على إنتاج البيانات المالية وتوصيلها في الوقت المناسب، ويتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (عناصر مادية وأجهزة حاسب آلي)، وبرامج حاسب آلي وأشخاص وإجراءات وبيانات، لإعداد التقارير المالية والسجلات المحاسبية حول معاملات المنشأة، من أجل المحافظة على الموجودات والمطلوبات وحقوق المساهمين المتعلقة بذلك (الصحن وآخرون، 2007،

ويشير بعضهم إلى أنه يمكن مباشرة العمليات يدويا أو آليا من خلال إجراءات مبرمجة، تشمل التسجيل وتحديد المعلومات ذات العلاقة الخاصة بالمعاملات أو الأحداث، وتشمل المعالجة مهمات أخرى مثل: التصحيح والتحقق والحساب والقياس والتقييم والتلخيص والمطابقة، سواء نفذت من خلال إجراءات آلية أو يدوية أو كان شكلها إلكترونياً أو مطبوعاً، وتؤثر نوعية المعلومات التي ينتجها النظام في قدرة المنشأة على اتخاذ قرارات مناسبة في إدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة، وإعداد تقارير مالية موثوق بها لتلخيصها وتصنيفها وتسجيلها والتقرير عنها في القوائم المالية (زيدان، 2001، ص31).

كما يتطلب نظام المعلومات المحاسبي أساليب وسجلات محاسبية للقيام بالوظائف

التالية: (Dan Guy, 2008, p:208)

- 1- تحديد وتسجيل جميع المعاملات المالية الصحيحة المتعلقة بالشركة.
- 2- قياس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية.
- 3- تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- 4- العرض بالشكل المناسب للمعاملات والإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية وإثباتها بالمستندات المتعلقة بها.
- 5- بيان المعاملات في الوقت المناسب بتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية.

ويتضمن الاتصال توفير قنوات واضحة ومفتوحة ومفهومة، تسمح بتدفق المعلومات المحاسبية إلى جميع أنحاء المؤسسة، بما فيهم الأفراد المسؤولون عن تنفيذ الرقابة وخاصة تقديم التقارير المالية، كما تساعد قنوات الاتصال المفتوحة على ضمان تقديم التقارير حول الاستثناءات وكيفية التصرف بشأنها، ومن أشكال الاتصال أدلة السياسة المحاسبية وأدلة إعداد التقارير المحاسبية والمالية والمذكرات، ومن خلال إجراءات الإدارة يمكن إجراء الاتصال إلكترونياً أو شفويًا.

وقد أشار (الصبان، 2009، ص222) إلى أن نظام المحاسبة الفعال يشمل ما يلي:

- أ- مستندات داخلية مرقمة ومتسلسلة بإذ تغطي كافة أوجه النشاط في المؤسسة.
- ب- دليل حسابات يتضمن كافة العمليات التي تتعامل بها المؤسسة.
- ج- دليل يوضح الإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة في المؤسسة.
- د- استخدام موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها.

## 2-6-5 تنفيذ نظام الرقابة ومتابعته

وتتضمن المتابعة التقييم المستمر للنظام والتعديل حسب التغيرات في الظروف

وبيئة العمل، ويمكن تحقيق ذلك كما يلي: (زيدان، 2001، ص37)

- أ- تقييم النظام بواسطة الإدارة بمساعدة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، إذ يتم توفير معلومات منتظمة ونواحي القوة والضعف وتوصيات لتحسين الرقابة.
- ب- تقييم النظام عن طريق الملاحظات المستمرة أثناء الأنشطة والعمليات العادية من الأفراد أو الزبائن والعملاء، إذ تمارس الإدارة وبناتظام الأنشطة الإشرافية.



ج- مراجعة الإدارة للمطابقات المصرفية لكي يتم إعدادها في الوقت المناسب، فعدم المتابعة وعدم دقتها في الوقت المناسب من المحتمل أن يؤدي إلى توقف الموظفين عن إعدادها.

د- تقييم المدققين الداخليين لموظفي المبيعات للتأكد من امتثالهم لسياسات الشركة، فيما يتعلق بشروط عقود المبيعات وإشراف الدائرة القانونية على الامتثال لسياسات الشركة الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل.

هـ- الاتصال من أطراف خارجية التي قد تدل على مشاكل أو تلقي الضوء على النواحي التي هي بحاجة للتحسين، فيؤيد العملاء ضمناً بيانات الفواتير والتأكد من دفعها فواتيرهم.

## 2-7 معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي (COSO)

### Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework

تُعد إدارة الشركة هي المسؤولة بشكل مباشر عن إعداد تقرير مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة أو تقديم هذا التقرير لمصدق الحسابات الخارجي، وذلك من أجل أن يتحقق من مدى صدق ما ورد بتقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركة وبالتالي التصديق عليها. كما إنها مسؤولة أيضا عن تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وفقا لمعايير فعالية نظام الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية، التي إذا التزمت بها إدارة الشركة فإن نظام الرقابة الداخلية للشركة سيكون نظاماً فعالاً، مما يجعل الإدارة من خلال هذا النظام الفعال قادرة على إعداد قوائم مالية عادلة يمكن الاعتماد عليها والثقة في ما يرد فيها، وتتضمن هذه المعايير ما يلي: (الصحن وآخرون، 2007، ص46-

(50)

### 2-7-1 معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية:

وبموجب هذا المعيار فإن إدارة الشركة يجب أن تدرك الهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية في الشركة، لأن هذا الهيكل هو بمثابة ضمان لإعداد ونشر قوائم مالية عادلة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها. وتُعد إدارة الشركة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية، وذلك لأن إعداد القوائم المالية هي مسئولية إدارة الشركة. ومن أجل تحقيق أهداف الرقابة فإنه يجب أن تتوافر في نظام الرقابة الداخلية

الخصائص التالية (Druker, 2009, P:495):

1- يجب أن يتناسب ويتلاءم نظام الرقابة مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وظروف العمل فيها.

2- أن يتميز نظام الرقابة بالسهولة والوضوح والبساطة في الهدف والأسلوب والمعيار وفي نظام التبليغ عن الانحرافات أو الخلل عند اكتشافه، وأن يكون من أهم أسس نظام الرقابة على الأداء.

3- أن يتمتع نظام الرقابة على الأداء بالمرونة، وأن تكون الوسائل الرقابية والمعايير المستخدمة قابلة للتطوير والتعديل، وذلك نظرا للتغيير المستمر في ظروف العمل والتنفيذ.

4- أن تتم ممارسة الرقابة في الوقت المناسب والمحدد للقيام بها، وأن تسهم في اختصار الوقت والجهد المبذول على عمليات الرقابة.

5- أن يتم حشد الكفاءات المتميزة للقيام بعمليات تقييم الأداء وتوفير جميع مستلزمات نجاحها في عملها من دورات تدريبية وحوافز من أجل إنجاز عملية الرقابة على الأداء.

6- أن يكون القصد من الرقابة إيجابياً اكتشاف الأخطاء وتصحيحها ومنع تكرارها من أجل تحسين الأداء، إذ يشكل تحديد الانحرافات وإبراز أوجه القصور في الأداء جزءاً رئيسياً في عملية الرقابة على الأداء، إلا أن تلك العملية سوف تنسم بالنقص ما لم يكن هناك تشخيص لأسباب الانحراف والقصور ووضع الحلول الناجحة للتغلب عليها ومنع تكرارها في المستقبل.

7- أن يكون نظام الرقابة على الأداء اقتصادياً، بحيث تتناسب التكلفة والوقت والجهد المبذول لتوفير نظام المراقبة مع الفوائد الناتجة عن تطبيقه.

## 2-7-2 معيار تكامل مكونات أو أجزاء نظام الرقابة الداخلية:

تكون إدارة الشركة مسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمسة وهي بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصالات، والمتابعة، وكما يلي: (السهيل، 2007، ص31)

أ- بيئة الرقابة الداخلية: وتتعلق في مدى توفر الاستقامة والقيم الأخلاقية والكفاءة والتدريب والخبرة لدى موظفي الرقابة الداخلية والهيكل التنظيمي، وكذلك جهة الارتباط والصلاحيات والمسؤوليات والأسس التي يتم بموجبها اختيار موظفي الحسابات.

ب- مخاطر عملية التدقيق: وتتعلق بالنمو السريع والموظفين الجدد ومدى تناسب التكلفة مع مخرجات عملية الرقابة وضعف التركيز على المعاملات المالية وأخطاء الرقابة وإساءة استخدامها.

ج- المعلومات والاتصال: وهي تلك التي تتعلق بتسجيل المعاملات المالية غير الحقيقية والتأكد من سلامة تنفيذ التوجيه المحاسبي وصحة المعاملات المحاسبية ودقتها وكذلك الترحيل والتسجيل وغيرها.

د- حجم ونوعية الأنشطة الرقابية: إذ أن هذه الأنشطة تتعلق في مدى الفصل بين وظائف الرقابة الداخلية والدقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة

واعتماد المستندات الأصلية للمعاملة والجرد الفعلي وكذلك معالجة المعلومات ومراجعات الأداء وعناصر الرقابة الفعلية.

هـ-متابعة مكونات الرقابة الداخلية: وتتعلق بتقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري وتقييم الكفاءات من قبل مديرهم ومدى المساهمة القانونية في حالة تأخير المعاملات المالية.

### 2-7-3 معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية:

وتشمل هذه المكونات ما يلي: (السهيل، 2007، ص36)

أ- معيار فعالية بيئة الرقابة: إذ يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بشكل جيد على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى، وتتوقف فعالية بيئة الرقابة على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للشركة، وذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع العاملين بالشركة.

ب- معيار فعالية تقييم المخاطر: تقوم إدارة الشركة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة وفي ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها الشركة، ويمكن أن يكون هيكل الرقابة الداخلية فعالاً في ظل ظروف بيئية معينة، وغير فعال في ظل ظروف أخرى. كما تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، والقيام بالعديد من

الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة، ومن العوامل التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر عدم كفاءة العاملين بالشركة، وزيادة درجة تعقيد نشاط الشركة، وزيادة درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات، ودخول منافسين جدد في سوق المنتجات التي تقوم الشركة بتصنيعها.

**ج- معيار فعالية أنشطة الرقابة:** تتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات، والفصل بين الواجبات والمسؤوليات، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

**د- معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات:** يجب أن يكون لدى الشركة نظام فعال وملائم للمعلومات والاتصال المحاسبي، حيث يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة. كما يقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات الشركة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى أسفل أو إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية عادلة ويمكن الاعتماد عليها والثقة فيها.

**هـ- معيار فاعلية المتابعة المستمرة لمكونات نظام الرقابة الداخلية:** تؤدي عملية المتابعة والتقييم المستمر وبفعالية لمختلف مكونات وأجزاء هيكل الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة الداخلية، لأن ذلك يساعد على معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل وفقا للتصميم السابق إعداده أم لا؟

وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزاء أو مكونات نظام الرقابة الداخلية لتتماشى مع التغييرات في ظروف التشغيل.

#### 2-7-4 معيار كفاءة إدارة التدقيق الداخلي:

إن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالشركة وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وبعدها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية بالشركة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للشركة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة، وتلعب إدارة التدقيق الداخلية التي تعمل بفعالية دورا كبيرا في مساعدة الإدارة على تقييم مدى بفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة.

ويتكون التدقيق الداخلي من خطة التنظيم وجميع الطرق والمقاييس المتبناة داخل منظمة الأعمال من أجل حماية أصولها، وفحص دقة وموثوقية بياناتها المالية وتعزيز الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام والتقييد بالسياسات الإدارية الموضوعية مسبقا، ويجب أن يأخذ أسلوب التدقيق بعين الاعتبار أهمية نظم المعلومات والهيكل الرقابية ( دهمش وابوزر، 2005، ص8).

ومن أجل الوصول إلى نظام تدقيق داخلي فعال، يجب أن تشمل الخطوط العريضة لصلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي على الحد الأدنى للأمور التالية: ( عادل، 2011، ص49).

1- إعطاء الحق للمدقق الداخلي للحصول على أي معلومات يراها ضرورية لأغراض التدقيق والاطلاع على السجلات المالية والمستندات وسجلات الموجودات والموظفين داخل المنظمة لعلاقة مثل هذه الأمور بعملية التدقيق.

2- تحديد الصلاحيات التي تخول المدقق الداخلي بتأدية عمليات الرقابة والتدقيق المالي على العمليات المختلفة ومدى تمشيها مع القوانين والأنظمة والتعليمات وغيرها من أنواع التدقيق المتعلقة بالعمليات التشغيلية والأداء على سبيل المثال.

3- تحديد أية قيود أو محددات يجب على المدقق الداخلي ملاحظتها عند قيامه بمهمة التدقيق، فعلى سبيل المثال يجب أن لا يعطى المدقق الداخلي مسؤوليات تشغيلية أو أي صلاحيات تتعلق بالأنشطة التي يقوم بتدقيقها، كما يجب أن لا يعطى أي مهمات لا تقع ضمن حدود قدراته وخبراته ومؤهلاته، أو أن يقوم بوضع أنظمة وإجراءات سوف يقوم هو نفسه في نهاية الأمر بمراجعتها وتدقيقها عند قيامه بمهمة التدقيق.

4- تحديد مبادئ وقواعد التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، والالتزام بها من قبل المدققين الداخليين.

وقد بينت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors في الولايات المتحدة الأمريكية، أن على وظيفة التدقيق الداخلي مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من مدى ملاءمة النتائج مع الأهداف الموضوعية، لتحديد ما إذا نفذت هذه العمليات والبرامج وتم إنجازها حسب ما هو مخطط لها ، كما بينت هذه المعايير بأن النظام الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون على شكل وثيقة رسمية مكتوبة تحدد هدف التدقيق الداخلي وصلاحياته ومسؤولياته، وكذلك يجب أن يبين هذا النظام ما يلي: ( عادل، 2011، ص49).

1- وضع نشاط التدقيق الداخلي داخل المنظمة.

2- إجازة الوصول إلى السجلات والموظفين والممتلكات المتعلقة بعملية التدقيق.



### 3- تحديد نطاق أنشطة التدقيق الداخلي.

ويتم تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية متنوعة داخل المنظمات التي تختلف وتتنوع من إذ الهدف والحجم والهيكل التنظيمي، فقد تؤثر هذه الاختلافات على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في كل بيئة، ومع ذلك يُعد تنظيم دائرة التدقيق الداخلي ضمن إطار موحد وهيكل تنظيمي واضح من إذ الارتباط التنظيمي بالمستوى الإداري في المنظمة الذي يسمح لهذه الوظيفة بتنفيذ مسؤولياتها على قدر كبير من الاستقلالية إذا ما أُريد الاستفادة من الخدمات التي تقدمها للمنظمة (عبدالرزاق، 2010، ص67).

كما يجب أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي منظمه ضمن جهاز واحد، وتحت إدارة شخص على درجة عالية من التأهيل الفني والمهني، كما يجب تجنب تقسيم جهاز التدقيق الداخلي إلى وحدات مصغرة، إذ إن عملية التدقيق تتم عادة بواسطة مجموعات تتألف خصيصاً لكل مهمة، وبالتالي يصبح وجود مجموعات تدقيق دائمة أو وحدات مصغرة للتدقيق أمراً غير ضروري، ومن المستحسن تقسيم هذا الجهاز إلى تدقيق مالي وتدقيق إداري إذ تكون الحاجة إلى التخصص أحياناً من الأمور الضرورية والملحة (عادل، 2011، ص59).

إن موقع وظيفة التدقيق الداخلي في المنظمة هو إحدى الطرق التي تبين تأكيد الإدارة العليا في المنظمة دعمها الصريح لهذه الوظيفة، وبالتالي يجب الأخذ بعين الاعتبار عاملين مهمين عند تحديد موقع التدقيق الداخلي في التنظيم، هما: ضمان تحقيق الاستقلالية لهذه الوظيفة وتعزيزها من خلال ربطها بالمستويات العليا في المنظمة، وأن لا يوكل لهذه الوظيفة بأي مهمات تشغيلية أو تنفيذية (أحمد، 2002، ص33).

## 2-7-5 مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها:

لكي يتم تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية لابد من استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها، ومن أمثلة وسائل الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية تشغيل وتسجيل العمليات آلياً، والتحقق من دقة التشغيل آلياً، وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة المعلومات العالمية (الانترنت) (السهيل، 2007، ص48).

وتختلف كل من النشرات ( COBIT, SAC, COSO ) بالنسبة لتركيزهم وعمق معالجتهم لتكنولوجيا المعلومات، إذ تركز نشرة (منظمة الرقابة والتدقيق المتعلقة بنظام Control Objectives for Information Technology (COBIT) (المعلومات) على إنشاء إطار مرجعي للأمن والرقابة في تكنولوجيا المعلومات، وحددت الربط الواضح بين الضوابط الرقابية لنظم المعلومات وأهداف المنظمة، إضافة لذلك، قدمت النشرة أهداف رقابية عالمية موثوقة لكل عملية لتكنولوجيا المعلومات التي تعطي إرشاداً رقابياً لجميع الأطراف المهمة، كما زودت النشرة وسيلة لتسهيل الاتصالات بين الإدارة، والمستخدمين للمعلومات، والمدققين بخصوص الضوابط الرقابية لنظم المعلومات ( دهمش وابوزر، 2005، ص18).

أما نشرة لجنة رقابة وتدقيق الأنظمة الخاص بقسم الأبحاث التابعة لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي ( SAC ) Systems Auditability and Control فقد ركزت على نظم المعلومات المؤتمتة، وقد فحصت النشرة العلاقات المتداخلة بين الرقابة الداخلية، ونظم

البرمجيات، ونظم التطبيق، والمستخدم الأخير، ونظم الأقسام. كما ناقشت نشرة (لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل التابع للجنة تريديوي) ( COSO ) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework كل من المعلومات والاتصالات، وفي مناقشة المعلومات، راجعت ( COSO ) الحاجة إلى الحصول على معلومات داخلية وخارجية ذات علاقة، وإمكانية وجود نظم إستراتيجية ومتكاملة، والحاجة إلى جودة البيانات. ( دهمش وابوزر، 2005، ص12).

## 2-8 أهداف الشركات الصناعية

صدرت أربع نشرات شاملة عن الرقابة الداخلية للجنة (COSO)، في عامي 1992 و 1994 تشمل على الخلاصة التنفيذية، وإطار، وإرشاد للشركات العامة للتقرير عن الرقابات الداخلية للطرف الثالث، وأدوات التقييم لمساعدة أي شركة لتقدير بيئة رقابتها الحالي بشكل كامل. وهذا الإطار يكون ملائماً لإنجاز أهداف الشركة في ثلاث مناطق هي: (David, et al, 2006,P: 267)

### 2-8-1 الأهداف التشغيلية:

يتعلق الإطار بالاستخدام الكفاء والفعال لكل موارد الشركة، وقد أكدت النشرات الأربع على مفهوم التأكيد المعقول الذي يتعلق بالرقابة الداخلية، التي تصمم من أجل تزويد الإدارة بتأكيد معقول بخصوص تحقيق أهدافها، كما أن النشرات اعترفت أيضاً بأن هناك محددات مستأصلة بالنسبة للرقابة الداخلية، وبسبب اعتبارات التكلفة / المنفعة، فإنه ليس

من الممكن تطبيق جميع الضوابط الرقابية الممكنة. كما افترضت هذه النشرات عند عرضها لتعريف الرقابة الداخلية بأن الشركة قد وضعت أهدافها بخصوص عملياتها التشغيلية، فنشرة ( COBIT ) مثلاً قد افترضت بأن هذه الأهداف يتم مساندها بالعمليات التجارية، من خلال استخدام مصادر تكنولوجيا المعلومات، ويمكن تلبية متطلبات الأعمال من هذه المعلومات فقط من خلال مقاييس رقابية مناسبة، وبينت النشرة (SAC) بأن تحقيق أهداف الشركة يجب أن يتم بفاعلية، وأكدت على أن هذه الأهداف يجب ترجمتها إلى أهداف قابلة للقياس، كما أن النشرة (COSO) قد صنفت الأهداف على أنها تشغيلية، وإبلاغ مالي، والتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة، بينما نجد كلاً من النشرتين (SAC) و (COSO) تهتمان بالأهداف الواردة في المجموعات الثلاث.

## 2-8-2 أهداف التقارير المالية:

وهي تشكل الإطار الذي يعطي إرشاداً عن الإنتاج المتسق للتقارير الموثوق فيها، فقد ورد في ( مذكرة ديوان المحاسبة الكويتي، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009)، أن التقارير المالية هي تقارير تحتوي إما على مجموعة كاملة أو موجزة من البيانات المالية التي تغطي فترة معينة، والحد الأدنى لمكونات التقرير المالي:

- 1- بيان مركز مالي.
- 2- بيان دخل وشامل.
- 3- بيان التغيرات في حقوق الملكية.
- 4- بيان التدفقات النقدية.
- 5- إيضاحات تفسيرية.

وتتعدى عملية إعداد التقارير المالية ذات الشفافية والنزاهة مجرد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSS التي تهدف إلى توفير الاتساق وقابلية المقارنة، وزيادة احتمال قيام أعضاء مجالس الإدارة بتمثيل مصالح المساهمين والملاك في الشركة، ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال، يتم الطلب من مجالس الإدارة التأكد من قيام المدققين وإدارة الشركة بأداء أعمالهم والمهام الموكلة إليهم بطريقة سليمة وبشكل مستقل، كجزء لا يتجزأ من نظام جيد مصمم بعناية لحوكمة الشركة Corporate Governance . كما تجري الاتصالات بطريقة ملائمة مع المراجعين لضمان أن يؤدي تطبيق المعايير التقارير المالية الدولية، إلى توفير الشفافية في التقارير التي تعكس النشاطات التي تقوم بها الشركة (الشريف، 2010، ص49).

وطبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل والخاص بعرض القوائم المالية يقوم هذا المعيار بتحديث المتطلبات في المعايير التي حل محلها وبما يتفق مع إطار لجنة معايير التقارير الدولية لإعداد وعرض القوائم المالية، وعلاوة على ذلك فقد تم تصميم المعيار بما يضمن تحسين نوعية القوائم المالية المعروضة باستخدام معايير التقارير المالية الدولية، وذلك من خلال ما يلي: (الطلحة، 2000، ص 49).

1- ضمان أن القوائم المالية التي تصرح بأنها قد تم اعدادها وفق معايير المحاسبة

الدولية قد امتثلت لكل معيار ينطبق عليها، بما في ذلك متطلبات الإفصاح كافة.

2- ضمان أن أي مخالفات لمتطلبات معايير التقارير الدولية حيث يتم متابعة

حالات عدم الامتثال للمعايير وإصدارات إرشادات أخرى كلما كان ذلك مناسباً).

3- توفير الإرشادات بخصوص هيكل القوائم المالية، بما في ذلك الحد الأدنى من المتطلبات لكل قائمة أساسية والسياسات المحاسبية والإيضاحات.

4- وضع متطلبات عملية بخصوص موضوعات معينة مثل الجوهرية وفرضية استمرار الشركة واختيار السياسات المحاسبية عندما لا يكون هناك معيار ثابت، وعرض المعلومات المقارنة.

وتتضمن التقارير المالية جميع التقارير والكشوفات والقوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل النظام المحاسبي لغرض إظهار نتائج الأعمال خلال الفترة المالية وحقوق المالكين وتصوير الوضع المالي للمشروع في نهاية الفترة المالية وتشمل على أربع قوائم رئيسية هي: (دهمش، وآخرون، 2007، ص33).

1- **قائمة المركز المالي:** وتبين هذه القائمة المجموعات الرئيسية للحسابات والمبالغ المتعلقة بالأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين والعلاقات بين هذه المجموعات كما هي في نهاية فترة مالية معينة (دهمش، وآخرون، 2007، ص34).

2- **قائمة الدخل الشامل (نتيجة الأعمال):** وهي تبين الدخل أو نتيجة العمليات والأنشطة التشغيلية عن فترة مالية معينة وتفسر بعض التغيرات التي تطرأ على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين قائمة المركز المالي أول المدة وآخرها (دهمش، وآخرون، 2007، ص34).

3- **قائمة التدفقات النقدية:** وتتضمن المقبوضات والمدفوعات النقدية عن الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات، وهي تشمل على تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية (دهمش، وآخرون، 2007، ص34).

4- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: وتتضمن حقوق الملكية لعمليات رأس المال لملاك الشركة وتشتمل على الأسهم العادية بقيمتها الاسمية والاحتياطات القانونية والاختيارية ورأس المال الإضافي وكذلك الأرباح المحتجزة غير الموزعة وبنود الدخل التي يتم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية وقد تشتمل على قيمة الأسهم الممتازة غير محددة فترة الأخطاء (دهمش، وآخرون، 2007، ص35).

### 3-8-3 أهداف الالتزام:

وتعني مدى تقيد الشركة بمتطلبات مهنة الصناعة أو المتطلبات القانونية للوحدات العامة. إذ إن أهداف الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق ومطابقته مع بعض المعايير الموضوعية مسبقاً، وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام التي يمكن أن تكون بحاجة إلى مراجعة، وتشمل الآتي (دهمش وابوزر، 2005، ص5):

أ- تحديد الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعية مسبقاً من قبل الإدارة العليا في الشركة.

ب- تحديد مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والمتطلبات المختلفة.

ويرى الباحث أن المديرين في بيئة الأعمال يُعدون مسؤولين عن الاستخدام المناسب للموارد التي أوكلت إليهم والرقابة عليها، وفي أغلب الحالات، يقوم المديرين بمراقبة عملياتهم على أساس يومي، فهم يعرفون عملياتهم بشكل أفضل من أي شخص آخر ويكونون في وضع أفضل لتقييم المخاطر ومعالجتها بالكلفة الفاعلة بما في ذلك أهداف الالتزام.

## 2-9 العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف الشركة

لقد تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية من قبل المدققين والمديرين، والمحاسبين والمشرعين، وقد صدرت في الولايات المتحدة الأمريكية عدد من الوثائق الحديثة التي كانت نتيجة الجهود المستمرة من أجل تعريف، وتقييم، وتحسين الرقابة الداخلية والتقارير عنها ومن هذه الوثائق ما صدر عن منظمة الرقابة والتدقيق المتعلقة بنظام المعلومات (أهداف الرقابة وتكنولوجيا المعلومات). (السهيل، 2007، ص46)

كما تبنت نشرة (COBIT) تعريفها للرقابة من التعريف الذي ورد في نشرة (COSO) التي أسست على أن السياسات، والإجراءات، والممارسات، والهياكل التنظيمية تُصمم لتزويد تأكيد معقول بأن أهداف منظمة الأعمال سوف تتحقق، وأن الأهداف غير المرغوب فيها سوف تمنع أو تكتشف ومن ثمّ تصحح.

أما بالنسبة لمصادر تكنولوجيا المعلومات فقد صنفت (COBIT) مصادر تكنولوجيا المعلومات على أنها البيانات، وتطبيق النظم، والتكنولوجيا، والإمكانات التسهيلية، والأشخاص، وقد عرفت البيانات في مفهومها الواسع بأنها لا تحتوي فقط على الأعداد والمراجع والتواريخ، ولكن أيضاً على الأشياء مثل الرسوم البيانية والصوت.

ومن أجل تحقيق أهداف المنظمة، تحتاج المعلومات أن تتطابق مع معايير معينة التي ذكرتها نشرة (COBIT) على أنها متطلبات المنظمة من المعلومات، وهي الجودة ومسؤولية الائتمان والأمان، ومن هذه المتطلبات الواسعة استخرج التقرير سبع مجموعات متداخلة للمعايير لغرض تقييم مدى درجة تلبية مصادر تكنولوجيا المعلومات لمتطلبات



المنظمة من المعلومات، وهذه المعايير هي: ( الفاعلية، والكفاءة، والسرية، والكمال، والوجود، والالتزام والتطابق، وموثوقية المعلومات)، كما صنفت هذه الوثيقة عمليات تكنولوجيا المعلومات في أربعة مجالات هي: التخطيط والتنظيم، الامتلاك والتنفيذ، التسليم والمساندة، ومن ثم المراقبة (دهمش وابوزر، 2005، ص13).

كما أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي IFAC وثيقة أو تقرير نظام التدقيق والرقابة الداخلية (SAC)، Systems Auditability and Control، إذ عرف تقرير (SAC) نظام الرقابة الداخلية ووصف مكوناته، وقدم عدة تصنيفات للضوابط الرقابية، كما وصف أهداف الرقابة والمخاطر، وعرف دور المدقق الداخلي، وقد قدم التقرير ارشاداً بالنسبة للاستخدام، والمعالجة، وحماية مصادر تكنولوجيا المعلومات (AICPA, 1995).

عرف تقرير (SAC) نظام الرقابة الداخلية على أنه " مجموعة من العمليات والوظائف، والأنشطة، والنظم الفرعية، والأشخاص الذين اجتمعوا معاً أو تم فصلهم من أجل ضمان تحقيق الأغراض والأهداف ". إذ ركز التقرير على دور وأثر نظم المعلومات المحوسبة على نظام الضوابط الرقابية الداخلية، وقد ركز على الحاجة إلى تقييم المخاطر، والأخذ بعين الاعتبار التكاليف والمنافع، وبناء ضوابط رقابية في النظم بدلاً من إضافتها بعد التطبيق وبموجب ما يلي: (American Institute of Certified Public Accountants, 1983)

أ- بيئة الرقابة: وتشمل على الهيكل التنظيمي، وإطار الرقابة، والسياسات والإجراءات، والتأثيرات الخارجية.

ب- **النظم المؤتمتة:** وتتكون من نظم وتطبيقات البرمجيات (Software)، وقد قدم التقرير خمس خطط تصنيفية للضوابط الرقابية الداخلية في نظم المعلومات هي: (المانعة والكاشفة والمصححة، الاختيارية وغير الاختيارية، التطوعية والإجبارية، اليدوية والمؤتمتة، والتطبيق والضوابط الرقابية العامة). وتركز هذه الخطط على متى تطبق الرقابة، وما إذا كان بالإمكان تخطي الرقابة في البرمجيات.

ج- **أهداف الرقابة والمخاطر:** تشتمل المخاطر على الاحتيال والأخطاء والاختلالات في الأعمال، والاستخدام غير الكفاء والفاعل للموارد، فالأهداف الرقابية تخفض من هذه المخاطر وتضمن تمام وسلامة المعلومات والتزامها بالقوانين الرقابية بالنسبة للمدخلات والعمليات التشغيلية والمخرجات والبرمجيات. أما مقاييس الأمان فتشمل الضوابط الرقابية للبيانات والأمور المتعلقة بالالتزام والتطابق والتوافق مع القوانين والتشريعات، والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق، والسياسات والإجراءات الداخلية. أما بالنسبة لدور ومسؤوليات المدققين الداخليين فتشمل ضمان وتأكيد ملاءمة نظام الرقابة الداخلية، ومصادقية البيانات، والاستخدام الكفؤ لموارد المنظمة، كما أن المدققين الداخليين مهتمون أيضاً بمنع واكتشاف الغش والاحتيال، وتنسيق الأنشطة مع المدققين الخارجيين، إذ إن تكامل مهارات التدقيق ونظام المعلومات، وتفهم تأثير تكنولوجيا المعلومات على عملية التدقيق مسألة ضرورية بالنسبة للمدققين الخارجيين، فهؤلاء المهنيون يؤدون الآن عمليات التدقيق المالي والتشغيلي ونظم المعلومات.

أما لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل في الشركات التابع للجنة تريديوي (COSO) فقد عرّف تقرير (COSO) الرقابة الداخلية ووصف مكوناته وقدم المعايير التي يمكن تقييم النظم الرقابية على أساسها، وقد عرض التقرير إرشاداً للتقرير العام عن الرقابة الداخلية، كما قدم المواد التي يمكن أن تستخدمها كل من الإدارة والمدققين وغيرهم من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكان الهدفان الرئيسان للتقرير هما:

أ- وضع تعريف عام للرقابة الداخلية والذي يخدم العديد من الأطراف.  
 ب- تقديم معيار تستطيع المنظمات بناء عليه تقييم نظمها الرقابية، وتحديد الكيفية التي يمكن بها تحسين هذه النظم.  
 وقد عرّف تقرير (COSO) الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف:

أ- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.  
 ب- موثوقية التقارير المالية.  
 ج- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.  
 ويتكون نظام الرقابة الداخلية وحسب تقرير (COSO) من خمسة مكونات متداخلة مع بعضها بعضاً وهي: ( بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، والمراقبة ). إذ تزود بيئة الرقابة الأساس للمكونات الأخرى، فهي تضم عوامل مثل فلسفة الإدارة، وأسلوب التشغيل، وسياسات وممارسات الموارد البشرية، وأمانة واستقامة الموظفين وقيمهم الأخلاقية، والهيكل التنظيمي، واهتمام وتوجيه مجلس

الإدارة. فمثلاً، يمكن تقييم فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها عن طريق فحص طبيعة مخاطر الأعمال التي تقبلها الإدارة، وتكرار تداخلها مع المساعدين، وموقفهم تجاه الإبلاغ المالي. ويتكون تقييم المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها، إذ يتضمن تشخيص المخاطر فحص العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية، والمنافسة، والتغيرات الاقتصادية، وعوامل داخلية مثل نوعية وجودة المستخدمين، وطبيعة أنشطة المنشأة، وخصائص عملية معالجة نظام المعلومات. ويتضمن تحليل المخاطر، تقدير احتمالية حدوثها، والأخذ بعين الاعتبار كيفية معالجة المخاطر ( Rittenberg, 2006, p: 47 )

وتتألف أنشطة الرقابة من السياسات والإجراءات التي تضمن قيام الموظفين بتنفيذ توجيهات الإدارة، وتتضمن أنشطة الرقابة مراجعات نظام الرقابة، والضوابط الرقابية العامة، التي تتضمن الضوابط الرقابية التطبيقية، إذ أن الضوابط الرقابية العامة تغطي تصريح الدخول والبرمجيات وتطوير النظام، أما الضوابط الرقابية التطبيقية فهي التي تمنع دخول الأخطاء في النظام، أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الموجودة في النظام. كما تقوم الإدارة بمراقبة نظام الرقابة عن طريق مراجعة المخرجات المتولدة عن أنشطة الرقابة العادية، والقيام بتقييمات خاصة، وتشمل أنشطة الرقابة العادية مقارنة الأصول المادية مع البيانات المسجلة، وورش التدريب، والاختبارات من قبل المدققين الداخليين والخارجيين، وعادة ما يتم الإبلاغ عن العيوب وأوجه التقصير التي يتم اكتشافها خلال أنشطة الرقابة العادية إلى المشرف المسؤول، بينما العيوب وأوجه التقصير التي يتم اكتشافها خلال التقييمات الخاصة عادة يتم إيصالها إلى مستويات إدارية أعلى في المنظمة، وقد عرف تقرير (COSO) العيوب وأوجه التقصير على أنها " تلك الحالات التي تكون داخل نظام الرقابة الداخلية التي تستحق الاهتمام ( Rittenberg, 2006, p: 50 ).

وأخيراً يشير الباحث إلى النشرات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التي أشارت بشكل واضح إلى العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف الشركة، إذ عرفت كل من النشرتين ( SASs 55 & 78 ) الرقابة الداخلية، ووضعنا مكوناتها، وقدمنا ارشاداً حول تأثير الضوابط الرقابية عند تخطيط وأداء تدقيق القوائم المالية، وقد استبدلت النشرة ( SASs 78 ) تعريف نظام الرقابة الداخلية المذكورة في النشرة ( SASs 55 ) بذلك التعريف للرقابة الداخلية الوارد في النشرة ( COSO ) ما عدا تركيزها أي النشرة ( SASs 78 ) على الموثوقية كهدف الإبلاغ المالي بوضعه الحالي أولاً، أي أن ( SASs 78 ) قد عرفت الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر بمجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف المجالات التالية: ( American Institute of Certified Public Accountants, 1995 )

1- موثوقية التقارير المالية.

2- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.

3- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.

وبالرغم من احتفاظ النشرة ( SASs 78 ) بالأهداف التشغيلية والالتزام بالقوانين والتشريعات سارية المفعول في تعريفها للرقابة الداخلية، فقد ركزت النشرتان ( SASs 55 & 78 ) على الضوابط الرقابية التي تؤثر على فحص موثوقية التقارير المالية للشركة.

كما استبدلت النشرة ( SAS 78 ) العناصر الثلاثة لهيكل الرقابة الداخلية الموجودة في النشرة ( SASs 55 ) وهي بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة

بالمكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية المعروضة في نشرة (COSO) وهي: بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات، والاتصالات، والمراقبة.

وتتطلب كل من النشرتين ( SASs 55 / 78 ) من المدقق الخارجي القيام بتأدية إجراءات معينة من أجل الحصول على تفهم كافٍ لكلٍ من المكونات الخمسة للتخطيط لعملية التدقيق، أي أنه يجب على المدقق الخارجي تفهم تصميم سياسات وإجراءات الشركة، وما إذا كان هذا التصميم قد وضع في حيز التنفيذ، ولما كان المدققون الخارجيون يقومون بتأدية خدمة عند تقديم رأيهم حول القوائم المالية التي تغطي فترة من الزمن، فإن اهتمامهم ينصب على الضوابط الرقابية التي تؤثر في الحصول ومعالجة المعلومات المالية لكامل الفترة، ويجب على المدققين الخارجيين الإبلاغ عن أي عيوب أو تقصير مهمة للرقابة الداخلية التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي للجنة التدقيق.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

قام الباحث بمسح الدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة، وتمت الاستفادة من

بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة ومن هذه الدراسات ما يلي:

### 1- الدراسات باللغة العربية

- دراسة ( رك, 2002)، بعنوان: تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركات إنتاج النفط والغاز العاملة في ليبيا.

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في شركات النفط والغاز في ليبيا بعدة أهم مصادر الدخل القومي. وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها:  
1- وضع ضوابط على التصريح بالعمليات الواجب معالجتها، كذلك وضع ضوابط على عمليات التسجيل وتفعيل الرقابة على المدخلات وعمليات التشغيل والمعالجة وعلى المخرجات.

2- وضع ضوابط على التوثيق وحماية الحاسوب والملفات والمقارنة بين الأصول والسجلات المرتبطة بها.

3- زيادة درجة الإشراف الإداري ومتابعة الأداء مع الاهتمام بكفاءة العاملين وتأهيلهم عن طريق الدورات والبعثات والندوات العلمية المتخصصة ونشر الوعي بين الموظفين بضرورة وأهمية الرقابة الداخلية.

- دراسة ( موتات, 2003) بعنوان: تقييم الرقابة الداخلية للتسهيلات الائتمانية في المصارف التجارية الليبية.

هدفت الدراسة إلى تقييم أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بأحد أهم جوانب العمل المصرفي والمتعلقة بالتسهيلات الائتمانية في المصارف التجارية الليبية، وقدمت الدراسة عددا من التوصيات أبرزها:

- 1- تحديد سقف محدد للتسهيلات الممنوحة لكل قطاع من القطاعات الاقتصادية.
- 2- مراجعة سياسات إدارة التسهيلات الائتمانية لتحديد ما إذا كانت تتوافق مع الظروف المتغيرة للسوق.
- 3- وجوب طلب قائمة تدفق نقدي حديثة معتمدة من مدقق للعميل لتحديد مصادر تسديد التزاماته.
- 4- ضرورة توفير نظام ملائم لضبط مخالفات الإجراءات التنظيمية داخل المصارف في الوقت المناسب والحد منها.
- 5- أن يكون هناك فصل تام بين مسؤولية منح التسهيلات وأعداد التسهيلات وإصدار الصكوك وبين التسجيل في الدفاتر وأن تقوم بإلغاء وشطب الكمبيالات المدفوعة أو المجددة فورا وتقوم بإعادتها للعملاء.



- دراسة (حسبان، 2004)، بعنوان: قياس قدرة أنظمة الرقابة الداخلية على مواكبة متطلبات تكنولوجيا المعلومات في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

هدفت الدراسة إلى قياس درجة فاعلية الرقابة الداخلية للشركات المساهمة الأردنية ومدى قدرتها على مواكبة التطورات في تكنولوجيا المعلومات المعاصرة، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها:

- 1- زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لتلك الشركات عن طريق الدورات التدريبية والندوات المتخصصة في عمل الرقابة الداخلية والتأهيل المهني.
- 2- ضرورة الاهتمام بالمعايير الدولية وتطويرها بما يتناسب مع البيئة التي تعمل بها الشركات المساهمة العامة في الأردن.
- 3- أهمية قيام المدقق الداخلي بفهم كيفية التعامل مع مخاطر تكنولوجيا المعلومات.

- دراسة (ججاوي، 2006) بعنوان: تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية في العراق.

هدفت الدراسة إلى تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات في العراق، وبيّنت الدراسة إن تطور الرقابة الداخلية في المفاهيم والتطبيقات والعناصر له أهمية بالغة في تخطيط إجراءات التدقيق من قبل مراقبي الحسابات خلال تحليل عناصر الرقابة الداخلية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي وتحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات، كما اعتمد على عينة مكونة من مراقبي الحسابات.

وخلصت الدراسة إلى أن بعض درجات الأهمية لهذه العناصر تتقدم على بعضها إذ تم ترتيب هذه العناصر على سلم يتكون من خمس مراتب أولها نظام المعلومات والاتصالات وآخرها عنصر تحليل وتقييم المخاطر. وعلى ضوء النتائج قدمت الدراسة عددا من التوصيات لمراقبي الحسابات تشكل دليلا إرشاديا عمليا لهم وهي:

1- التوسع في الإفصاح وتحديد نقاط الضعف.

2- ضرورة توفير المهارات المهنية القادرة على قيام مراقبي الحسابات بالمهام الموكلة إليهم.

3- ضرورة الاستفادة من معيار التدقيق 78 الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين IFAC .

- دراسة هويدي، إيمان إبراهيم، (2007). بعنوان: مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المخاطر التي تؤثر على تقرير المدقق سواء من البيئة الداخلية للمدقق (ديوان المحاسبة) أو من خلال البيئة الخارجية (الجهة الخاضعة للرقابة) أو على مستوى المدقق وذلك على جميع قطاعات ديوان المحاسبة الرقابية، والعمل على معرفة أوجه القصور للحصول على تقرير ذي كفاءة عالية في ظل مخاطر الرقابة. وقد أجريت هذه الدراسة في دولة الكويت، وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

1- إن الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية يتم من خلال الإلمام والالتزام بدليل التدقيق العام لديوان المحاسبة.

2- إن المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمدقق لفهم المفاهيم ذات الصلة التي تم طرحها بدليل التدقيق العام وتطبيقها على التدقيق لها أثر كبير على تقرير المدقق.

3- أن إعداد المدقق عن طريق البرامج التدريبية في ديوان المحاسبة له دور كبير برفع الكفاءة المهنية للمدقق وبالتالي يقلل من المخاطر التي يتعرض لها التقرير.

4- قلة عدد مدققي ديوان المحاسبة لدى الجهة الخاضعة للرقابة يعد خطراً يؤثر على تقرير المدقق.

5- عدم وجود مفهوم واضح عن طبيعة اختصاصات وصلاحيات ديوان المحاسبة لدى الجهة الخاضعة للرقابة يعد خطراً يؤثر على التقرير.

6- دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة له مساهمة كبيرة في التأثير إيجاباً على تقرير المدقق.

7- إن لجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة دوراً مهماً في تقرير المدقق، فمتى ما توفر نظام رقابة داخلية فعال ومؤثر فإن ذلك سيسهم بتقليل الأخطاء التي يمكن أن تتواجد بالبيانات المالية لدى الجهة محل التدقيق، وبالتالي يقلل من مخاطر التدقيق.

- دراسة سهيل، طلال، (2007). بعنوان: قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في الكويت.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في دولة الكويت، إذ اعتمد الباحث على معيار التدقيق الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) رقم (SAS 78) في تحديد عناصر ومكونات

الرقابة الداخلية الآتية: بيئة الرقابة، مخاطر الرقابة الداخلية، نظام المعلومات والاتصالات، أنشطة الرقابة، ومتابعة عناصر الرقابة، شمل مجتمع الدراسة المراقبين من وزارة المالية والمدققين من ديوان المحاسبة والبالغ عددهم (196). وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة الداخلية والبيئة الخاصة بالرقابة من الجهات الحكومية الكويتية، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة ومستوى المخاطر من الجهات الحكومية الكويتية، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة ومستوى المعلومات والاتصالات من الجهات الحكومية الكويتية، إضافة إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة ونوعية الأنشطة والإجراءات الرقابية من الجهات الحكومية الكويتية، كذلك توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة ودرجة المتابعة من الجهات الحكومية الكويتية.

- دراسة، زويلف وجوهر، (2007). بعنوان: دور الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بعناصر الرقابة الداخلية وفقا للمعايير الحديثة، وبيان الدعائم الأساسية للتحكم المؤسسي. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها أن التحكم المؤسسي يعد نظاما رقابيا تتبناه المنظمات لتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة، ووضع القواعد والإجراءات التي تقلل من المخاطر وتضيف قيمة إلى المنظمة، وبينت أن التحكم المؤسسي يستند إلى مجموعة من الدعائم التي تحدد العلاقة بين إدارة المنظمة من ناحية وأصحاب المصالح من ناحية أخرى، وأن الرقابة الداخلية تستند

إلى مجموعة من العناصر الأساسية التي تعزز من عدالة التقارير المالية وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية والالتزام بتطبيق القوانين والقواعد والتنظيمات.

كذلك بينت نتائج الدراسة أن نجاح التحكم المؤسسي في المنظمات يتطلب تبني عناصر الرقابة الداخلية لما لها من دور أساسي وفاعل في تقوية هذه الدعائم وحماية حقوق المساهمين والحفاظ على أموال ومنظمات. وأن تطبيق عناصر الرقابة الداخلية تتطلب الفهم العميق لأهداف المنظمات واستراتيجياتها، ثم وضع الإجراءات الرقابية المناسبة لتعزيز فاعلية إدارة المخاطر، إضافة إلى أن الدراسة أوضحت وجود بعض العوائق التشريعية التي تحول دون تحقيق فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية، منها على سبيل المثال: قانون الأوراق المالية، إذ أعطى هذا القانون صلاحية تعيين أعضاء لجنة التدقيق إلى مجلس إدارة الشركة وليس للهيئة العامة للمساهمين، مما يقلل من استقلالية هذه اللجنة ويضعف دورها في الرقابة الداخلية والتحكم المؤسسي. كما أظهرت نتائج الدراسة مساهمة عناصر الرقابة الداخلية بدرجة مرتفعة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي.

- دراسة دحدوح (2008) بعنوان: "دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة

#### الداخلية وفعاليتها في الشركات" دراسة ميدانية

هدفت الدراسة للتعريف بالأنشطة التي تمارسها لجنة التدقيق، التي تؤدي إلى تحسين كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات، من خلال استعراض وجهات النظر المختلفة في بعض الدول بشأن الوظائف الأساسية للجنة التدقيق، وقد ركزت الدراسة على مجالين فقط من مهمات لجان المراجعة هما: دورها في دراسة وتقييم نظم

الرقابة الداخلية في الشركات، ودعم وظيفة المراجعة الداخلية. وتحقيقاً لأغراض البحث صُممت استمارة استبيان تم توزيعها على عينة من شركات المساهمة الأردنية وعينة أخرى من مراجعي الحسابات الخارجيين على هذه الشركات. وتوصلت الدراسة إلى تحديد مجموعة من الأنشطة تؤدي لتحسين نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها من وجهة نظر عينتي الدراسة من أهمها:

- 1- العمل على تفعيل دور التدقيق الداخلي وضمان استقرارها.
- 2- تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة. دراسة التقارير الخاصة بتطوير النظم المحاسبية والإجراءات المالية، والإدارية، ومراجعتها، واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.

- دراسة صهود (2010) بعنوان: "تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون **sarbances oxly** ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية: دراسة ميدانية

هدفت الدراسة إلى فحص مدى إمكانية تطبيق متطلبات قانون (Sarbanes Oxly) لتقويم الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال العربية، وما إذا كانت هذه المتطلبات أكثر قبولاً وقابلية للتطبيق من معايير التدقيق الدولية في وضع بنية فعالة للرقابة الداخلية فيها. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها أن البيئة العربية غير مهيأة في الوقت الراهن لإقامة أنظمة رقابة داخلية فعالة وفقاً لتوجيه قانون (Sarbanes Oxly)، ومعايير المراجعة الدولية لتقويم الرقابة الداخلية أيضاً، وذلك لعدة أسباب أهمها المتغيرات الاجتماعية، والسياسية، والتنظيمية، كما أن تصميم أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات

المساهمة فيها لا ينسجم مع المعايير العالمية الحديثة، ولا يشكل حصانة حقيقية أمام التلاعب، والتواطؤ، والفساد إلا أن تطبيق متطلبات قانون (Sarbanes Oxly) لتقويم الرقابة الداخلية سيكون له محفزات مهمة أهمها تحسين جودة عملية إعداد التقرير المالي في الشركات المساهمة.

- دراسة شاوشى، كهينة طاهر (2011): بعنوان: دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية في الجزائر

هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات الجزائرية، من خلال معرفة دورها في تحقيق أهداف الرقابة التي تتضمن فعالية العمليات التشغيلية وكفاءتها وموثوقية التقارير المالية والالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة، وقد أجريت الدراسة التطبيقية على شركة مساهمة جزائرية فقد تم التعرف على هيكل الرقابة الداخلية ومكوناتها وإجراءاتها.

كما تم التعرف على واقع المراجعة الداخلية باعتبارها أهم أدوات نظام الرقابة الداخلية وقد أظهرت الدراسة نتائج تبين أن للجان المراجعة دوراً مهماً في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية، إذ أن لها دوراً في زيادة موثوقية التقارير المالية من خلال قيامها بتقييم جودة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتقرير لمجلس الإدارة حول سلامة وملاءمة البيانات المالية للشركة وتقييم مدى ملاءمة الإفصاح لمستخدمي التقارير المالية، إذ كانت درجة التجاوب عالية في حين كانت درجة التجاوب متوسطة بالنسبة للالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، أهمها: ضرورة إلزام الشركات الجزائرية بتشكيل لجان مراجعة نظراً لدورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية إضافة إلى

تفعيل دور الجهات التنظيمية والتشريعية في الجزائر بإصدار قرارات وتشريعات حول تشكيل تلك اللجان والتحديد الواضح لمقومات تشكيلها وحقوقها وواجباتها

## 2- الدراسات باللغة الإنجليزية

- دراسة ( Window, 2000 ) بعنوان:

### **Beyond Audit Techniques Internal Control**

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الداخلية في الأنشطة الرقابية والإشراف على مخاطر محافظ الأوراق المالية، كما هدفت إلى إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق الداخلي في تدقيق الأنشطة الرقابية، وأن المدقق الذي لا يعرف تقييم المخاطر يؤدي مهمات تقليدية، وركزت على ضرورة مواكبة التطورات والاكتشافات الحديثة الخاصة بأنظمة الرقابة الداخلية للشركات الصناعية في هولندا، ووضعت الدراسة بعض الأسئلة وحاولت الإجابة عنها. وأظهرت الدراسة أن أفضل الممارسات هي: التعرف على التغييرات التي طرأت على البيئة التي تعمل بها الشركة، وضرورة التنسيق مع الأطراف الأخرى في إدارة المخاطر وفهم الإجراءات والمتطلبات المتعلقة بنشاطات الشركة بشكل عام. وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج مكنته من وضع التوصيات التي من أهمها:

1- وضع آلية حول كيفية تحويل اتجاهات التدقيق التقليدي إلى اتجاهات التدقيق الحديث في ظل تكنولوجيا المعلومات.

2- ضرورة مواكبة المدقق الداخلي والرقابة الداخلية لمستجدات عملية التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات التدقيق الداخلي السابقة.



- دراسة ( David, et al, 2006 ) بعنوان:

### **Adding Significant Value with Internal Controls**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على القيمة المضافة المهمة لأنظمة الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تقديم نظرة عامة عن نموذج الرقابة الداخلية لنشرة COSO والمستخدم في العديد من المنظمات كإطار تطبيقي، ثم بعد ذلك توضيح خطوته التي تعد مفتاح قياسات التقدم لوضع سوقي فائد، والقيمة الحقيقية التي تنتج من التوافق مع متطلبات الالتزام بالإرشادات الواردة في النشرة. وبينت الدراسة أن النجاح لا يعتمد فقط على مكونات الإطار الفعال، لكن هناك العديد من العوامل المختلفة، تتسق عبر الصناعة والأحجام المتنوعة من المنشآت، تكون مسؤولة عن نجاح الشركات في الصناعة أهمها:

1- تغيير الإدارة: لتكون رائداً في السوق، يجب على المنظمة التغيير في مسؤوليات أفراد المنظمة.

2- التحسين المستمر: البحث الدائم عن التقدم ورفع القيمة المضافة عما كانت عليه.

3- قيادة القيمة: التفكير على نحو خلاق ومستمر حول ما تم إنجازه حتى الآن لرفع ميزة تنافسية.

4- ما بعد الالتزام: يجب عليهم التحرك إلى ما بعد الالتزام الأساسي والتركيز على نظام رقابة داخلي جيد يساعدها في قيادة أهداف العمل الإستراتيجية، منع الغش، تخفيف الخطر، تصميم أفضل لتحسين معالجات الأعمال بشكل متكامل.

- دراسة (Hollis, et al , 2006) بعنوان:

### **The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits**

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف والتقرير عن نقاط ضعف الرقابة الداخلية قبل المراجعات الإلزامية لـ SOX، وكذلك التحقق من العوامل الاقتصادية التي تعرض المنشأة لخطر الرقابة الداخلية والحوافز الإدارية للكشف والتقرير عن عجز نظام الرقابة الداخلية، وذلك بعد توضيح متطلبات القسم 302، والقسم 404 من قانون لجنة Sarbanes–Oxley ( التي وافق عليها الكونجرس الأمريكي سنة 2002)، إذ أكد الأخير على ضرورة تضمين القوائم المالية للشركة سواء السنوية 10-K أو الدورية 10-Q بتقييم الإدارة عن فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بالتقارير المالية المنشورة. كما يتطلب هذا القسم أيضا من مراقب الحسابات إعطاء رأي عن تقييم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية بالتقارير المالية السنوية. وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج النظرية والعملية أهمها ما يلي:

- 1- بينت أن محددات قصور الرقابة الداخلية لقاعدة عريضة الشركات العامة المسجلة في بورصة الأوراق الأمريكية (SEC)، تُعد مهمة لتطوير تصور عن مشاكل الرقابة الداخلية.
- 2- أن المنشآت التي تقرر عن قصور الرقابة الداخلية لديها عمليات أكثر تعقيداً التي تمثلت في العديد من قطاعات الأعمال والمبيعات الأجنبية، وأكثر تكلفة أيضاً في الاندماج والاستحواذ وإعادة الهيكلة، ولديها مخزون كبير وتنمو بمعدل أسرع من المنشآت التي لا تفصح عن ضعف الرقابة الداخلية.

3- أن المنشآت ذات الموارد الأقل استثمارا في الرقابة الداخلية، كما تمثلت في تكرار الخسائر و ضغوط مالية كبيرة، في معظم الأحيان تفصح بشكل أكثر عن مشاكل مع رقابتها الداخلية.

- دراسة ( Rittenberg , 2006 ) بعنوان :

**"Internal Control: no Small Matter", The internal Control,**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح إرشادات معيار الرقابة الداخلية في عملية إعداد القوائم المالية للشركات العامة صغيرة الحجم، الصادر في 2006/7/11 عن لجنة COSO استجابة لطلب ( SEC ) بورصة الأوراق الأمريكية لمساعدة الشركات العامة صغيرة الحجم في توفيق تقاريرها المالية وفق متطلبات القسم 404 للجنة Sarbanes-Oxley لسنة 2002، وقد تطوّر هذا المعيار استنادا إلى الإطار المتكامل - للرقابة الداخلية لجنة COSO سنة 1992. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- أنه على الرغم من أن المعيار الجديد لا يعدل ولا يغير مستندات المعيار الأصلي، إلا أنه يغطي التحديات التي تواجه شركات الأعمال صغيرة الحجم، ويساعد إدارتها علي تصميم وتطبيق نظام رقابة فعال علي عملية إعداد القوائم المالية.

2- أن مبادئ هذا المعيار تصلح لكل أنواع وأحجام المنظمات، لكن إرشاداته تخص بصفة خاصة المناطق التالية، إدارة شركات الأعمال صغيرة الحجم، متضمنة مجال تكنولوجيا المعلومات، فصل الواجبات، واجبات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، مخاطر تجاوز الإدارة، و الاحتياج للتوثيق الممتد.

3- أن إرشادات المعيار الجديد تشمل ثلاثة أقسام لكل منها هدف محدد، فالهدف الأول يتميز بنظرة عامة للإدارة العليا واللجان الأخرى، بينما الهدف الثاني يعرض إرشادات عملية مع أمثلة من الحياة العملية عن شركات الأعمال الصغيرة، أما الهدف الثالث يوفر أدوات تقييم لمساعدة المنظمات على تطبيق وتقييم الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية.

- دراسة ( Kopp & Bierstaker, 2006 ) بعنوان:

### **Auditors' memory of internal control information: the effect of documentation preparation versus review**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الخبرة والقدرة الإدراكية لمراقبي الحسابات عند اتخاذهم أحكام وقرارات متعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية، إذ تم الاعتماد على نظرية مستويات المعالجة، وذلك لتحقيق من مدى انتباه مراقبي الحسابات التي يوليه للمعلومات أثناء إجراءات توثيق نظام الرقابة الداخلية، وتأثير هذا الانتباه على تقديرهم لخطر الرقابة واكتساب معلومات عن نظام الرقابة الداخلية. واعتمدت الدراسة على الاستبيان الموجهة لعدد 76 مراقب حسابات (متوسط خبرتهم 2.5 سنة)، وقياس الاستجابات وفق مقياس ليكرت ذي 11 درجة، لقياس مدى التذكر، وبعد تحليل بيانات العينة خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

1- أن كبار المراجعين الذين يقومون باستكمال استقصاء المعلومات عن نظام الرقابة الداخلي بنفسهم كان احتفظوا بمعلومات أكثر أهمية عن نظام الرقابة الداخلية عن كبار

المراجعين الذين فحصوا الاستقصاء المستكمل بواسطة شخص آخر، وهذه النتيجة استخلصت عندما تم إجراء فحص منفصل لقوة وضعف نظام الرقابة الداخلي.

2- أن كبار مراقبي الحسابات الذين استكملوا الاستقصاء بأنفسهم كان تقديرهم لمخاطر الرقابة عند مستويات متوافقة مع تقديرات خطر الرقابة بواسطة مديري المراجعة لنفس المنشأة.

- دراسة ( Y. Zhang, 2007 ) بعنوان "

### **Audit committee quality, Auditor independence, and internal control weakness**

هدفت الدراسة إلى بحث العلاقة بين جودة لجنة التدقيق، وضعف نظام الرقابة الداخلية، واستقلالية المراجع بعد صدور قانون (Sarbanes Oxly). وقد تناول البحث تعريف المتغيرات، ثم إجراء مقارنة بين مجموعة من الشركات التي تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية على أساس القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة، وحجمها، ومستوى أدائها مع مجموعة أخرى لا تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية، إذ أخذت عينة تتكون من 208 شركات تعاني من تحريفات مادية في نظام الرقابة الداخلية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين جودة التدقيق، وضعف نظام الرقابة الداخلية، واستقلالية المدقق، إذ أن الشركة تعاني من ضعف الرقابة الداخلية إذا كانت لجنة المراجعة لديها ذات خبرة مالية ومحاسبية متدنية، أو خبرة مالية غير محاسبية، والمراجعون لديها يتمتعون باستقلالية كبيرة، وهناك تغيير في المراجعين، أي كلما احتوت

اللجنة على عدد أكبر من الخبراء الماليين فأنها تصنف ضمن الشركات التي لديها نظام رقابة داخلية قوي.

- دراسة (Thomas, et.al, 2009)

### **Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable**

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح مجموعة من الطرق التي تساعد مراقب الحسابات لزيادة فعالية المراجعة، واعتمدت الدراسة على المنهج النظري التحليلي لمعايير المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى اقتراح 17 طريقة تساعد مراقب الحسابات لزيادة فعالية عملية المراجعة، وأن تطبيق هذه الطرق يكون لها جانب آخر وهو التكلفة المحتملة لتطبيق هذه الطرق، التي من أهم مظاهرها وقت تخطيط إضافي للمراجعة، وزيادة وقت تدريب مراقب الحسابات، ووقت مراجعة إضافي لأداء الإجراءات، وتكلفة توظيف مستشارين، والتوقف المحتمل لعمليات عميل المراجعة، والوقت الإضافي لتنسيق أنشطة المراجعة مثل الملاحظات غير المتوقعة.

- دراسة ( Stephens, 2009 ) بعنوان:

### **corporate governance quality and internal control Under the sarbances oxly regime section302**

هدفت هذه الدراسة إلى فحص أثر جودة حوكمة الشركة على تقريرها عن أوجه قصور الرقابة الداخلية قبل صدور قانون (Sarbanes Oxly) الذي ألزم الإقرار عن وجود ضعف في الرقابة الداخلية في ظل القسم 404 للوصول إلى تحديد العوامل التي

تؤثر على إفصاح الشركة عن أوجه الضعف الجوهرية بموجب متطلبات القسم 302 من قانون (Sarbanes Oxly)، قبل أن تكون مراجعة الرقابة الداخلية إلزامية. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي يراجعها المراجعون الرئيسيون في النشاط الصناعي التي لديها لجان مراجعة ذات جودة عالية هي الأكثر قدرة على اكتشاف أوجه قصور الرقابة الداخلية في ظل القسم 302 من قانون (Sarbanes Oxly). كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها مدير مالي ذو خبرة مالية ومحاسبية أكثر قدرة على التحديد بدقة أكبر لأوجه قصور الرقابة الداخلية وتصنيفها كضعف مادي التي تعد أقل درجة من أوجه قصور جوهرية

- دراسة، ( Tucker, 2011 )، بعنوان:

### **An E-Risk Primer (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة في ضوء اهتمام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، أجريت الدراسة على عينة عشوائية من الشركات الصناعية في الولايات المتحدة. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- أن تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات تؤثر على كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة، من بيئة الرقابة وتقدير الخطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمراقبة.

2- أن المعيار ( SAS 94 ) يتطلب من المراجع ضرورة الحصول على فهم كافٍ للرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة، كما جاء فيها أن على المراجع تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة الداخلية عند الحد الأدنى وتنفيذ الاختبارات الجوهرية، وقيام المراجع بالتخطيط للاختبارات الجوهرية فقط، يحقق رضا المراجع نتيجة فعّالية هذا المنهج.

3- أن نظام تكنولوجيا المعلومات يتضمن رقابة داخلية خاص بالحسابات المهمة، وعلى المراجع ضرورة القيام بوصف خصائص الرقابة العامة والتطبيقية لما لها من أهمية في تنفيذ مهمات عملية المراجعة، وعند تصميم اختبارات الرقابة الإلكترونية قد يحتاج المراجع الحصول على أدلة إثبات عن مدى كفاءة الرقابة المتعلقة بشكل مباشر وأخرى بشكل غير مباشر كما في الرقابة العامة.

4- يجب أن يتوافر في المراجع مهارات متخصصة لفهم تأثير تكنولوجيا المعلومات على المراجعة، وعلى نظام الشركة محل المراجعة، كما يجب أن يحصل المراجع على المساعدة ممن لديهم المهارات المطلوبة عند الحاجة.

5- أن الإجراءات التي تمكن المراجع من فهم الإجراءات الإلكترونية واليدوية التي تستخدمها الشركة لإعداد القوائم المالية، ومن هذه الإجراءات إدخال المجاميع للأستاذ العام، تسجيل ومعالجة مدخلات دفتر اليومية في دفتر الأستاذ من عمليات مالية عادية وغير عادية وتعديلاتها.



### 3- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الجدول التالي (1) يوضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة:

#### جدول ( 1 )

#### الإسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الهدف	هدفت أغلبها إلى تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية وعدد قليل تناول تقييم النظم المحاسبية	هدفت إلى التعرف على أثر تطبيق معايير الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية
بيئة الدراسة	أجريت في دول مثل الأردن وأمريكا وهولندا وبريطانيا.	تم إجراؤها هذه الدراسة في البيئة الكويتية
المجال	اختص أغلبها في مكونات الرقابة في القطاع المصرفي أو الجامعات	تركزت على معايير الرقابة الداخلية في القطاع الصناعي
المجتمع والعينة	تنوعت المجتمعات من دراسة إلى أخرى فبعض الدراسات كان المجتمع فيها الشركات والتنظيمات المهمة في بيئة الرقابة في الدول التي أجريت فيها الدراسات	يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الكويتية، أما العينة فتتكون من أعضاء مجالس الإدارة في هذه الشركات
المتغيرات الخاضعة للبحث	أغلب الدراسات أخضعت متغيراً واحداً أو اثنين إذ درست تأثير هذا المتغير في فاعلية الرقابة	شملت خمسة من معايير الرقابة الداخلية وأثر ذلك في تحقيق ثلاثة أهداف للشركات
أسلوب التحليل	استخدمت طرق التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل محتوى، وبعض منها كان دراسة ميدانية.	اعتمدت على بيانات أولية التي تم جمعها من عينة الدراسة التي تم اختيارها من المجتمع المبحوث، إذ تم تحليلها واختبار الفرضيات

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

1-3 منهج الدراسة

2-3 مجتمع وعينة الدراسة

3-3 أدوات الدراسة

4-3 صدق وثبات الأداة

5-3 نموذج الدراسة

6-3 المعالجة الإحصائية

7-3 أساليب جمع البيانات والمعلومات

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

#### 3-1 منهج الدراسة

تُعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي يتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف التعرف على دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وأثر ذلك على تحقيق الأهداف التشغيلية والتقارير المالية والالتزام للشركة، إذ تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة، وبالتالي إتاحة المجال للتعرف بشكل علمي على هذه الوظيفة، من خلال التعرف على رؤية المبحوثين نحو التعامل معها من خلال الوصول إلى بيانات بالإمكان إخضاعها للتحليل الإحصائي.

#### 3-2 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية والبالغ عددها (27) شركة بتاريخ نيسان 2012، ( سوق الكويت للأوراق المالية، قسم العلاقات العامة، النشرة السنوية 2010). والملحق رقم ( 1 ) المرفق يبين أسماء هذه الشركات.

أما عينة الدراسة فهي تشمل أعضاء مجالس الإدارة والمكلفين بإجراءات الرقابة في هذه الشركات، إذ تم توزيع الاستبانات على المجتمع كاملاً وبمعدل (5) استبانات على كل شركة من هذه الشركات، أي تم توزيع (135) استبانة. وتم استرداد (114) استبانة بنسبة (84.4%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسلة، وبعد فرزها تم استبعاد (3) استبانات منها لعدم اكتمال تعبئتها أو بسبب العشوائية أثناء التعبئة، وبذلك استقرت العينة على (111) مستجيباً من أعضاء مجالس الإدارة والمكلفين بإجراءات الرقابة في هذه الشركات التي خضعت للتحليل وبنسبة (82.22%) من المجتمع الكلي، ويوضح الجدول رقم ( 1-3 ) الإطار العام للدراسة.

### الجدول رقم ( 1-3 )

#### الإطار العام للدراسة

ملاحظات	النسبة المئوية	العدد	الاستبانات
	100%	135	الاستبانات التي تم توزيعها
	84.4%	114	الاستبانات المستردة
	0.02%	3	الاستبانات المستبعدة ( يطرح )
	82.22%	111	الاستبانات الخاضعة للتحليل

### 3-3 أدوات الدراسة

قام الباحث بتطوير وتصميم استبانة غطت جميع فرضيات الدراسة، وللتأكد من مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية تم اختبارها، وذلك بعرضها على عدد من أساتذة الجامعات الأردنية، وبعض الخبراء الممارسين في مجالات المحاسبة والمتخصصين بدراسات المحاسبة وتم الأخذ بمقترحاتهم وتوصياتهم القيمة وإجراء

التعديلات اللازمة على فقراتها. إذ قام الباحث شخصياً بتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة، والملحق رقم (2) يبين أسماء محكمي الاستبانة.

وقد تكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين هما:

1- القسم الأول: وخصص للتعرف على البيانات الشخصية للمستجيبين من أعضاء مجالس الإدارة والمكلفين بإجراءات الرقابة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية مثل (العمر، المؤهل العلمي).

2- القسم الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة، التي تتمثل في التعرف على دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق الأهداف التشغيلية والتقارير المالية والالتزام للشركات الصناعية الكويتية، وذلك باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (موافق جداً 5 علامات، موافق 4 علامات، محايد 3 علامات، غير موافق علامتان، غير موافق جداً علامة واحدة). والملحق رقم (3) يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه. وقد تضمن القسم الثاني (55) فقرة تمثل ستة مجالات وهي:

**المجال الأول:** فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية، وتشمل أسئلة الاستبيان من (1-7).

**المجال الثاني:** تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية وتشمل أسئلة الاستبيان من (8-15).

**المجال الثالث:** فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية وتشمل أسئلة الاستبيان من (16-24).

**المجال الرابع:** كفاءة إدارة التدقيق الداخلي وتشمل أسئلة الاستبيان من (25-31).

**المجال الخامس:** مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها وتشمل أسئلة

الاستبيان من (32-36).

**المجال السادس:** تحقيق الأهداف التشغيلية وأهداف التقارير المالية وأهداف

الالتزام وتشمل أسئلة الاستبيان من (37-55).

### 3-4 صدق وثبات الأداة

قام الباحث بإجراء اختبار صدق وثبات الاستبانة كوسيلة جيدة لجمع البيانات

اللازمة باستخدام معامل الثبات كرونباخ ألفا، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة

حسب معيار كرونباخ ألفا ( 86.71 %) وهي نسبة ممتازة لاعتماد نتائج هذه الدراسة،

(Malhotra, 2004, p.268) والجدول رقم (3-2) يوضح معاملات الثبات للمتغيرات.

الجدول رقم (3-2)

قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

معامل الثبات كرونباخ ألفا %	اسم المتغير	تسلسل الفقرات
83.16%	فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية	7-1
84.57%	تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية	15-8
87.52%	فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية	24-16
88.28%	كفاءة إدارة التدقيق الداخلي	31-25
84.4%	مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها	36-32
86.22%	تحقيق الأهداف المذكورة سابقا للشركة	55-37
86.71%	معامل الثبات الكلي	55-1

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة فهي ولتحديد درجة المقياس فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناءً على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبدال - الحد الأدنى للبدال) / عدد المستويات

$1.33 = 3/4 = 3 / ( 1-5)$  وبذلك تكون المستويات كالتالي:

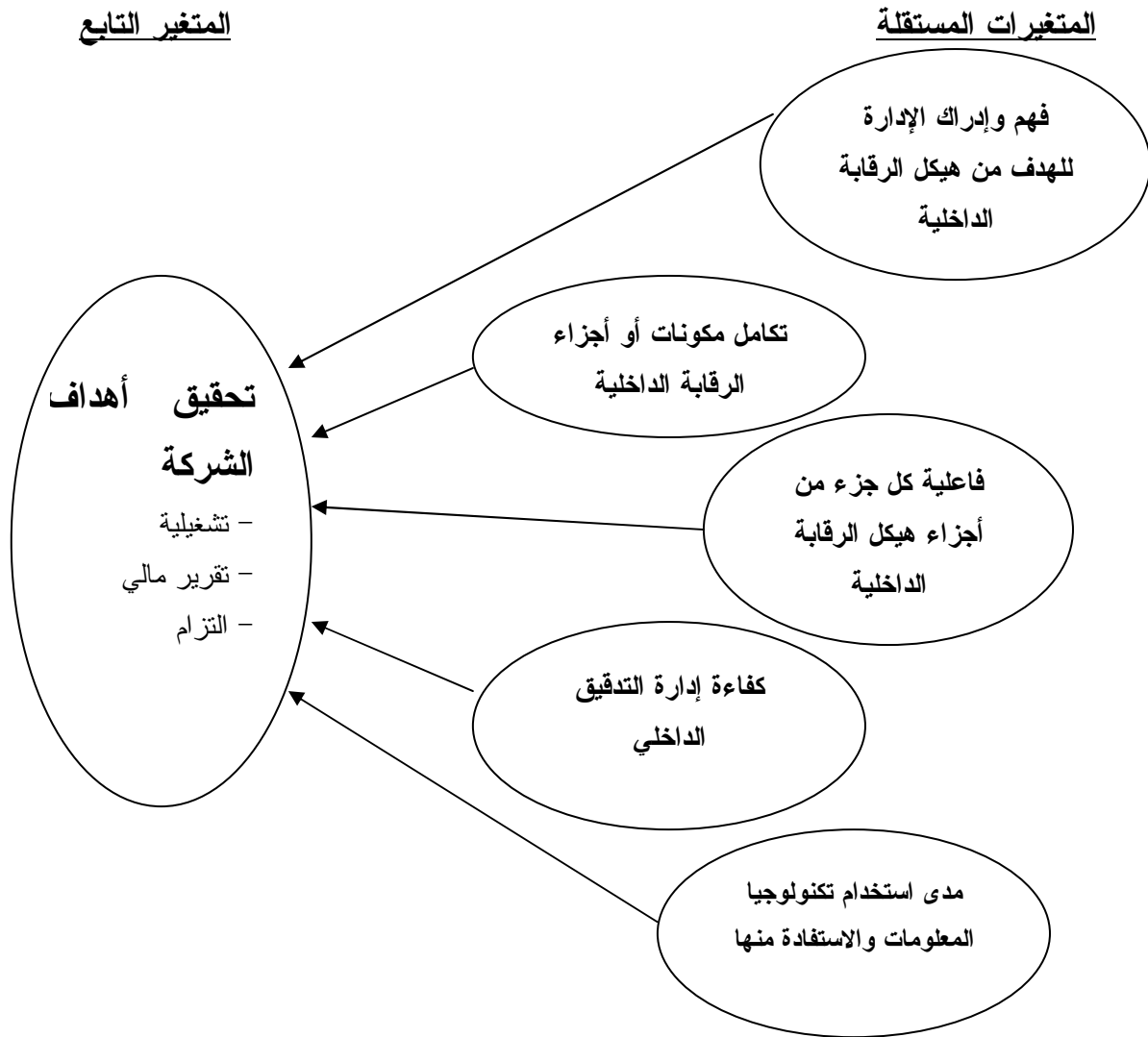
المنخفض من (1) - أقل أو يساوي (2.33).

المتوسط من (2.34) - (3.66).

المرتفع من (3.67) إلى (5).

### 3-5 نموذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة فقد اعتمد الباحث على نموذج خاص بها، للتعرف فيما إذا كانت هناك تأثير في النتائج للمتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة ويوضح الشكل رقم (1) علاقات هذه المتغيرات.



الشكل (1)  
نموذج الدراسة



### 3-6 المعالجة الإحصائية

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية، إذ تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن ثم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وبالتحديد فإن الباحث قد استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

1- **مقاييس النزعة المركزية:** مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

2- **تحليل الانحدار الخطي البسيط ( Simple Regression )** وذلك من أجل اختبار تأثير كل متغير مستقل في المتغير التابع.

3- **اختبار ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

### 3-7 أساليب جمع البيانات والمعلومات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الأولية والمصادر الثانوية وكما يلي:

**البيانات الأولية:** وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تطوير وتصميم استبانة خاصة لموضوع هذه الدراسة، بحيث تغطي كل منها كافة الجوانب التي تناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة.

**البيانات الثانوية:** وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية الورقية والالكترونية ومن المراجعة الأدبية للدراسات السابقة من أجل وضع الأسس العلمية والإطار النظري لهذه الدراسة مثل:

- 1- كتب المحاسبة والمواد العلمية وخاصة التي تبحث في الرقابة الداخلية.
- 2- الإصدارات عن الهيئات المهنية العالمية
- 3- التقارير والإحصاءات الرسمية الصادرة عن الشركات الصناعية الكويتية وسوق الكويت للأوراق المالية.
- 4- الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الدراسة.
- 5- رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في الرقابة الداخلية.
- 6- المعلومات المتوفرة على الإنترنت والمواقع الالكترونية.
- 7- التشريعات والقرارات الكويتية ذات الصلة.

## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة الميدانية

1-4 خصائص عينة الدراسة

2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

## الفصل الرابع

### نتائج الدراسة الميدانية

#### 1-4 خصائص عينة الدراسة

لقد تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية للمستجيبين في الشركات الصناعية مثل (العمر، المؤهل العلمي)، وذلك من أجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بهذه الفئة من أعضاء مجالس الإدارة في تلك الشركات، وتبين النتائج في الجدول رقم (1-4) خصائص أفراد عينة الدراسة.

#### جدول رقم (1-4)

#### خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة المئوية %
العمر	30 سنة فأقل	7	6.3
	31 - 35 سنة	11	9.9
	36 - 40 سنة	28	25.2
	41 - 45 سنة	32	28.8
	50 سنة فأكثر	33	29.7
المؤهل العلمي	دبلوم	31	27.9
	بكالوريوس	59	53.2
	ماجستير	16	14.4
	دكتوراه	5	4.5

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-1) ما يلي:

**1- العمر:** توزعت أعمار عينة الدراسة على الفئات العمرية الخمس، ولكن بنسب متفاوتة معظمها في الفئات الثالثة والرابعة والخامسة وهي أكبر من 36 سنة، أي بنسبة (84 %)، وهذا يدل على قدرة أفراد عينة الدراسة على إجابات فقرات الاستبيان، إذ تظهر النتائج عدد أقل من الفئات العمرية الأصغر في عينة.

**2- المؤهل العلمي:** شكل حملة البكالوريوس من أفراد عينة الدراسة ما نسبته (53.2%) وهي النسبة الأكبر بين مستويات التحصيل العلمي الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على شهادة الدبلوم بنسبة (27.9%)، كما شكل حملة درجة الماجستير ما نسبته (14.4%)، أما حملة شهادة الدكتوراه فقد شكلت نسبتهم (4.5). بمعنى أن أكثر أفراد عينة الدراسة يحملون الشهادات الجامعية الأولى والعليا ويمثلون نسبة 72% وهذا يعطيهم القدرة على فهم وإجابة فقرات الاستبانة.

#### 4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

4-2-1 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير المستقل الأول (فهم وإدراك الإدارة

للهدف من هيكل الرقابة الداخلية)

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-2) العلاقة بين فاعلية فهم وإدراك

الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق

أهداف الشركة، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة على الأسئلة المخصصة في

الاستبانة، التي كانت على النحو التالي:

#### جدول رقم (4-2)

#### المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

#### (فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية)

الترتبة أو المستوى	درجة الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات (فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية)	الترتبة
1	مرتفع	.613	4.16	تدرك إدارة الشركة الهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية في الشركة	1
7	متوسط	.713	3.59	تستطيع إدارة الشركة القيام بتصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية	2
2	مرتفع	.663	4.15	تدرك إدارة الشركة أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على إعداد القوائم المالية	3
4	مرتفع	.672	3.85	تدرك إدارة الشركة أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على أرصدة الحسابات	4
6	مرتفع	.735	3.69	تحرص إدارة الشركة على إعداد ونشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها	5
3	مرتفع	.660	4.14	تدرك إدارة الشركة أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على دورة العمليات	6
5	مرتفع	.632	3.75	يتوافر في موظفي الرقابة الداخلية عنصر الاستقامة والقيم الأخلاقية	7
	مرتفع	.510	3.90	المتوسط العام	

تم معالجة هذا المتغير من خلال سبع عبارات حققت وسطاً حسابياً عاماً قدره

(3.90) بانحراف معياري عام (0.510). وبما أن المتوسط الحسابي يقع ما بين (3.67-5)

ويمكن القول بأن العلاقة بين فاعلية فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية

في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة هو بمستوى مرتفع. ويلاحظ

من الجدول أن إدارة الشركة تدرك الهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية في الشركة جاءت في المرتبة الأولى، إذ حققت وسطاً حسابياً قدره (4.16) وبانحراف معياري (613). وبدرجة مرتفعة، تلاها العبارة التي تنص على أن إدارة الشركة تدرك أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على إعداد القوائم المالية بوسط حسابي (4.15) وبانحراف معياري (663). وبدرجة مرتفعة. ثم جاء بالمرتبة الثالثة التي تنص على أن إدارة الشركة تدرك أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على دورة العمليات، إذ حققت وسطاً حسابياً (4.14) وبانحراف معياري (660). وبدرجة مرتفعة، وبعدها جاء إدارة الشركة تدرك أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على أرصدة الحسابات في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي (3.85) وبانحراف معياري (672). وبدرجة مرتفعة. وفي المرتبة الخامسة جاءت العبارة التي تنص على أنه يتوافر في موظفي الرقابة الداخلية عنصر الاستقامة والقيم الأخلاقية بمتوسط حسابي (3.75) وبانحراف معياري (632). وبدرجة مرتفعة. وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأنه توجد علاقة بين فاعلية فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق الأهداف الخاصة بالتقارير المالية بدرجة مرتفعة ثم أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية.

يتفق أفراد عينة الدراسة على أهمية وجود هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على إعداد القوائم المالية ودقة بياناتها والرقابة على دورة العمليات وتطابق وصحة أرصدة الحسابات وتوفير الكفاءات العلمية والمهنية والأخلاقية في موظفي الرقابة الداخلية.

#### 2-2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير المستقل الثاني (تكامل مكونات أو

#### أجزاء الرقابة الداخلية)

تبين النتائج في الجدول (3-4) العلاقة بين تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة

الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة، وذلك من خلال

إجابات العينة عن الأسئلة المخصصة لها في الاستبانة، التي كانت على النحو التالي:

#### جدول رقم (3-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية)

الترتبة أو المستوى	درجة الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات (تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية)	الترتيب
3	مرتفعة	.741	4.06	ترتبط إدارة الرقابة الداخلية بالإدارة العليا مباشرة	8
4	مرتفعة	.671	4.03	تنتهج الإدارة العليا سياسات تسهم في تفعيل الرقابة الداخلية	9
1	مرتفعة	.618	4.16	تهتم الإدارة باختيار موظفي الحسابات قبل أن يكون موظف رقابة داخلية	10
6	مرتفعة	.720	3.91	إجراءات الرقابة الداخلية تمنع تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية	11
8	مرتفعة	.600	3.87	تسهم الرقابة الداخلية بسلامة تنفيذ التوجيه المحاسبي	12
7	مرتفعة	.741	3.88	تسهم الرقابة الداخلية بصحة ودقة المعاملات المحاسبية	13
2	مرتفعة	.704	4.11	توجد دقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة الداخلية	14
5	مرتفعة	.657	4.00	يتم تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري	15
	مرتفعة	.578	3.99	المتوسط العام	

تم معالجة هذا المتغير من خلال ثماني عبارات حققت متوسطاً حسابياً عاماً

(3.99) وبانحراف معياري (.578)، فيمكن القول ان العلاقة بين تكامل مكونات أو أجزاء

الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة هو بمستوى



مرتفع، ويبين الجدول أن المرتبة الأولى كانت من نصيب الفقرة رقم (10) وهي أن " الإدارة تهتم باختيار موظفي الحسابات قبل أن يكون موظف رقابة داخلية " بمتوسط حسابي (4.16) وبانحراف معياري (0.618) وبدرجة مرتفعة، وجاء بعدها في المرتبة الثانية " توجد دقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة الداخلية " وهي الفقرة رقم (14) بمتوسط حسابي (4.11) وبانحراف معياري (0.704) وبدرجة مرتفعة، تلاها الفقرة التي تنص على أنه إدارة الرقابة الداخلية ترتبط بالإدارة العليا بشكل مباشر بمتوسط حسابي (4.06) وبانحراف معياري (0.741) وبدرجة مرتفعة، وقد جاء في المرتبة الرابعة أن الإدارة العليا تنتهج سياسات تسهم في تفعيل الرقابة الداخلية بمتوسط حسابي (4.03) وبانحراف معياري (0.671) وبدرجة مرتفعة، وفيما يخص تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري فقد جاء في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.00) وبانحراف معياري (0.657) وبدرجة مرتفعة.

وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن العلاقة بين تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق الأهداف الخاصة بالتقارير المالية كانت مرتفعة تليها أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية.

يتفق أفراد العينة على أن الإدارة تهتم باختيار موظفي الحسابات قبل أن يكون موظف رقابة داخلية، وكذلك ضرورة وجود دقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة الداخلية، وأهمية أن ترتبط إدارة الرقابة الداخلية بالإدارة العليا مباشرة.

#### 3-2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير المستقل الثالث (فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية)

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-4) العلاقة بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف الشركة، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة على الأسئلة المخصصة في الاستبانة، التي كانت على النحو التالي:

#### جدول رقم (4-4)

#### المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

#### (فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية)

رقم	العبارات (فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الرتبة أو المستوى
16	يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بشكل جيد على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأخرى	3.87	.711	مرتفعة	3
17	تتوقف فعالية بيئة الرقابة على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركة	3.79	.736	مرتفعة	5
18	هناك قناعة لدى إدارة الشركة بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية	3.64	.762	متوسطة	8
19	تقوم إدارة الشركة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة	3.93	.754	مرتفعة	2
20	تقوم الإدارة بتقدير المخاطر في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها الشركة	3.78	.720	مرتفعة	6
21	تقوم الإدارة بتقييم مخاطر إعداد القوائم المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على الأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر	4.00	.731	مرتفعة	1
22	تقوم الإدارة بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة	3.61	.780	متوسطة	9
23	تتضمن أنشطة الرقابة سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات والفصل بين الواجبات والمسؤوليات	3.72	.699	مرتفعة	7
24	لدى الشركة نظام فعال وملائم للمعلومات والاتصال المحاسبي لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للشركة	3.81	.756	مرتفعة	4
	المتوسط العام	3.79	.631	مرتفعة	

تشير النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-4) إلى أن العلاقة بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف الشركة كان بدرجة مرتفعة، إذ بلغ المتوسط العام (3.79) وبانحراف معياري (.631) وبدرجة مرتفعة، إذ وجد أن الإدارة تقوم بتقييم مخاطر إعداد القوائم المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على الأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، وبمتوسط حسابي (4.00) وبانحراف معياري (.731) وبدرجة مرتفعة، تلاها في المرتبة الثانية أن إدارة الشركة تقوم بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة بمتوسط حسابي (3.93) وبانحراف معياري (.754) وبدرجة مرتفعة، أما فيما يتعلق بوجود بيئة رقابية تعمل بشكل جيد على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى فقد جاءت بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.87) وبانحراف معياري (.711) وبدرجة مرتفعة، تلاها العبارة التي تنص على أنه لدى الشركة نظام فعال وملائم للمعلومات والاتصال المحاسبي لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للشركة، وبمتوسط حسابي (3.81) وبانحراف معياري (.756) وبدرجة مرتفعة، وقد جاءت الفقرة رقم (17) في المرتبة الخامسة التي تنص على أن فعالية بيئة الرقابة تتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركة، بمتوسط حسابي (3.79) وبانحراف معياري (.736) وبدرجة مرتفعة.

وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن العلاقة بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية وبين تحقيق الأهداف الخاصة بالالتزام وكانت بدرجة مرتفعة ثم الأهداف التشغيلية ثم التقارير المالية.

تتفق إجابات عينة الدراسة على ضرورة أن تقوم إدارة الشركة بتقييم مخاطر إعداد القوائم المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على الأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، وأن تقوم بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة، التي تساعد على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأخرى.

#### 4-2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير المستقل الرابع (كفاءة إدارة التدقيق

(الداخلي)

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-5) العلاقة بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي وبين تحقيق أهداف الشركة، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الاستبانة، التي كانت على النحو التالي:

#### جدول رقم (4-5)

#### المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (كفاءة إدارة التدقيق الداخلي)

رقم	العبارات (كفاءة إدارة التدقيق الداخلي)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الرتبة أو المستوى
25	يوجد في الهيكل التنظيمي للشركة إدارة مستقلة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة	3.96	.652	مرتفعة	4
26	يوجد بالشركة إدارة مستقلة تمتلك خبرات عملية مناسبة	3.80	.584	مرتفعة	6
27	يوجد بالشركة إدارة مستقلة ذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي	3.81	.720	مرتفعة	5
28	يوجد بالشركة إدارة مستقلة تساعد على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة	4.00	.694	مرتفعة	2
29	تتوافر بموظفي الرقابة الداخلية درجة عالية من الكفاءة والتدريب والخبرة كما هو في الوصف الوظيفي المعتمد مثلاً	3.79	.571	مرتفعة	7
30	يوجد منح للصلاحيات وتحديد المسؤوليات التي تعزز دور الرقابة الداخلية بتحديد الانحرافات	4.14	.748	مرتفعة	1
31	يوجد بالشركة إدارة مستقلة تمتلك مؤهلات علمية مناسبة	4.00	.939	مرتفعة	2
	المتوسط العام	3.86	.549	مرتفعة	

تمت معالجة هذا المتغير من خلال سبع عبارات حققت متوسطاً حسابياً عاماً (3.86) وبانحراف معياري (0.549)، وبما أن المتوسط الحسابي العام يقع ما بين (3.67-5) فيمكن القول بأن العلاقة بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي وبين تحقيق الأهداف الخاصة بالالتزام وكانت بدرجة مرتفعة تليها الأهداف التشغيلية ثم أهداف التقارير المالية. وكما تشير النتائج إلى أنه يوجد منح للصلاحيات وتحديد المسؤوليات التي تعزز دور الرقابة الداخلية بتحديد الانحرافات السلبية التي تمثل الفقرة رقم (30) كان في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي (4.14) وبانحراف معياري (0.748) وبدرجة مرتفعة، تلاها في المرتبة الثانية كلٌّ من الفقرة رقم (28) التي تنص على أنه يوجد بالشركة إدارة مستقلة تساعد على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، والفقرة رقم (31) التي تنص على أن يوجد بالشركة إدارة مستقلة تمتلك مؤهلات علمية مناسبة، وبمتوسط حسابي (4.009) وبانحراف معياري (0.694) و(0.939) على التوالي وبدرجة مرتفعة، كما بينت النتائج أنه يوجد في الهيكل التنظيمي للشركة إدارة مستقلة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة جاء في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.96) وبانحراف معياري (0.652) وبدرجة مرتفعة، بينما جاءت عبارة " يوجد بالشركة إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي " في المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي (3.81) وبانحراف معياري (0.720) وبدرجة مرتفعة.

وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن العلاقة بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي وبين تحقيق الأهداف الخاصة بالالتزام وكانت بدرجة مرتفعة تليها الأهداف التشغيلية ثم أهداف التقارير المالية.

يتفق أفراد العينة أهمية وجود منح للصلاحيات وتحديد المسؤوليات التي تعزز دور الرقابة الداخلية بتحديد الانحرافات، وكذلك أهمية وجود إدارة مستقلة بالشركة تساعد على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، وضرورة أن تمتلك هذه الإدارة مؤهلات علمية مناسبة.

#### 4-2-5 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير المستقل الخامس (مدى استخدام

#### تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها)

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-6) العلاقة بين استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها وبين تحقيق أهداف الشركة، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الاستبانة، التي كانت على النحو التالي:

#### جدول رقم (4-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات)

الترتبة أو المستوى	درجة الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات (مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها)	الترتيب
4	مرتفعة	.803	3.909	تقوم الإدارة باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها بشكل جيد	32
3	مرتفعة	.645	4.036	يتم الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية	33
5	مرتفعة	.783	3.882	يتم تشغيل وتسجيل العمليات في الشركة آلياً ويتم التحقق من دقتها	34
1	مرتفعة	.711	4.144	يتم تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي	35
2	مرتفعة	.877	4.108	يتم الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة المعلومات (الانترنت)	36
	مرتفعة	.602	3.944	المتوسط العام	

تم معالجة هذا المتغير من خلال خمس عبارات حققت متوسطاً حسابياً عاماً (3.94) وبانحراف معياري (0.602)، وكما تشير النتائج إلى أن تحقيق الرقابة على كافة العمليات يتم من خلال الحاسب الآلي جاءت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي (4.14) وبانحراف معياري (0.711) وبدرجة مرتفعة، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (36) التي تنص على أن يتم الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة المعلومات العالمية (الانترنت)، وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.11) وبانحراف معياري (0.877) وبدرجة مرتفعة، أما فيما يتعلق بالاستفادة من تكنولوجيا المعلومات فإنه يتم عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، فقد جاء في المرتبة الثالثة وبمتوسط حسابي (4.041) وبانحراف معياري (0.645) وبدرجة مرتفعة، وقد جاءت الفقرة رقم (32) التي تنص على أن الإدارة تقوم باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها بشكل جيد، في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.911) وبانحراف معياري (0.803) وبدرجة مرتفعة، وقد جاء الفقرة رقم (34) التي تنص على أنه يتم تشغيل وتسجيل العمليات في الشركة آلياً ويتم التحقق من دقة في المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي (3.882) وبانحراف معياري (0.783) وبدرجة مرتفعة. وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن العلاقة بين استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها وبين تحقيق الأهداف الخاصة بالتقارير المالية وكانت بدرجة مرتفعة تليها أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية.

يتفق أفراد العينة على أهمية وجود تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، وأنه يتم الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من

خلال شبكة المعلومات (الانترنت)، كذلك أهمية الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية.

#### 6-2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغير التابع: (تحقيق أهداف الشركة)

جدول رقم (4-7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (تحقيق أهداف الشركة)

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	درجة الأهمية
<b>الأهداف التشغيلية</b>					
37	تزويد الإدارة بتأكيد معقول بخصوص تحقيق أهدافها	3.64	0.839	متوسطة	4
38	الاستخدام الكفاء والفعال لكل موارد الشركة	3.75	0.859	مرتفعة	2
39	تخفيض التكاليف في الشركة	3.59	0.866	متوسطة	5
40	يتم مساندة أهداف الشركة بالعمليات التجارية	3.72	0.787	مرتفعة	3
41	يتم مساندة أهداف الشركة بالمعلومات من خلال استخدام مصادر تكنولوجيا المعلومات	3.45	0.987	متوسطة	6
42	ترجمة أهداف الشركة إلى أهداف قابلة للقياس	3.87	0.896	مرتفعة	1
<b>أهداف التقارير المالية</b>					
43	تقارير مالية موثوق فيها	3.77	0.852	مرتفعة	5
44	توفير التناسق وقابلية المقارنة في التقارير المالية	3.90	0.963	مرتفعة	2
45	تقارير مالية ذات شفافية ونزاهة تعكس النشاطات التي تقوم بها الشركة	3.86	0.924	مرتفعة	4
46	أداء الأعمال والمهام بطريقة سليمة وبشكل مستقل	3.92	0.916	مرتفعة	1
47	تحسين نوعية القوائم المالية المعروضة	3.72	0.927	مرتفعة	6
48	عدم وجود مخالفات لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية	3.44	0.814	متوسطة	7
49	تقارير مالية توفر الإرشادات بخصوص هيكل القوائم المالية	3.87	0.778	مرتفعة	3
<b>أهداف الالتزام</b>					
50	الالتزام والمطابقة مع بعض المعايير الموضوعية مسبقا	3.79	0.734	مرتفعة	2
51	الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعية مسبقا من قبل الإدارة العليا في الشركة	3.44	0.945	متوسطة	5
52	الالتزام بالقوانين والتشريعات والمتطلبات المختلفة	3.41	0.819	متوسطة	6
53	وضع أفضل لتقييم المخاطر ومعالجتها بالكلفة الفاعلة	3.75	0.907	مرتفعة	3
54	الاستخدام المناسب للموارد التي أؤكلت إلى المدقق والرقابة عليها	3.81	0.916	مرتفعة	1
55	مراقبة المديرين لعملياتهم على أساس يومي	3.66	0.907	متوسطة	4
<b>تحقيق أهداف الشركة</b>		<b>3.70</b>	<b>0.875</b>		



تراوحت المتوسطات الحسابية لتحقيق أهداف الشركات ما بين (3.92- 3.41) وأن العبارة رقم ( 46 ) التي تنص على أن " أداء الأعمال والمهام بطريقة سليمة وبشكل مستقل " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 52 ) التي تنص على أن " الالتزام بالقوانين والتشريعات والمتطلبات المختلفة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو ( 3 ) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

أما المتوسطات الحسابية للأهداف التشغيلية فقد تراوحت ما بين (3.87- 3.45) وأن العبارة رقم ( 42 ) التي تنص على أن " ترجمة أهداف الشركة إلى أهداف قابلة للقياس " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 41 ) التي تنص على أن " يتم مساندة أهداف الشركة بالمعلومات من خلال استخدام مصادر تكنولوجيا المعلومات " هي الأقل بين متوسطات الإجابات، وبشكل عام فإن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو ( 3 ) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

يتفق أفراد عينة الدراسة على أهمية ترجمة أهداف الشركة إلى أهداف قابلة للقياس، وضرورة الاستخدام الكفء والفعال لكل موارد الشركة، وأنه يتم مساندة أهداف الشركة بالعمليات التجارية.

أما المتوسطات الحسابية لأهداف التقارير المالية فقد تراوحت ما بين (3.92- 3.44) وأن العبارة رقم ( 46 ) التي تنص على " أداء الأعمال والمهام بطريقة سليمة

وبشكل مستقل " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 48 ) التي تنص على أن " عدم وجود مخالفات لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، وبشكل عام فإن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو ( 3 ) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

يتفق أفراد عينة الدراسة على أهمية أداء الأعمال والمهام بطريقة سليمة وبشكل مستقل، وتوفير التناسق وقابلية المقارنة في التقارير المالية، وأهمية أن تكون التقارير المالية ذات شفافية ونزاهة وبشكل يعكس النشاطات التي تقوم بها الشركة.

أما المتوسطات الحسابية لأهداف الالتزام فقد تراوحت ما بين (3.81- 3.41) وأن العبارة رقم ( 54 ) التي تنص على " الاستخدام المناسب للموارد التي أوكلت إلى المدقق والرقابة عليها " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم ( 52 ) التي تنص على أن " الالتزام بالقوانين والتشريعات والمتطلبات المختلفة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، وبشكل عام فإن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو ( 3 ) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات.

يتفق أفراد عينة الدراسة على أهمية الاستخدام المناسب للموارد التي أوكلت إلى المدقق والرقابة عليها، مع الالتزام والمطابقة مع بعض المعايير الموضوعية مسبقاً، إضافة إلى أهمية مراقبة المديرين لعملياتهم على أساس يومي.

### 3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الرئيسية:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين تطبيق مجالس الإدارة لمعايير الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف الشركة.

#### الجدول (4 - 8)

نتائج اختبار الانحدار المتعدد والانحدار البسيط لتطبيق مجالس الإدارة لمعايير الرقابة

الداخلية وبين تحقيق أهداف الشركة

المتغير	Sig.	معامل التحديد $R^2$	F	F الجدولية	T	T الجدولية	القرار الإحصائي
تحقيق أهداف الشركة	.000	.522	34.78	3.84			رفض الفرضية العدمية
أهداف الشركة							
التشغيلية	.000	.342			11.40	1.658	رفض
التقارير المالية	.000	.297			12.97	1.658	رفض
الالتزام	.000	.326			11.08	1.658	رفض

مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ )

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4 - 8) أن قيمة F المحسوبة هي

(34.78) فيما بلغت قيمتها الجدولية (3.84)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في

اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم

رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " توجد علاقة بين تطبيق مجالس الإدارة لمعايير الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف الشركة."، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا إذ أنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن التباين في معايير الرقابة الداخلية يفسر ما نسبته ( 0.522 ) من التباين في تحقيق أهداف الشركة، كما تُظهر النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مجالس الإدارة لمعايير الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف الشركة التقارير المالية ثم الالتزام ثم التشغيلية.

أما فيما يتعلق باختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية فقد أظهرت النتائج ما يلي:

#### 1-3-4 اختبار الفرضية الأولى:

وتنص هذه الفرضية على أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين فاعلية فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة ".

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ( Simple Regression ) لمعرفة العلاقة بين فاعلية فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة، إذ تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم ( 4-7 ) هذه النتائج:

## جدول رقم (4-9)

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الأولى

القرار الإحصائي	T المحسوبة	B	R2	Sig.	المتغير المستقل
الفرضية رفض العدمية	17.55	.081	.451	0.000	فاعلية فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية

مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) والقيمة الجدولية ل  $T = 1.658$ 

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-9) أن قيمة T المحسوبة هي (17.55) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.658)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين فاعلية فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف التقارير المالية ثم أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية"، وهذا ما يؤكد قيمة مستوى الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا إذ أنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل ( $R^2$ ) يفسر ما نسبته (0.451) من التباين في المتغير التابع.

#### 2-3-4 اختبار الفرضية الثانية:

وتتص هذه الفرضية على أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ( Simple Regression ) لمعرفة العلاقة بين تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة، إذ تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-10) هذه النتائج.

#### جدول رقم (4-10)

##### نتائج اختبار الانحدار البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الثانية

القرار الإحصائي	T	B	R <sup>2</sup>	Sig.	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	9.508	.044	.225	.000	تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية

مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) والقيمة الجدولية ل  $T = 1.658$

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-10) أن قيمة T المحسوبة هي (9.508) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.658)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف التقارير المالية ثم أهداف

الالتزام ثم الأهداف التشغيلية"، وهذا ما يؤكد قيمة مستوى الدلالة (Sig.) البالغة صفراً إذ أنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل ( $R^2$ ) يفسر ما نسبته (225). من التباين في المتغير التابع.

#### 3-3-4 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

وتتص هذه الفرضية على أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ( Simple Regression ) لمعرفة العلاقة بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة، إذ تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-11) النتائج التي تم التوصل إليها.

#### جدول رقم (4-11)

##### نتائج اختبار الانحدار البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الثالثة

القرار الإحصائي	T	B	$R^2$	Sig.	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	8.902	.080	.252	.000	فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية

مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) والقيمة الجدولية ل  $T = 1.658$

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-11) أن قيمة T المحسوبة هي (8.902) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.658)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية ثم أهداف التقارير المالية"، وهذا ما تؤكد قيمة مستوى الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا إذ أنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل ( $R^2$ ) يفسر ما نسبته (252) من التباين في المتغير التابع.

#### 4-3-4 اختبار الفرضية الرابعة:

وتنص هذه الفرضية على أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ( Simple Regression ) لمعرفة العلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة، إذ تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-12) هذه النتائج.



## جدول رقم (4-12)

نتائج اختبار الانحدار البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الرابعة

القرار الإحصائي	T	B	R <sup>2</sup>	Sig.	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	7.548	.251	.321	.000	كفاءة إدارة التدقيق الداخلي

مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) والقيمة الجدولية ل  $T = 1.658$

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-12) أن قيمة T المحسوبة هي

(7.548) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.658)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في

اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم

رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة

إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي في الشركات

الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الالتزام ثم أهداف التقارير المالية ثم الأهداف

التشغيلية "، وهذا ما تؤكد قيمة مستوى الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا إذ أنها أقل من 5%،

كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل ( $R^2$ ) يفسر ما نسبته (0.321) من التباين في

المتغير التابع.

## 4-3-5 اختبار الفرضية الخامسة:

وتنص هذه الفرضية على أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى

معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها في الشركات

الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط ( Simple Regression ) لمعرفة العلاقة بين مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف الشركة، إذ تبين النتائج التي يتضمنها الجدول (4-13) هذه النتائج.

#### جدول رقم (4-13)

نتائج اختبار الانحدار البسيط ( Simple Regression ) للفرضية الفرعية الخامسة

المتغير المستقل	Sig.	R <sup>2</sup>	B	T	القرار الإحصائي
مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها	.000	.369	.113	9.543	رفض الفرضية العدمية

مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) والقيمة الجدولية ل  $T = 1.658$

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-13) أن قيمة T المحسوبة هي (9.543) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.658)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها في الشركات الصناعية الكويتية وبين تحقيق أهداف التقارير المالية ثم أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية"، وهذا ما يؤكد قيمة مستوى الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا إذ أنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن التباين في المتغير المستقل ( $R^2$ ) يفسر ما نسبته (369) من التباين في المتغير التابع.

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة من أعضاء مجالس الإدارة والمكلفين بإجراءات الرقابة في هذه الشركات، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة في الاستبانة بما يلي:

#### 1-5 النتائج

يمكن تلخيص نتائج التحليل واختبار الفرضيات على النحو التالي:

**1-1-5 العلاقة بين فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية وبين تحقيق**

**أهداف الشركات الصناعية الكويتية**

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف التقارير المالية ثم أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية، إذ بينت النتائج أن إدارة الشركة تدرك الهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية في الشركة، وأنها تدرك أيضاً أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن

الرقابة على إعداد القوائم المالية، وأن هذا الهيكل يتضمن الرقابة على دورة العمليات وأرصدة الحسابات. وتتقارب هذه النتيجة مع نتيجة دراسة، زويلف والجوهر، (2007) التي بينت أن نجاح التحكم المؤسسي في المنظمات يتطلب تبني عناصر الرقابة الداخلية لها من دور أساسي وفاعل في تقوية هذه الدعائم وحماية حقوق المساهمين والحفاظ على أموال ومنظمات. وأن تطبيق عناصر الرقابة الداخلية تتطلب الفهم العميق لأهداف المنظمات واستراتيجياتها ثم وضع الإجراءات الرقابية المناسبة لتعزيز فاعلية إدارة المخاطر.

## 5-1-2 العلاقة بين تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف

### الشركات الصناعية الكويتية

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف التقارير المالية ثم أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية، إذ بينت النتائج أن الإدارة تهتم باختيار موظفي الحسابات قبل أن يكون موظف رقابة داخلية، وأنه توجد دقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة الداخلية، وان إدارة الرقابة الداخلية ترتبط بالإدارة العليا بشكل مباشر التي بدورها تنتهج سياسات تسهم في تفعيل الرقابة الداخلية التي يتم تقييم مخرجاتها بشكل دوري. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة الهويدي، (2007) التي خلصت أن لجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة دوراً مهماً في تقرير المدقق، فمتى ما توفر نظام رقابة داخلية فعال ومؤثر فإن ذلك سيسهم بتقليل الأخطاء التي يمكن أن تتواجد بالبيانات المالية لدى الجهة محل التدقيق وبالتالي يقلل من مخاطر التدقيق.

### 3-1-5 العلاقة بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية وبين تحقيق أهداف

#### الشركات الصناعية الكويتية

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية الكويتية وبين تحقيق أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية ثم أهداف التقارير المالية في الشركات الصناعية الكويتية، إذ بينت النتائج أن الإدارة تقوم بتقييم مخاطر إعداد القوائم المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على الأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، كما أنها تقوم بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة التي يساعد وجودها على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى التي تتوقف أيضاً على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركة. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة السهيل، (2007) التي خلصت إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة الداخلية والبيئة الخاصة بالرقابة من الجهات الحكومية الكويتية، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة ومستوى المخاطر من الجهات الحكومية الكويتية، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة ومستوى المعلومات والاتصالات من الجهات الحكومية الكويتية، كما بينت النتائج أن لدى الشركة نظاماً فعالاً وملائماً للمعلومات والاتصال المحاسبي لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للشركة. وتتطابق هذه النتيجة مع نتيجة الدراسة التي قام بها (الجراوي، 2006) التي خلصت إلى أن بعض درجات الأهمية لعناصر الرقابة الداخلية تتقدم على بعضها إذ تم ترتيب هذه العناصر على سلم يتكون من خمس مراتب أولها نظام المعلومات والاتصالات وآخرها عنصر المخاطر.

#### 4-1-5 العلاقة بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي وبين تحقيق أهداف الشركات الصناعية

##### الكويتية

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين كفاءة إدارة التدقيق الداخلي وبين تحقيق أهداف الالتزام ثم أهداف التقارير المالية ثم الأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية، إذ بينت النتائج أنه يوجد منح للصلاحيات وتحديد المسؤوليات التي تعزز دور الرقابة الداخلية بتحديد الانحرافات السلبية، من خلال وجود إدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للشركة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة، وهذه تساعد على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة، التي تمتلك مؤهلات علمية وخبرات مناسبة تجعلها ذات كفاءة عالية للقيام بالتدقيق الداخلي. وتتعارض هذه النتيجة مع نتيجة دراسة صهود (2010) التي توصلت إلى أن البيئة العربية غير مهياًة في الوقت الراهن لإقامة أنظمة رقابة داخلية فعالة وفقاً لتوجيه قانون (Sarbanes Oxly)، ومعايير المراجعة الدولية لتقويم الرقابة الداخلية أيضاً، وذلك لعدة أسباب أهمها المتغيرات الاجتماعية، والسياسية، والتنظيمية.

## 5-1-5 العلاقة بين مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها وبين تحقيق

### أهداف الشركات الصناعية الكويتية

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها وبين تحقيق أهداف التقارير المالية ثم أهداف الالتزام ثم الأهداف التشغيلية في الشركات الصناعية الكويتية، إذ بينت النتائج أنه يتم تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، وأنه يتم الاستفادة من تطبيقات تكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، كما بينت النتائج أنه يتم الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة المعلومات العالمية (الانترنت). وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة، ( Tucker, 2011 ) التي خلصت إلى أن تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الشركات تؤثر على كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة، من بيئة الرقابة وتقدير الخطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمراقبة، وأن نظام تكنولوجيا المعلومات يتضمن رقابة داخلية خاص بالحسابات المهمة، وعلى المراجع ضرورة القيام بوصف خصائص الرقابة العامة والتطبيقية لما لها من أهمية في تنفيذ مهمات عملية المراجعة، وعند تصميم اختبارات الرقابة الإلكترونية قد يحتاج المراجع الحصول على أدلة إثبات عن مدى كفاءة الرقابة المتعلقة بالمزاعم بشكل مباشر وأخرى بشكل غير مباشر كما في الرقابة العامة. ويمكن الأخذ بالاعتبار الاستفادة من النتيجة التي توصلت إليها دراسة (الحسبان، 2004)، التي بينت أهمية قيام المدقق الداخلي بفهم كيفية التعامل مع مخاطر تكنولوجيا المعلومات.



## 5-2 التوصيات

أخيراً قدم الباحث التوصيات التالية:

أولاً: التأكيد على ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية وذلك لعلاقته المباشرة في تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال اتباع

الآليات التالية:

أ- الحرص من جانب إدارة الشركات الصناعية الكويتية على إعداد ونشر قوائم مالية عادلة وموثوق بها.

ب- تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة المختلفة في الشركات الصناعية الكويتية.

ج- التركيز على ضرورة أن يتوافر في موظفي الرقابة الداخلية عنصر الاستقامة والقيم الأخلاقية.

د- ضرورة مواكبة الرقابة الداخلية لمستجدات عملية التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات التدقيق الداخلي.

ثانياً: الاهتمام بتكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية وذلك لأهمية هذا التكامل في تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال اتباع الآليات التالية:

أ- تحسين إجراءات الرقابة الداخلية لكونها تمنع تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية.

ب- ضرورة تقيد الرقابة الداخلية بسلامة تنفيذ التوجيهات المحاسبية.

ج- انتهاج الإدارة العليا لسياسات رقابية تسهم في تفعيل الرقابة الداخلية.

د- ضرورة تقيد الرقابة الداخلية بصحة ودقة المعاملات المحاسبية.

ثالثاً: قيام الشركات الصناعية الكويتية بالتحقق من فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية، وذلك لعلاقته المباشرة في تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال اتباع الآليات التالية:

أ- العمل على تعزيز إدارة الشركات الصناعية الكويتية بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية.

ب- قيام إدارات الشركات الصناعية الكويتية بتقدير المخاطر في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها.

ج- تضمين أنشطة الرقابة الداخلية سياسات وإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات والفصل بين الواجبات والمسؤوليات.

د- العمل على تفعيل دور التدقيق الداخلية وضمان استقراره.

رابعاً: التركيز على كفاءة إدارة التدقيق الداخلي وذلك لأهمية توفر هذه الكفاءة في تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال اتباع الآليات التالية:

أ- قيام الشركات الصناعية الكويتية بإنشاء إدارة مستقلة تمتلك خبرات عملية مناسبة.

ب- زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية عن طريق الدورات التدريبية والندوات المتخصصة في عمل الرقابة الداخلية والتأهيل المهني لموظفي الرقابة الداخلية وتحسين خبرتهم العملية.

ج- قيام الشركات الصناعية الكويتية بإنشاء إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي.

د- زيادة درجة الإشراف الإداري ومتابعة الأداء مع الاهتمام بكفاءة العاملين وتأهيلهم عن طريق الدورات والبعثات والندوات العلمية المتخصصة ونشر الوعي بين الموظفين بضرورة وأهمية الرقابة الداخلية.

خامسا: التأكيد على أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة من تطبيقاتها العملية وذلك لمساهمتها في تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، وذلك من خلال اتباع الآليات التالية:

أ- ضرورة توجه الشركات الصناعية الكويتية نحو تشغيل وتسجيل العمليات المحاسبية آليا، وأن يتم تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي.

ب- ضرورة الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الكويتية.

ج- وضع ضوابط على عمليات التسجيل وتفعيل الرقابة على المدخلات وعمليات التشغيل والمعالجة والمخرجات.

د- وضع ضوابط على عملية التوثيق وحماية أجهزة الحاسوب والملفات والمقارنة بين الأصول والسجلات المرتبطة بها.

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل، (2010)، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين، المجمع العربي للمحاسبين، عمان: الأردن.

- بسيوني، عبد الغني، (2009)، أصول علم الإدارة العامة، بيروت: الدار الجامعية.  
- ججوي، طلال، (2006). تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية بالعراق، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية: مصر.

- جمعة، احمد حلمي، (2009). المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

- حسان، عطالله، (2004)، قياس قدرة أنظمة الرقابة الداخلية على مواكبة متطلبات تكنولوجيا المعلومات في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان للدراسات العليا، عمان: الأردن.

- حماد، أكرم إبراهيم، (2009)، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، عمان: دار جهينة للنشر والتوزيع.

- دحدوح، حسين أحمد، "دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 24 - العدد

الأول - 2008، ص 266

- دهمش، نعيم، وأبوزر، عفاف (2005). الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية، تحت شعار ( اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، عمان، الأردن، ص 3-26.
- دهمش، نعيم، وابونصار، محمد، والخليلة، محمود، (2007). مبادئ المحاسبة: الأصول العلمية والعملية، ط3، عمان: دار وائل للنشر.
- دهمش، نعيم. (2000). "تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية". مجلة دراسات، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ص ص 203-268.
- ديوان المحاسبة الكويتي، (2009)، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، إدارة التدريب والمنظمات الدولية.
- رك، حامد، (2002)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في شركات إنتاج النفط والغاز العاملة في ليبيا، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.
- زويلف، إنعام والجوهر، كريمة. (2007). دور الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي. مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، سبتمبر 2007. ص ص 232-258.
- زويلف، مهدي حسن، والقريوتي، محمد قاسم، (2008) مبادئ الإدارة نظريات ووظائف، عمان: جمعية عمال المطابع التعاونية.
- زيدان، زياد أمين عبد الغني، (2001)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.

- سوق الكويت للأوراق المالية (2011). تقرير سوق الكويت للأوراق المالية، شبكة الانترنت، 2011، مجلة المستثمرون <http://www.mosgcc.com/about.php>
- سوق الكويت للأوراق المالية، قسم العلاقات العامة، النشرة السنوية 2010.
- سهيل، طلال (2007)، قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا: عمان، الأردن.
- شاوشي، كهينة طاهر (2011): دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية - دراسة تطبيقية في الجزائر.
- شريف، عليان، (2010). مبادئ المحاسبة المالية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- شيحا، إبراهيم عبد العزيز، (2008)، الإدارة العامة، بيروت: الدار الجامعية للطباعة والنشر.
- شيخ سالم، فؤاد، ومخامرة، محسن، والدهان، أميمة، ورمضان، زياد، (2009)، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني.
- صبان، محمد سمير، وعلي، عبدالوهاب نصر، (2009)، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- صحن، عبدالفتاح، وسرايا، محمد، ونصر، عبدالوهاب، وشحاته، شحاته السيد، (2007)، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الإسكندرية: الدار الجامعية.

- صهود، فتحي مبروك، (2010). "تقييم فعالية الرقابة الداخلية في ظل قانون sarbances oxly ومعايير المراجعة وإمكانية التطبيق في البيئة العربية: دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق.
- طلحة، حامد داود، (2000). معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم، عمان: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
- عادل، احمد، (2011). نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- عباس، علي، (2009)، أساسيات علم الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان: الأردن.
- عبد الرزاق، محمد عثمان، (2010)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق.
- عثمان، بهاء سميح حسين، (2002)، بعنوان: تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.
- كفاوي، عوف، (2010)، الرقابة المالية: بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية: مطبعة الانتصار.
- لطفي، أمين السيد احمد، ( 2009 ). التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة: مصر.

- المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، (2009)، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

- موات، حسن علي احمد (2003)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للتسهيلات الائتمانية في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.

- نجار، فريد، (2008)، إدارة الجامعات بالجودة الشاملة، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة: مصر.

- نشرة سنوية صادرة عن سوق الكويت للأوراق المالية، 2010.

- وردات، خلف عبدالله، (2010). الرقابة الداخلية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

- هويدي، إيمان إبراهيم، (2007). مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث الثامنة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، أكتوبر 2007.



## المراجع باللغة الأجنبية

- American Institute of Certified Public Accountants ( AICPA ). 1983. **Audit Risk and Materiality in Conducting Related Matters Noted in an Audit ( SAS 60 )**.
- American Institute of Certified Public Accountants, (1988), **Statement on Auditing Standards No.55: Consideration of The Internal Control Structure In A financial Statement Audit**. New York AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants ( AICPA ). **1995 ."**Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS 55 " ( SAS 78 ) .
- COSO, Internal Control – Integrated Framework, Evaluation Tools, The Institute of Internal Auditors ( IIA ), July 1994 .
- Dan Guy, M. (2008), **Auditing Harcourt Brace & Company**, New York.
- Druker, Peter. F, (2009), **Management: Tasks Responsibilities**, Practice, Harper Colophon Books New York.
- David R. Campbell, Mary Campbell, and Gary W. Adams, (2006), **Adding Significant Value with Internal Controls"**, The CPA Journal. Vol. 7 No. 4, pp. 260-281.
- Fraser, Ian A. M David J. Hatherly, and William M. Henry, (2004), **Illegal acts and the Control**, **Accounting Forum**, Vo.28, Pp. 99–118.
- Frazier, (2010), **The New SAS No.78**, **The CPA Journal**, New York, Vol. 66, Issue 6, p:43.
- Hollis Ashbaugh-Skaife, Daniel W. Collins and William R. Kinney, Jr.,(2006) " **The discovery and reporting of internal control**

**deficiencies prior to SOX-mandated audits**, Journal of Accounting and Economics, Vol. 221, Issue. 5. p: 39-44.

- Information Systems Audit and Control Foundation ( ISACF ). 1995.

**COBIT: Control Objectives for Information and Related Technology.**

- Kopp, Lori, S. & Bierstake, James, L. (2006) " Auditors' memory of internal control information: the effect of documentation preparation versus review", **Advances in Accounting Behavioral Research**, Vo.9, No. 3, pp.27-50.

- Malhotra, N. K. (2004), **Marketing research**, New Jersey: Prentice Hall.

- Ricchiute, D.N, (2008), **Auditing**, Cincinnati Ohio; South Western Publishing Co.

- Rittenberg, Larry, E. ( 2006 ). "**Internal Control: no Small Matter**",

- Robertson, J.C (2010), **Auditing** , Irwin ,Homewood , Boston.

**The internal Control**, Vo. 63, No.5 ,pp: 47-52.

- Simons. Robert. (2010). Performance Measurement = Control Systems for Implementing Strategy. Prentice Hall – new Jersey. U.S.A.

- Taylor, D.H, (2008), **Auditing Integrated Concepts and Procedures**, John. Wiley.

- Thomas. R, (2009)" Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, pp 224-231.

- Stephens, A. (2009), "**corporate governance quality and internal control Under the sarbances oxly regime section302**" Unpublished Doctoral Dissertation, the university of Arizona,.

- Tucker, X.L, (2011), An E-Risk Primer (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, Research Foundation, www.ifac.com.
- Wheelen 1 .Thomas. and Hunger, 1. David (2009) .**Strategic Management and Business Policy**: Prentice Hall, Upper Saddle River NJ.
- Whittington O.R (2009), **Principles of Auditing**, Irwin.
- Whittington, Ray, (2009), New Audit Documentation Requirement; SAS 96 Raise the Bar for Audit Documentation, Adding Specific Requirement in Several Areas, **Journal of Accountancy** . Vol .65, No, 3. pp. 72- 92.
- Window, A. ( 2000 ) Beyond Audit Techniques Internal Control “**Journal of Accountancy**, (Vol. 19, No. 1, Spring), PP 1-25.
- Y. Zhang et al, "**Audit committee quality, Auditor independence, and internal control weakness**, "Journal of Accounting and Public Policy", volume 26, Issue3, 2007, p 300 – 327.

### الملحق (1)

#### أسماء الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية

الرقم	اسم الشركة
.1	مجموعة الصناعات الوطنية (القابضة)
.2	شركة الخليج للكابلات والصناعات الكهربائية
.3	الشركة الشعبية للصناعات الورقية
.4	شركة الصناعات المتحدة
.5	شركة الكوت للمشاريع الصناعية
.6	الشركة الخليجية للصخور
.7	الشركة الكويتية لصناعة وتجارة الجبس
.8	الشركة الكويتية لصناعات الأنابيب والخدمات النفطية
.9	شركة الصناعات الهندسية الثقيلة وبناء السفن
.10	شركة المعادن والصناعات التحويلية
.11	شركة بوبيان للبتر وكيمائيات
.12	الشركة الكويتية لصناعة مواد التغليف
.13	شركة المعدات القابضة

14.	شركة القرين لصناعة الكيماويات البترولية
15.	شركة أسمنت الكويت
16.	شركة المقاولات والخدمات البحرية
17.	شركة السكب الكويتية
18.	شركة الخليج لصناعة الزجاج
19.	الشركة الكويتية لصناعة مواد البناء
20.	شركة منا القابضة
21.	شركة الصلبوخ التجارية
22.	شركة صناعات التبريد والتخزين
23.	شركة أسمنت بورتلاند كويت
24.	شركة صناعات الخرسانة الخلوية
25.	شركة أسمنت الهلال
26.	شركة الصناعات الوطنية لمواد البناء
27.	الشركة الوطنية الاستهلاكية الكويتية لصناعة وتجارة الجبس

المصدر: سوق الكويت للأوراق المالية، قسم العلاقات العامة، النشرة السنوية 2010.

## الملحق رقم (2)

### أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

الجامعة	الاسم	التسلسل
جامعة الشرق الأوسط	الأستاذ الدكتورة رشا حمادة	1
جامعة عمان العربية	الأستاذ الدكتور يسري أمين	2
جامعة جرش	الدكتور عثمان النبالي	3
جامعة الزيتونة	الدكتور احمد عادل	4

### الملحق رقم (3)

### نموذج الاستبانة

جامعة الشرق الأوسط

كلية الأعمال / قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير،،،

استبانة حول موضوع:

### دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

فايز مرزوق حمد صعفاك العازمي

## القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
1- العمر	30 سنة فأقل <input type="checkbox"/> 31 - 35 سنة <input type="checkbox"/> 36-40 سنة <input type="checkbox"/> 41 - 45 سنة <input type="checkbox"/> 50 سنة فأكثر <input type="checkbox"/>
2- المؤهل العلمي	دبلوم متوسط <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/>

## القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل المتغيرات التي بنيت عليها هذه الدراسة، يرجى قراءتها وبيان مدى موافقتكم عن كل منها على المقياس المحاذي، وذلك بوضع إشارة (√) إزاء الجواب المناسب.

## المتغيرات المستقلة

التسلسل	العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
<b>فهم وإدراك الإدارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية</b>						
1	تدرك إدارة الشركة الهدف من وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية في الشركة					
2	تستطيع إدارة الشركة القيام بتصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية					
3	تدرك إدارة الشركة أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على إعداد القوائم المالية					
4	تدرك إدارة الشركة أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على أرصدة الحسابات					
5	تحرص إدارة الشركة على إعداد ونشر قوائم مالية صادقة وموثوق بها					



					تدرك إدارة الشركة أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن الرقابة على دورة العمليات	6
					يتوافر في موظفي الرقابة الداخلية عنصر الاستقامة والقيم الأخلاقية	7
<b>تكامل مكونات أو أجزاء الرقابة الداخلية</b>						
					ترتبط إدارة الرقابة الداخلية بالإدارة العليا بشكل مباشر	8
					تنتهج الإدارة العليا سياسات تسهم في تفعيل الرقابة الداخلية	9
					تهتم الإدارة باختيار موظفي الحسابات قبل أن يكون موظف رقابة داخلية	10
					إجراءات الرقابة الداخلية تمنع تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية	11
					تسهم الرقابة الداخلية بسلامة تنفيذ التوجيه المحاسبي	12
					تسهم الرقابة الداخلية بصحة ودقة المعاملات المحاسبية	13
					توجد دقة في تفويض العمليات والأنشطة لموظفي الرقابة الداخلية	14
					يتم تقييم مخرجات الرقابة الداخلية بشكل دوري	15
<b>فاعلية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية</b>						
					يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بشكل جيد على تحقيق الفعالية في مكونات هيكل الرقابة الداخلية الأخرى	16
					تتوقف فعالية بيئة الرقابة على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة الشركة	17
					هناك قناعة لدى إدارة الشركة بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية	18
					تقوم إدارة الشركة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة	19
					تقوم إدارة الشركة بتقدير المخاطر في ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها الشركة	20
					تقوم الإدارة بتقييم مخاطر إعداد القوائم المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على الأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر	21
					تقوم الإدارة بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة	22

				23	تتضمن أنشطة الرقابة سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات والفصل بين الواجبات والمسؤوليات
				24	لدى الشركة نظام فعال وملئم للمعلومات والاتصال المحاسبي لتوصيل المعلومات لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للشركة
<b>كفاءة إدارة التدقيق الداخلي</b>					
				25	يوجد في الهيكل التنظيمي للشركة إدارة مستقلة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة
				26	يوجد بالشركة إدارة مستقلة تمتلك خبرات عملية مناسبة
				27	يوجد بالشركة إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي
				28	يوجد بالشركة إدارة مستقلة تساعد على تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة
				29	تتوافر بموظفي الرقابة الداخلية درجة عالية من الكفاءة والتدريب والخبرة كما هو في الوصف الوظيفي المعتمد مثلا
				30	يوجد منح للصلاحيات وتحديد المسؤوليات التي تعزز دور الرقابة الداخلية بتحديد الانحرافات السلبية
				31	يوجد بالشركة إدارة مستقلة تمتلك مؤهلات علمية مناسبة
<b>مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها</b>					
				32	تقوم الإدارة باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها بشكل جيد
				33	يتم الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات عند تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية
				34	يتم تشغيل وتسجيل العمليات في الشركة آليا ويتم التحقق من دقة
				35	يتم تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي
				36	يتم الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة المعلومات العالمية (الانترنت)

### المتغير التابع: تحقيق أهداف الشركة

التسلسل	العبارة	مؤثرات	مؤثرات	مؤثرات	مؤثرات	مؤثرات
<b>الأهداف التشغيلية</b>						
37	تزويد الإدارة بتأكيد معقول بخصوص تحقيق أهدافها					
38	الاستخدام الكفاء والفعال لكل موارد الشركة					
39	تخفيض التكاليف في الشركة					
40	يتم مساندة أهداف الشركة بالعمليات التجارية					
41	يتم مساندة أهداف الشركة بالمعلومات من خلال استخدام مصادر تكنولوجيا المعلومات					
42	ترجمة أهداف الشركة إلى أهداف قابلة للقياس					
<b>أهداف التقارير المالية</b>						
43	تقارير مالية موثوق فيها					
44	توفير التناسق وقابلية المقارنة في التقارير المالية					
45	تقارير مالية ذات شفافية ونزاهة تعكس النشاطات التي تقوم بها الشركة					
46	أداء الأعمال والمهام بطريقة سليمة وبشكل مستقل					
47	تحسين نوعية القوائم المالية المعروضة					
48	عدم وجود مخالفات لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية					
49	تقارير مالية توفر الإرشادات بخصوص هيكل القوائم المالية					
<b>أهداف الالتزام</b>						
50	الالتزام والمطابقة مع بعض المعايير الموضوعية مسبقا					
51	الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعية مسبقا من قبل الإدارة العليا في الشركة					
52	الالتزام بالقوانين والتشريعات والمتطلبات المختلفة					
53	وضع أفضل لتقييم المخاطر ومعالجتها بالكلفة الفاعلة					
54	الاستخدام المناسب للموارد التي أوكلت إلى المدقق والرقابة عليها					
55	مراقبة المديرين لعملياتهم على أساس يومي					

انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم