مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية وفقاً لإطار COSO
اسم الكاتب: د. سليمان سند السبوع، د. محمد ابراهيم النوايسة، د. عبدالحكيم مصطفى جودة
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4189
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 08:39 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (1)2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (1) 2010

جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية وفقا لإطار COSO

الدكتور سليمان سند السبوع *
الدكتور محمد إبراهيم النوايسة **
الدكتور عبد الحكيم مصطفى جودة ***

(تاريخ الإيداع 10 / 8 / 2009. قُبِل للنشر في 9/ 2 /2010)

□ ملخّص □

هدف هذا البحث التعرّفُ على جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ومدى انسجامها مع هيكل الرقابة وفقا لإطار لجنة رعاية المؤسسات (COSO). ولتحقيق أهداف هذا البحث طوّرت استبانة شملت اثنتين وثلاثين فقرة وزعت على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام 2007، وقد استرد منها 48 استبانةً خُضع منها للتحليل الإحصائي 42 استبانة بما نسبته 62.7% من مجتمع البحث (67 شركة). ولاستخلاص النتائج، ولاختبار الفروض استخدم في البحث اختبار t-test للعينة الواحدة وتحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA.

وقد أظهر البحث وجود هياكل رقابة داخلية جيدة في الشركات الصناعية الأردنية. كما وجد أيضا بعض نواحي الضعف في المجالات التالية: كفاية الأفراد، وجود أنظمة لوصف الأعمال وبيان المسؤوليات، إنتاج معلومات لانجاز الوظائف التخطيطية والرقابية، قدرة أنظمة المعلومات على توفير المعلومات، وتوفير تقارير أداء إدارية، التقييم المستمر لإجراءات الرقابة.

الكلمات المفتاحية: هيكل الرقابة الداخلية– بيئة الرقابة– تقييم المخاطرة– أنشطة الرقابة– المعلومات والاتصال– المراقبة.

* أستاذ مساعد– قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية– كلية إدارة الأعمال والاقتصاد– جامعة الحسين بن طلال.
** أستاذ مساعد– قسم المحاسبة– كلية العلوم المالية والمصرفية– الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
*** أستاذ مساعد– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية– جامعة العلوم التطبيقية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (1) 2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (1) 2010

Quality of Structure of Internal Control in Jordanian Industrial Companies According to Coso's Framework

Dr. Sliman Saned Al Soboa*
Dr. Mohammad Ibrahem Al Nwaeseh**
Dr. Abd Alhakeem Mostafa Godeh***

(Received 10 / 8 / 2009. Accepted 9 / 2 /2010)

□ ABSTRACT □

The objective of this research is to recognize the quality of the structure of internal control in Jordanian industrial companies and whether they are consistent with the structure initiated by Committee of Sponsoring Organizations (COSO). In order to achieve this objective a questionnaire was developed and distributed to entire target population of Jordanian Industrial companies, which are listed on Amman Stock Exchange. Forty-eighty of the questionnaires were returned, of which forty-two were found usable, forming a ratio of (62.7%) of the target population. To test the hypotheses, One Sample t-test and One-Way ANOVA were used.

The results of this research show that Jordanian industrial companies have, in general, good structure of internal control. The results also show some deficiencies in the following areas: lack of skilled staff, existence of systems to describe functions and authorities, producing of information for planning and control, ability of information systems to provide information, providing of management performance reports, and periodical evaluations of control procedures.

Key words: Structure of internal control, control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring.

***Associate Professor, Faculty of Business Administration and Economic, Department of Accounting and Financial and Banking science,Al-Hussein Bin Talal University.**
**** Associate Professor, Faculty of Banking and Financial Sciences, Department of Accounting, The Arab Academy for Banking and Financial Sciences**
*****Associate Professor, Faculty of Economic and Administive Science, Department of Accounting, Applied Science University.**

مقدمة:

على الرغم من أن المفهوم النظري للرقابة الداخلية من المواضيع المطروقة في الأدبيات المحاسبية منذ فترة طويلة، إلا أنه من الناحية العملية كان محصوراً في الغالب ضمن وظيفة التدقيق. وفي الآونة الأخيرة بدأ هذا الموضوع يأخذ أبعادا تنظيمية تفصيلية متأثراً بعدة عوامل منها قضايا حوكمة المنظمة Corporate Governances وحماية المستثمرين والفضائح المالية التي أدت إلى انهيار بعض المؤسسات العالمية.

وفي ضوء انفتاح الأسواق العالمية ودخول الأردن هذه الأسواق عبر الاتفاقيات المشتركة إضافة إلى التطورات التي حصلت في قوانين الاستثمار وكذلك التطورات التنظيمية التي حصلت في سوق رأس المال الأردني ممثلاً بهيئة الأوراق المالية، فقد أصبحت الشركات الأردنية معنية أكثر بالاهتمام بأنظمة الرقابة لديها لعدة أسباب تتضمن حماية الأموال وإعداد قوائم مالية موثوقة تساعد الأطراف الخارجية في الأغراض المختلفة، وكذلك تفعيل القدرات التشغيلية للشركة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين القدرات التنافسية لهذه الشركات.

مشكلة البحث:

إن جودة بناء أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة يعد إحدى الركائز الأساسية التي توصل إلى إعداد تقارير وقوائم مالية موثوقة وذات جودة عالية تمكّن الأطراف الخارجية من الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات. ومن هنا تأتي مشكلة البحث في التعرف على هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ومدى انسجامها مع هياكل الرقابة المتبناة من قبل الهيئات العالمية المعنية، وبشكل خاص الإطار الصادر عن لجنة رعاية المؤسسات Committee of Sponsoring Organizations (COSO, 1992).

أهمية البحث وأهدافه:

تتمثل أهمية البحث في التعرف على التطورات الحاصلة في هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية في ضوء التطورات العالمية الحديثة في بناء هياكل الرقابة الداخلية، وكذلك التعرف على مجالات الضعف في هذه الهياكل. وبناء عليه، فإن البحث يستهدف معرفة مدى انسجام بناء هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية مع خصائص الأنظمة العالمية.

منهجية البحث:

لقد اعتُمد في هذه الدراسة على منهجين من مناهج البحث العلمي وهما: المنهج الكمي لبيان أثر الخصائص الشخصية للمدراء الماليين على جودة هياكل الرقابة الداخلية، والمنهج الوصفي بهدف وصف خصائص الظاهرة موضوع البحث والمتمثلة بهياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية.

مجتمع البحث:

استهدف هذا البحث الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في النشرة السنوية لبورصة عمان لعام 2007. وقد تضمنت هذه النشرة الشركات التي شهدت حركات تداول وتغيرات في أسعار أسهمها خلال ذلك العام؛ والذي جاء اختياره كفترة للدراسة لكونه العام الذي أصدرت عنه آخر التقارير المالية للشركات عند البدء باجراء هذا البحث. وقد

اختيرت الشركات الصناعية بسب تنوع وتعقيد عملياتها مقارنة بالقطاعات الاقتصادية الأخرى، إضافة إلى دخول الكثير منها الأسواق العالمية من الناحية التصديرية، الأمر الذي يجعلها معنية أكثر بالاهتمام بأنظمة الرقابة لديها.

مصادر البيانات:

اعتمد في هذا البحث على نوعين من البيانات هما: البيانات الأولية التي جمعها الباحثون من خلال استبانة تم تصميمها لانجاز غاية البحث، والبيانات الثانوية التي تمثلت في التشريعات العالمية المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية إضافة إلى الدراسات السابقة والكتب والدوريات التي تناولت هذا الموضوع.

أداة جمع البيانات:

قام الباحثون بتصميم أداة جمع البيانات (الإستبانة) بالاستفادة من الأدبيات المحاسبية المنشورة حول موضوع الرقابة الداخلية، وقد تضمنت الاستبانة جزأين: اشتمل الجزء الأول على معلومات شخصية عن المدراء الماليين متمثلة في المستوى التعليمي، وسنوات الخبرة، والمؤهلات المهنية المتخصصة. فيما اشتمل الجزء الثاني على اثنتين وثلاثين فقرة لقياس متغيرات البحث. وقد قام الباحثون بتوزيع هذه الاستبانة على كامل مجتمع البحث (67 شركة) عبر الزيارات الميدانية لهذه الشركات، حيث استرد بعض هذه الاستبانات أثناء هذه الزيارات، فيما استرد باقي الاستبانات بواسطة البريد العادي. وقد كان مجموع الاستبانات المستردة (48) استبانة استبعد منها ست إستبانات لعدم تضمنها الإجابة على بعض الفقرات المهمة، فيما خضع للتحليل (42) استبانة مشكلة ما نسبته (62.7%) من مجتمع البحث.

خصائص عينة البحث: تضمنت خصائص عينة البحث ثلاثة متغيرات شخصية هي المستوى التعليمي، الخبرات العملية، والمؤهلات المهنية المتخصصة. وقد لخصت البيانات الخاصة بها في الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1) الخصائص الشخصية لأفراد عينة البحث

الرقم	المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
1-	المستوى التعليمي	دبلوم متوسط فما دون	4	9.5
		درجة البكالوريوس	28	66.7
		دراسات عليا (ماجستير أو دكتوراه)	10	23.8
2-	الخبرات العملية	أقل من 5 سنوات	6	14.2
		من 5-10 سنوات	18	42.9
		أكثر من 10 سنوات	18	42.9
3-	المؤهلات المهنية المتخصصة	شهادة المحاسب القانوني الأردنية	8	19.0
		شهادة المحاسب القانوني الأمريكية	5	12.0
		شهادة المحاسب الإداري الأمريكية	4	9.5
		أخرى، لا املك	25	59.5

متغيرات البحث:

لقد وجهت اسئلة البحث لبيان مدى انسجام هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية مع الخصائص الواردة في إطار لجنة (COSO)، وذلك من وجهة نظر المدراء الماليين في تلك الشركات، وقد اعتمد البحث على مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط لقياس المتغيرات، بحيث تمثل: (5) موافق بشدة (sa)strongly agree؛ و (4) موافق (a) agree؛ و (2) غير موافق (da) disagree ؛ و (1) غير موافق بشدة (sda) strongly disagree. فيما تمثل (3) الوزن الوسطي لإجابات عينة البحث (محايد Neutral)، التي لم تؤخذ بنظر الاعتبار عند مناقشة النتائج. وقد تضمنت البحث المتغيرات التالية:

1- المتغيرات الشخصية: ويؤشر هذا المتغير المعلومات الشخصية لأفراد العينة متمثلة في المستوى التعليمي والخبرات العملية والمؤهلات المهنية المتخصصة. وقد أخذت هذه المتغيرات في البحث لتوقع تأثيرها على بناء هياكل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث.

2- هيكل الرقابة الداخلية: وهو يعبر بشكل عام عن مدى انسجام هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية مع خصائص الأنظمة العالمية، ويمثل في هذا البحث مجموع عناصر الرقابة الداخلية المتمثلة في بيئة الرقابة وتقييم المخاطرة وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال والمراقبة.

3- بيئة الرقابة: وهي متعلقة بأخلاقيات المنظمة وبالطريق التي تعمل بها، وهي تشير إلى خلق الأجواء التي تمكن الأفراد من أداء أنشطتهم وتحمل مسؤولياتهم الرقابية. وقد قيس هذه المتغير بست فقرات (من 1- 6).

4- تقييم المخاطرة: وهي تشير إلى عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل خرقا أو تهديدا لتحقيق أهداف المنظمة. وهي تتضمن تحديد وتحليل وتخمين أو تقييم المخاطر الملائمة. وقد قيس هذه المتغير بسبع فقرات (من 7- 13).

5- أنشطة الرقابة: وهي تشير إلى السياسات والإجراءات والممارسات التي تؤكد للإدارة بأنه قد تم تحقيق الأهداف وان الاستراتيجيات الموضوعة لتخفيف المخاطرة قد نفذت بفاعلية. وقد قيس هذه المتغير بثماني فقرات (من 14- 21).

6- المعلومات والاتصال: وهي تتعلق بالتأكيد على أن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين بحيث يتمكن الأفراد من انجاز وتحمّل واجباتهم ومسؤولياتهم بفاعلية. وقد قيس هذه المتغير بست فقرات (من 22- 27).

7- المراقبة: وهي تشير إلى عملية تقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال التقييمات المستمرة والتقييمات المنفصلة (الخاصة وفقا للظروف). وقد قيس هذه المتغير بخمس فقرات (من 28- 32).

أساليب التحليل الإحصائي:

لقد اعتمد في هذا البحث على أسلوب الإحصاء التحليلي والإحصاء الوصفي، حيث استخدمت الأساليب الإحصائية التالية: الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics، مقارنة المتوسطات Compare Means؛ اختبار t-test، اختبار تجانس التباين Test of Homogeneity of Variance، تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA، واختبار Levene Statistic.

ثبات أداة البحث:

لقد تم لقد استخدم اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لاختبار ثبات أداة القياس، وقد تجاوزت القيم مستوى (60%) وهي نسب مقبولة (Sekaran, 2003). انظر الجدول رقم (2).

الجدول رقم (2) بيان قيم ألفا للأبعاد التي تقيس متغيرات الدراسة

الرقم	المتغيرات	قيمة ألفا
1-	بيئة الرقابة. الفقرات من (1- 6)	0.709
2-	تقييم المخاطر. الفقرات من (7-13).	0.682
3-	أنشطة الرقابة. الفقرات من (14- 21).	0.699
4-	المعلومات والاتصال. الفقرات من (22- 27).	0.766
5-	المراقبة. الفقرات من (28- 32).	0.692

فرضيات البحث:

يقوم البحث على فرضيتين رئيستين وخمس فرضيات فرعية وهي:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد تأثير للخصائص الشخصية للمدراء الماليين والمتمثلة في المستوى التعليمي والخبرة العملية والمؤهل المهني المتخصص على جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد في الشركات الصناعية الأردنية هياكل رقابة داخلية جيدة.

الفرضيات الفرعية:

1- لا يتوفر في الشركات الصناعية الأردنية بيئة رقابية جيدة.

2- لا تقوم الشركات الصناعية الأردنية بتقييم المخاطر التي تشكل تهديدا لتحقيق أهدافها.

3- لا تقوم الشركات الصناعية الأردنية بإتباع السياسات والإجراءات والممارسات اللازمة لفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.

4- لا يتوفر في الشركات الصناعية الأردنية أنظمة اتصال ملائمة لأغراض الرقابة الداخلية.

5- لا تقوم الشركات الصناعية الأردنية بتقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية.

الدراسات السابقة:

لقد كانت معظم الدراسات حول الرقابة الداخلية قبل فترة التسعينيات من القرن الماضي تتمحور بدرجة رئيسية حول التدقيق والجوانب الجزئية في موضوع نظام الرقابة الداخلية. ففي مراجعتهما للدراسات السابقة حول موضوع الرقابة، وجد (Felix and Niles,1988) أن تسع عشرة دراسة كانت حول التوثيق ومعرفة الرقابة الداخلية، وست عشرة دراسة حول التخطيط والتقييم وأربع وعشرين دراسة حول إعادة تقييم الرقابة. وقد عاد (Felix,1998) لمراجعة الدراسات الأحدث في مجال تقييم الرقابة الداخلية، ووجد أن اغلب الدراسات حول محتوى الرقابة الداخلية في آخر عشر سنوات قد ركزت على أحكام المدقق بدلا من استخدام الرقابة الداخلية للمشروع في مجال الإدارة والتدقيق، وقد دعا Felix في دراسته أن تركز الأبحاث حول موضوع الرقابة الداخلية على أنشطة الرقابة لتحديد عناصر الرقابة الأخرى مثل بيئة الرقابة وأنشطة المراقبة.

دراسة (Raghunandan and Rama,1994)، حيث درسوا التقارير السنوية لمائة شركة لعام 1993 في تصنيف مجلة Fortune ووجدوا أن ست شركات فقط ناقشت فاعلية الرقابة الداخلية من بين ثمانين شركة نوهت إلى الرقابة الداخلية الموجودة فيها.

دراسة (McMullen *et al*.,1996) والتي قورنت بموجبها نسبة الشركات التي أعدت تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية والتي كان لديها مشاكل في التقارير المالية مع مجتمع الشركات المماثلة ضمن National Automated Accounting Research System (NAARS) ، ووجدت أن الشركات الصغيرة التي لديها مشاكل في التقارير المالية قليلا ما تعد تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية مقارنة بمجتمع الشركات المماثل. وهذه النتيجة قد تعطي إشارة إلى تخوف الإدارة من الإفصاح عن وجود الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

دراسة (Hermanson, 2000) وقد أجريت على تسع مجموعات مختلفة من مستخدمي القوائم المالية وذلك بهدف تحليل الطلب على تقارير الرقابة الداخلية. وقد أجمعت المجموعات التسع على أهمية تقارير الرقابة الداخلية، كما بينت النتائج ايضا أن تقارير الإدارة التطوعية عن الرقابة الداخلية تحسن الرقابة وتوفر معلومات إضافية زيادة على القوائم المالية المدققة.

دراسة (McMullen and O'Reilly-Allen, 2002) وقد تمحورت حول حالة دراسية استهدفت تحديد فيما إذا كان لتقرير الإدارة والمدقق الخارجي عن الرقابة الداخلية اثر يمكن إدراكه عن موثوقية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها، وقد أشارت النتائج إلى أن إدراك أو فهم المستخدمين للقوائم المالية لم يظهر بأنه يتأثر بتقارير الإدارة وتقارير المدقق عن الرقابة الداخلية.

دراسة (Stringer and Carey, 2002) وهي دراسة استطلاعية في ثماني شركات أجريت بأسلوب المقابلة، أكد المقابلون فيها على أهمية بناء الرقابة ضمن نظام المنظمة سواء كان ذلك في ثقافة بيئة المنظمة أو الرقابة المحوسبة في نظام المعلومات. وقد أشار الباحثان إلى أن نتائج الدراسة توفر دليل عملي للمنظمات لكي تباشر في إعادة تصميم أنظمة الرقابة، كما أشاروا ايضا إلى أن النتائج تساعد المدققين في تصميم إجراءات التدقيق الملائمة في بيئة الرقابة المتغيرة.

دراسة (Krishnan, 2005) حول العلاقة بين نوعية لجنة التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية في الشركات التي قامت بتغيير مدقق الحسابات لديها خلال الفترة من 1994 – 2000 وذلك من خلال فحص نقاط الضعف المهمة في الرقابة الداخلية، وقد وجدت علاقة ارتباط ايجابية بين المتغيرين.

وبعد حدوث الفضائح التي طالت بعض الشركات مثل شركة Enron اهتمت الحكومات بالرقابة الداخلية من خلال تشكيل هيئات خاصة لمراقبة الشركات وقد أصدرت تشريعات تلزم الشركات بالإفصاح عن فاعلية الرقابة الداخلية وفيما إذا وجدت نقاط ضعف مادية فيها. وفي هذا الإطار أجريت العديد من الدراسات التي ركزت على نظام الرقابة الداخلية وأهمية الإفصاح عنه وبشكل خاص بعد صدور تشريع (Sarbanes-Oxley Act of 2002)[1] ومنها:

دراسة (O'Leary, 2004) اختبر فيها ثبات أو اتساق تقييم المدقق الخارجي لهياكل الرقابة الداخلية فيما إذا تم ذلك بأكثر من منهج. وقد تضمنت عينة الدراسة اكبر خمس شركات تدقيق شاركوا في تقييم نظام الرقابة الداخلية لحالة دراسية اعتمدت على وصف تفصيلي لكل من بيئة الرقابة ونظام المعلومات المحاسبي وإجراءات الرقابة الخاصة بأوامر

[1] تبنى هذا التشريع ممثلين في الكونغرس الأمريكي هما عضو مجلس الشيوخ (Paul Sarbanes) والنائب (Michael G. Oxley) واقر عام 2002 وعرف باسمهما (Sarbanes-Oxley Act) أو ما يعرف أحيانا (SOX).

الشراء لشركة وهمية، وقد توصلت الدراسة إلى أن تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية لن يختلف وفق المنهجين المستخدمين في الدراسة؛ وهما منهج إجراءات التدقيق المستخدم حاليا في الشركة وفقا لمعايير التدقيق، ومنهج structured matrix model الذي يعتمد على التقييم وفقا للأبعاد التفصيلية ضمن عناصر الرقابة الداخلية.

دراسة (O'Leary *et al*., 2006) لتقييم العنصر الذي يراه المدقق الخارجي أكثر العناصر أهمية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية من بين عناصر الرقابة الثلاث؛ بيئة الرقابة وأنظمة المعلومات وإجراءات الرقابة، وقد أجريت على أربع شركات وهمية وضع لأحدها نظام رقابة قوي والثلاث الأخرى وضع لها أنظمة رقابة اقل موثوقية. وقد أظهرت الدراسة أن بيئة الرقابة كان أكثر العناصر أهمية.

دراسة (Goh, 2007) عن فشل الرقابة الداخلية وهياكل حوكمة المنظمة توصل فيها إلى أن ضعف فاعلية مجالس الإدارة ولجان التدقيق تؤدي إلى مراقبة غير جيدة على نظام الرقابة الداخلية والذي يقود بدوره إلى حدوث نقاط الضعف المادية (المهمة) في الرقابة، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن التغيير والتحسين في هياكل الحوكمة تقود ايضا إلى تحسين أنظمة الرقابة الداخلية. وفي سياق متصل، وجدت دراسة (Epps *et al*., 2009) أن هناك علاقة ارتباط سلبي مهمة بين نقاط ضعف الرقابة الداخلية وإعادة التصريح عن الإيرادات في السنة التالية لحدوثهما وذلك مقارنة بعناصر هيكل الحوكمة التي شملتها الدراسة وهي استقلالية مجلس الإدارة ولجنة المراقبة والخصائص الشخصية للمدير المالي. وقد أظهرت ايضا دراسة (Johnstone *et al*., 2009) ان هناك ارتباط ايجابي بين الإفصاح عن نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية وبين التغيرات اللاحقة لأعضاء مجلس الإدارة ولجنة الرقابة والإدارة العليا.

وعلى صعيد الآثار التي يمكن أن يخلفها ضعف نظام الرقابة الداخلية، فقد أجريت العديد من الدراسات التي تناولت هذا الجانب ومنها دراسة (Feng *et al*., 2009) التي وجدت أن التوجيه الإداري اقل دقة في الشركات التي سجلت رقابة داخلية غير فعالة، مما قاد الباحثين للاستنتاج بان لجودة الرقابة الداخلية اثر مهم على تقارير الإدارة الداخلية وبالتالي على القرارات المعتمدة على هذه التقارير.

الإطار النظري:

يؤدي نظام الرقابة الداخلية دوراً هاماً في تحقيق أهداف المنظمة وخدمة الأطراف المتعاملة معها. وقد قضت التشريعات الحديثة في هذا المجال الإفصاح عن نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية إن وجدت، وقد أشار(Chan *et al*., 2007) إلى أن الإفصاح عن هذه النقاط يقود إلى إدارة الإيرادات بشكل أفضل. إن مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية والتعرف على مجالات الضعف فيها يقود بالضرورة إلى معالجة هذه النقاط على طريق تحسين تلك الأنظمة.

ويتطلب بناء نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود إطار يوضح تعريف ومكونات هذا النظام من اجل فهم أفضل للعلاقات بين عناصر الرقابة المختلفة. وقد أشار (O'Leary, 2005) إلى أن بناء نظام رقابة داخلية ملائم يتطلب فهم مجموعة من العوامل تتمثل في: معرفة المقصود بالرقابات الداخلية، معرفة العناصر المكونة للرقابة الداخلية، معرفة كيف ترتبط هذه العناصر ببعضها البعض، وإدراك أهمية كل عنصر من هذه العناصر في عملية التقييم الكلي للرقابة.

ولقد تناولت الأدبيات المحاسبية العديد من النماذج التي تؤطر أنظمة الرقابة الداخلية من مناظير مختلفة. فعلى سبيل المثال؛ ضمّن (Ditillo, 2004) في دراسته حول دور أنظمة الرقابة الإدارية في شركات المعرفة[2] النماذج غير الرسمية والاجتماعية في صياغته لإطار الرقابة الداخلية، في حين ربط (Simons, 1995) بين البناء الرسمي لأنظمة الرقابة والاستراتيجيات.

إلا أن النماذج الأكثر تطورا وشيوعا في التطبيقات العملية هي تلك النماذج الصادرة عن بعض الهيئات الرسمية والمستخدمة في الدول المتقدمة منها أمريكا وكندا وبريطانيا. فعلى سبيل المثال؛ أشارت (Jokipii, 2006) إلى أن الإطار الذي قدم من قبل(COSO) استخدم بشكل واسع في أمريكا وأوروبا بالإضافة إلى فنلندا. وفيما يأتي استعراض لأهم الأطر التي تناولت موضوع الرقابة الداخلية بشمولية:

أولا: إطار لجنة رعاية المؤسسات (COSO, 1992):

أصدرت هذه اللجنة إطاراً متكاملاً لهيكل الرقابة متضمناً التعريف وعناصر هيكل الرقابة وأهدافها. فقد عرفت (COSO, 1992) الرقابة الداخلية بأنها العملية، التي تتأثر بمجلس إدارة الوحدة الاقتصادية والأشخاص الآخرين، والتي تصمم لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الرئيسية التالية: فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية واكتمالية التقارير المالية، والانسجام مع القوانين والتشريعات المعنية. وفيما يتعلق بعناصر الرقابة الداخلية، فقد حددت خمسة عناصر رئيسية فيما يأتي بيانها (COSO, 1992):

1- بيئة الرقابة: وهي متعلقة بأخلاقيات المنظمة وبالطريق التي تعمل بها، وهي تشير إلى خلق الأجواء التي تمكن الأفراد من أداء أنشطتهم وتحمل مسؤولياتهم الرقابية. وهناك عدة عناصر تكون هذه البيئة متمثلة بالقيم الأخلاقية، وفلسفة الإدارة، وأسلوب التشغيل والإشراف، سياسات الموارد البشرية وكفاية وانسجام الأفراد. اهتمام وتوجيه مجلس الإدارة، وهذه العوامل تشكل معا ثقافة الرقابة الكلية في المنظمة.

2- تقييم المخاطرة: وهي تشير إلى عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل خرقا أو تهديدا لتحقيق أهداف المنظمة. وهي تتضمن تحديد وتحليل وتخمين أو تقييم المخاطر الملائمة الداخلية منها والخارجية كالمخاطر التشغيلية والمالية ومخاطر الالتزام بالأنظمة والقوانين وغيرها.

3- أنشطة الرقابة: وهي تشير إلى السياسات والإجراءات والممارسات التي تؤكد للإدارة بأنه قد تم تحقيق الأهداف وان الاستراتيجيات الموضوعة لتخفيف المخاطرة قد نفذت بفاعلية. وتتضمن هذه الأنشطة: المصادقات والصلاحيات والفحص والتسويات ومراجعة الأداء التشغيلي وحماية الأصول وتقسيم الواجبات.

4- المعلومات والاتصال: وهذا الجزء يتعلق بالتأكيد على أن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين بحيث يتمكن الأفراد من انجاز وتحمّل واجباتهم ومسؤولياتهم بفاعلية. وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المنظمة وخارجها مع أطراف مثل المستهلكين والموردين والتشريعيين وحملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية والبيانات المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية.

---

[2] لقد استخدم مصطلح "*knowledge-intensive firm* (KIF)" بشكل واسع في الأبحاث الإدارية في العقدين الماضيين، وهو يشير إلى التطورات التي حصلت في منظمات الأعمال المعاصرة وبشكل خاص الناجحة منها. لمزيد من المعلومات انظر (Rylander and Peppard, 2005).

5- المراقبة: وهي تشير إلى عملية تقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية، وهي تتضمن ناحيتين هما: التقييمات المستمرة بواسطة أنشطة الإدارة والإشراف المنتظم وتصرفات الأفراد الآخرين المكلفين بهذه الناحية. والناحية الثانية تتمثل في التقييمات المنفصلة والتي يتحدد مجالها ومدى تكرارها بناء على تقييم المخاطرة وفاعلية إجراءات المراقبة المستمرة، حيث ينبغي تسجيل نواقص الرقابة وإيصالها للإدارة ومجلس الإدارة.

ثانيا: دليل الرقابة الكندي: (Guidance on Control (CoCo, 1995)

اصدر المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين دليل الرقابة 1995 وقد وصفت الرقابة الداخلية في هذا الدليل بأنها: تلك العناصر من المنظمة (متضمنة مواردها وأنظمتها وعملياتها وثقافتها وهيكلها ومهماتها) والتي تدعم؛ مجتمعة الأفراد في تحقيق أهداف المنظمة.

وقد حدد دليل الرقابة الكندي ايضا ثلاثة أهداف تمثلت في: فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية التقارير الداخلية والخارجية، الإذعان للقوانين والتشريعات والسياسات الداخلية المعنية. كما حدد (CoCo, 1995) عشرين معيارا للرقابة الداخلية ضمن أربعة مجالات هي:

1- الهدف: وقد تضمن معايير توفر فهما لاتجاه المنظمة تمثلت في أهداف المنظمة، والمخاطر والفرص، والسياسات، والتخطيط، وأهداف ومؤشرات الأداء.

2- الالتزام: وقد تضمن معايير خاصة بفهم هوية ووحدة المنظمة وقيمها تمثلت في القيم الأخلاقية، وسياسات الموارد البشرية، والصلاحيات، والمسؤوليات، وأخيرا القابلية للمحاسبة والثقة المتبادلة.

3- القدرة: وقد شملت معايير تعبر عن قدرة المنظمة وكفاءتها تمثلت في المعرفة والمهارات والأدوات وعمليات الاتصال والمعلومات وأخيرا التنسيق وأنشطة الرقابة.

4- المراقبة والتعلم: وقد تضمنت معايير خاصة بنمو وتطور المنظمة بما فيها مراقبة البيئات الداخلية والخارجية، ومراقبة الأداء، واختبار الافتراضات، وإعادة تقييم الحاجة للمعلومات والأنظمة، إتباع الإجراءات وتقييم أنشطة الرقابة.

ثالثا: الدليل البريطاني (The Combined Code and the Turnbull Guidance , 1999):

لقد أصدرت London Stock Exchange (LSE) تشريعا لحوكمة المنظمة والرقابة الداخلية المسجلة فيها اخذ حيز التنفيذ عام (1999)، وقد عرف هذا التشريع باسم"The Combined Code". كما قام معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales "ICAEW", 1999) بالاشتراك مع (LSE) في إصدار دليل للرقابة الداخلية عرف باسم "Turnbull Guidance" وقد خضع هذا التشريع إلى التنقيح أكثر من مرة.

وفيما يتعلق بالرقابة الداخلية، فقد أشار الدليل (ICAEW, 1999) إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشمل السياسات والعمليات والمهمات والسلوك ونواحي الشركة الأخرى التي تؤخذ مجتمعة لتحقيق ما ياتي: تسهيل عملياتها الفاعلة والكفوءة، المساعدة في التأكد من جودة التقارير الداخلية والخارجية، والمساعدة في التأكد من الالتزام بالقوانين والتشريعات السياسات الداخلية.

وفيما يتعلق بعناصر الرقابة، فقد بين الدليل العناصر التي يشملها نظام الرقابة الداخلي للشركة بشكل عام والتي تتضمن بيئة الرقابة وتقييم المخاطرة وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال وأخيرا المراقبة، وهي نفس العناصر الواردة في دليل (COSO).

رابعا: إطار بازل للرقابة في البنوك: The Basle Framework (1998):

وقد صدر هذا النظام عام (1998) عن (The Basle Committee on Banking Supervision) لتنظيم أعمال الرقابة على البنوك في الدول التي تضمها هذه اللجنة.

وقد وصف هذا الإطار الرقابة الداخلية بأنها العملية التي تتأثر بجميع مستويات الأفراد والإدارة ومجلس الإدارة. ولتحقيق أهداف الرقابة، فقد تضمن الإطار خمسة عناصر للرقابة الداخلية شملت: الإشراف من قبل الإدارة والثقافة الخاصة بالرقابة، تحديد وتقييم المخاطرة، أنشطة الرقابة وتقسيم الواجبات، المعلومات والاتصال، وأخيرا أنشطة المراقبة وتصحيح النواقص (نقاط الضعف).

ولأغراض هذا البحث، فقد اعتمد الباحثون لدراسة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية على الإطار الصادر عن لجنة (COSO)، وذلك لأنه يعطي تصورا اشمل وربطا أفضل لعناصر الرقابة الداخلية انسجاما مع أهدافها، إضافة إلى أن الكثير من الهيئات الرسمية قامت بمراجعة معايير التدقيق لديها وفقا لهذا الإطار. ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال؛ قام (AICPA, IIA, and GAO) بدمج تقرير (COSO) عن الرقابة بمعايير التدقيق لديهم (Ziegenfuss, 2001)، كما تم مراجعة معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق في استراليا ونيوزلندا لتكون أكثر انسجاما مع ما جاء به (COSO,1994), (CoCo,1995) (Stringer and Carey, 2002).

النتائج والمناقشة:

اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج:

الفرضية الرئيسية الأولى: لايوجد تأثير للخصائص الشخصية للمدراء الماليين والمتمثلة في المستوى التعليمي والخبرة العملية والمؤهل المهني المتخصص على جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية.

لأغراض اختبار هذه الفرضية فقد اجري بداية، اختبار تجانس التباين Test of Homogeneity of Variance لاختبار التوزيع الطبيعي اللازم لتحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA لتحديد اثر المتغيرات الشخصية على بناء هياكل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك باستخدام Levene Statistic. وقد اظهر الاختبار، كما في الجدول رقم (3)، أن جميع المتغيرات الشخصية لم تظهر دلالات إحصائية عند مستوى (α=0.05)، وهذا مؤشر على أن بيانات هذه المتغيرات تتوزع طبيعيا وبالتالي تعد صالحة لأغراض إجراء تحليل التباين الأحادي.

الجدول رقم (3) اختبار تجانس التباين للمتغيرات الشخصية باستخدام Levene Statistic

	Levene Statistic (Mean)	df1	df2	Sig.
المستوى التعليمي	.658	2	39	.530
الخبرات العملية	2.814	2	39	.072
المؤهلات المهنية	2.458	3	38	.078

وفيما يتعلق بتحليل التباين الأحادي، فإننا نلاحظ، من خلال الجدول رقم (4)، أن متغيري المستوى التعليمي والمؤهلات المهنية المتخصصة لم يظهرا علاقات ذات دلالات إحصائية عند مستوى (α=0.05)، حيث بلغ مستوى الدلالة للمتغيرين على التوالي (0.315)، (0.840). فيما كانت قيم (F) للمتغيرين على التوالي (1.191)، (0.841) مقارنة بقيم (F) الجدولية (3.32)، (2.92)، مما يعني أنه لا يوجد تأثير لهذين المتغيرين على بناء هياكل أنظمة

الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية. وبناء عليه نقبل الفرضية القائلة بعدم وجود تأثير لهذين المتغيرين على هياكل أنظمة الرقابة الداخلية، إلا أننا نرفضها فيما يتعلق بخاصية الخبرة العملية، حيث نلاحظ وجود هذا التأثير من خلال مستوى الدلالة (0.034) وقيمة (F) البالغة (3.700) مقارنة بقيمتها الجدولية البالغة (3.32).

الجدول رقم (4) تحليل التباين الأحادي لأثر المتغيرات الشخصية على هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية

المتغير	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسطات المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
المستوى التعليمي	بين المجموعات	.524	2	.262	1.191	.315
	داخل المجموعات	8.582	39	.220		
الخبرات العملية	بين المجموعات	1.452	2	.726	3.700	.034
	داخل المجموعات	7.653	39	.196		
المؤهلات المهنية	بين المجموعات	.567	3	.189	.841	.480
	داخل المجموعات	8.539	38	.225		

ثانيا: هياكل أنظمة الرقابة الداخلية:

لأغراض اختبار الفرضيات المتعلقة بهياكل الرقابة الداخلية وبيان قبولها أو رفضها، فقد استخدم اختبار t-test للعينة الواحدة، وذلك اعتمادا على قاعدة القرار التالية عند مستوى ثقة (95%) وبمستوى دلالة (0.05) وبدرجات حرية (41): تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة (t) المحسوبة تقع بين قيمتي (t) الجدوليتين؛ القيمة العليا (2.0211+) والقيمة الصغرى (2.0211−)، وبغير ذلك ترفض الفرضية العدمية.

الفرضية الرئيسية الثانية: "لا يتواجد في الشركات الصناعية الأردنية بناء هياكل رقابة داخلية جيدة".

تتعلق هذه الفرضية ببيان فيما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية يتضمن العناصر الأساسية المتمثلة في البيئة الرقابية وتقييم المخاطرة وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال والمراقبة. وقد اظهر الاختبار أن قيمة (t) المحسوبة تساوي (13.203+) وهي اكبر من قيمة (t) الجدولية (2.0211+). وبناء عليه، فإننا نرفض الفرضية العدمية، حيث أنه يتواجد في الشركات الصناعية الأردنية بناء هياكل رقابة داخلية جيدة. انظر الجدول رقم (5).

الجدول رقم (5) بيانات إحصائيات واختبار t للعينة الواحدة للفرضية الرئيسية الثانية

إحصائيات العينة الواحدة		اختبار العينة الواحدة		
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحتسبة	قيمة t الجدولية	مستوى الدلالة
3.9601	.47126	13.203	2.0211	.000

وعلى المستوى الفردي للعناصر الأساسية لهياكل الرقابة الداخلية، فقد أظهرت الاختبارات ايضا رفض جميع الفرضيات العدمية الفرعية المتعلقة بها، حيث كانت قيم (t) المحسوبة اكبر من قيم (t) الجدولية، وكما هو ظاهر في الجدول رقم (6).

الجدول رقم (6) بيانات إحصائيات واختبار t للعينة الواحدة للفرضيات الفرعية

الفرضيات الفرعية	إحصائيات العينة الواحدة		اختبار العينة الواحدة		
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحتسبة	قيمة t الجدولية	مستوى الدلالة
الأولى	3.8214	.68510	7.770	2.0211	.000
الثانية	3.9728	.54122	11.648	2.0211	.000
الثالثة	4.0982	.55253	12.881	2.0211	.000
الرابعة	3.9365	.75793	8.008	2.0211	.000
الخامسة	3.9714	.66929	9.406	2.0211	.000

وإليكَ يأتي تحليلاً تفصيلياً للمتغيرات الفردية التي قاست متغيرات الفرضيات الفرعية من حيث الوزن النسبي لمجموع الإجابات الايجابية والسلبية وكذلك المتوسطات الحسابية:

الفرضية الفرعية الأولى: "لا يتوفر في الشركات الصناعية الأردنية بيئة رقابية جيدة".

لقد وجد أن متغير (كفاية الأفراد لأداء الأنشطة المحاسبية والرقابية بفاعلية) قد حقق نسبة مجموع إجابات سلبية هامة؛ (da+sda) بلغت (30.9%)، الأمر الذي يؤشر وجود ضعف واضح في أعداد الأفراد العاملين ضمن أجهزة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية. وبالمقابل فقد أشارت نسبة مهمة من العينة؛ (66.7%) بكفاية أعداد الأفراد. ومن جهة أخرى، حقق متغير (النظام الداخلي الخاص بالتوظيف) مجموع نسب إجابات ايجابية؛(sa+a) بلغت (64.3%) وبمجموع نسب إجابات سلبية (14.3%)، حيث نلاحظ أن هذه النسب في مجملها تساند ما ورد بشان عدم كفاية الأفراد لأداء الأنشطة المحاسبية والرقابية. وفيما يتعلق ببقية المتغيرات الفردية، فأننا نلاحظ أنها حققت مجموع نسب إجابات ايجابية هامة تجاوزت نسبة (70.0%).

الجدول رقم (7) بيانات إحصائيات العينة الواحدة للمتغيرات الفردية للفرضية الفرعية الأولى

الفقرات	نسب تكرار الإجابة للمقاييس %		إحصائيات العينة الواحدة	
	الايجابية	السلبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	sa+a	da+sda		
1- الدعم الإداري لتحفيز الأفراد لأداء أنشطتهم وتحمل مسؤولياتهم الرقابية.	71.4	11.9	3.8095	1.06469
2- النظام الداخلي الخاص بالتوظيف.	64.3	14.3	3.5476	1.17291
3- القيم الأخلاقية المحفزة للتعامل البناء بين الأفراد في إطار الفريق الواحد.	83.3	7.2	4.2143	.89812
4- كفاية الأفراد لأداء الأنشطة المحاسبية والرقابية بفاعلية.	66.7	30.9	3.3810	1.22877
5- آلية الإشراف وأسلوب العمل.	78.6	9.5	3.8571	1.04931
6- تبنى سياسة التدريب بهدف تأهيل وتحسين	78.6	7.2	4.1190	.99271

أداء الموظفين والعاملين.				

وفيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية، فإننا نلاحظ أن جميع هذه المتغيرات الفردية قد حققت متوسطات حسابية اكبر من المتوسط العام في هذا البحث والبالغ (3)، حيث بلغ أدناها متغير (كفاية الأفراد لأداء الأنشطة المحاسبية والرقابية بفاعلية) بمتوسط بلغ (3.3810)، فيما حقق متغير (القيم الأخلاقية المحفزة للتعامل البناء بين الأفراد في إطار الفريق الواحد) أعلى المتوسطات بمعدل بلغ (4.2143). انظر الجدول رقم (7).

الفرضية الفرعية الثانية: "لا تقوم الشركات الصناعية الأردنية بتقييم المخاطر التي تشكل تهديدا لتحقيق أهدافها".

لقد وجد أن جميع المتغيرات الفردية قد حققت مجموع نسب إجابات ايجابية هامة تجاوزت نسبة (70.0%) باستثناء متغير (تحليل وتقييم المخاطرة المالية المتعلقة بالديون) حيث بلغ مجموع نسب الإجابات الايجابية لهذا المتغير (69.0%). انظر الجدول رقم (8).

وكذلك الحال فيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية، فقد حققت جميع المتغيرات الفردية متوسطات حسابية أكبر من المتوسط العام، حيث بلغ أدناها متغير (تحليل وتقييم المخاطرة المالية المتعلقة بالديون) بمتوسط بلغ (3.6429)، فيما حقق متغير (التقييم المستمر للمخاطر المتعلقة بعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعنية) أعلى المتوسطات بمعدل بلغ (4.4286). انظر الجدول رقم (8). وتشير هذه النتائج في مجملها إلى اهتمام الشركات الصناعية الأردنية بتحليل المخاطر المختلفة التي تتعرض لها.

الجدول رقم (8) بيانات إحصائيات العينة الواحدة للمتغيرات الفردية للفرضية الفرعية الثانية

الفقرات	نسب تكرار الإجابة للمقاييس %		إحصائيات العينة الواحدة	
	الايجابية	السلبية	المتوسط	الانحراف
	sa+a	da+sda	الحسابي	المعياري
7- تقييم المخاطرة الكلية (النظامية وغير النظامية) ومخاطر الاستثمار في الأدوات المالية.	6.17	59.	3.6905	1.07040
8- تقييم مخاطر ومخاطر الائتمان ومخاطر السيولة.	81.0	7.2	4.1667	.90841
9- تقييم المخاطرة التشغيلية (الإنتاج والتكاليف والأسعار).	73.8	7.2	3.8810	.91605
10- تقييم مستمر لمخاطر وجود نقاط ضعف مادية في الرقابة الداخلية.	81.0	11.9	4.0714	1.04515
11- تقييم المخاطرة المالية المتعلقة بالديون.	69.0	9.5	3.6429	.82111
12- تقييم مستمر للمخاطر المتعلقة بعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعنية.	88.1	2.4	4.4286	.85946
13- تقييم مستمر للمخاطر المرتبطة بحماية أو منع حدوث الأخطاء المادية عند إعداد التقارير والقوائم مالية.	80.9	4.8	3.9286	.80828

الفرضية الفرعية الثالثة: "لا تقوم الشركات الصناعية الأردنية بإتباع السياسات والإجراءات والممارسات اللازمة لفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية".

من خلال الجدول رقم (9)، نلاحظ أن متغيري (وجود نظام مكتوب يبين وصفا للأعمال المناطة بالأفراد وبيان مسؤولياتهم) و(إنتاج معلومات دورية وتفصيلية تمكن من انجاز الوظائف التخطيطية والرقابية) قد حققا مجموع نسب إجابات سلبية مهمة بلغت على التوالي(23.8%) (28.6%) مما يؤشر وجود ضعف في هذه المجالات في بعض الشركات الصناعية الأردنية. ومن جهة أخرى، فقد تقارب مجموع نسبتي الإجابات الايجابية لهذين المتغيرين واللتين بلغتا على التوالي (66.7%)، (64.3%)، وهي نسب مهمة.

الجدول رقم (9) بيانات إحصائيات العينة الواحدة للمتغيرات الفردية للفرضية الفرعية الثالثة

الفقرات	نسب تكرار الإجابة للمقاييس %		إحصائيات العينة الواحدة	
	الايجابية	السلبية	المتوسط	الانحراف
	sa+a	da+sda	الحسابي	المعياري
14- وجود هيكل تنظيمي بتقسيم ملائم للمسؤوليات الوظيفية وبيان لحدود الصلاحيات.	90.5	42.	4.5238	.74041
15- وجود نظام مكتوب يبين وصفا للأعمال المناطة بالأفراد وبيان مسؤولياتهم.	66.7	23.8	3.6667	1.16172
16- وجود دليل للحسابات ونظام يبين الإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة.	97.6	0.0	4.5476	.55005
17- وجود دليل مكتوب يبين الإجراءات الرقابية المتبعة ويوضح كافة أعمال الضبط الداخلي.	76.2	7.2	4.0476	.90937
18- وجود أفراد متخصصين بإجراء الدراسات والتحليلات الإحصائية.	76.2	9.5	3.8333	1.05730
19- رسم الخطط الإستراتيجية وفقا للأهداف وبناء الموازنات التخطيطية.	78.6	59.	4.0238	1.13671
20- الاحتفاظ بالسجلات الضرورية وكافة الوثائق المؤيدة للعمليات المالية.	697.	0.0	4.6429	.53289
21- إنتاج معلومات دورية وتفصيلية تمكن من انجاز الوظائف التخطيطية والرقابية.	64.3	28.6	3.5000	1.36596

وفيما يتعلق ببقية المتغيرات الفردية، فنلاحظ أنها حققت مجموع نسب إجابات ايجابية هامة تجاوزت نسبة (70.0%)، ومن الجدير الإشارة إليه، انه لم تسجل أية شركة نسب إجابة سلبية فيما يتعلق بمتغيري (وجود دليل للحسابات ونظام يبين الإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة) و(الاحتفاظ بالسجلات الضرورية وكافة الوثائق المؤيدة للعمليات المالية) واللذين حققا نسبة إجابات ايجابية عالية بلغت لكل منهما (97.6%).

وفيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية، فقد حققت جميع المتغيرات الفردية متوسطات حسابية اكبر من المتوسط العام، حيث بلغ أدناها متغير (إنتاج معلومات دورية وتفصيلية تمكن من انجاز الوظائف التخطيطية والرقابية) بمتوسط

بلغ (3.5000)، فيما حقق متغير (الاحتفاظ بالسجلات الضرورية وكافة الوثائق المؤيدة للعمليات المالية) أعلى المتوسطات بمعدل بلغ (4.6429). انظر الجدول رقم (9).

الفرضية الفرعية الرابعة: "لايتوفر في الشركات الصناعية الأردنية أنظمة اتصال ملائمة لأغراض الرقابة الداخلية".

فيما يتعلق بالمتغيرات الفردية التي قاست متغير هذه الفرضية، فإننا نلاحظ أن متغيري (قدرة أنظمة المعلومات على توفير معلومات دقيقة ووقتية للأطراف المسئولة) و(توفير تقارير أداء إدارية دورية عن الأعمال المنجزة) قد حققا مجموع نسب إجابات سلبية مهمة بلغت على التوالي(23.8%) (33.4%) مما يؤشر وجود ضعف في هذه المجالات في الشركات الصناعية الأردنية، وبشكل خاص المتغير الأخير الذي حقق نسبة إجابات ايجابية بلغت (57.1%)، فيما حقق المتغير الأول نسبة إجابات ايجابية بلغت (66.7%). أما بقية المتغيرات الفردية، فقد حققت مجموع نسب إجابات ايجابية مهمة كانت اقلها لمتغير (وجود دليل مكتوب يبين إجراءات ووصف آلية عمل أنظمة المعلومات في الشركة) بنسبة (69.0%) وأعلاها لمتغير (وجود قنوات اتصال تمكن من إيصال المعلومات في الوقت المناسب) بنسبة (88.1%).

الجدول رقم (10) بيانات إحصائيات العينة الواحدة للمتغيرات الفردية للفرضية الفرعية الرابعة

الفقرات	نسب تكرار الإجابة للمقاييس %		إحصائيات العينة الواحدة	
	الايجابية	السلبية	المتوسط	الانحراف
	sa+a	da+sda	الحسابي	المعياري
22- وجود دليل مكتوب يبين إجراءات ووصف آلية عمل أنظمة المعلومات في الشركة.	69.0	7.2	4.1905	1.10956
23- وجود قنوات اتصال تمكن من إيصال المعلومات في الوقت المناسب.	88.1	4.8	4.4286	.83060
24- إعداد المعلومات وعرضها من قبل أشخاص مهنيين ومتخصصين.	90.5	2.4	4.5000	.74080
25- قدرة أنظمة المعلومات على توفير معلومات دقيقة ووقتية للأطراف المسئولة.	66.7	23.8	3.6190	1.30575
26- توفير تقارير أداء تشغيلية دورية عن كفاءة وفاعلية الانجاز مقارنة بالخطط التشغيلية.	73.8	14.3	3.5714	1.10747
27- توفير تقارير أداء إدارية دورية عن الأعمال المنجزة.	57.1	33.4	3.3095	1.43965

وفيما يتعلق بالمتوسطات الحسابية، فقد حققت جميع المتغيرات الفردية متوسطات حسابية اكبر من المتوسط العام، حيث بلغ أدناها متغير (توفير تقارير أداء إدارية دورية عن الأعمال المنجزة) بمتوسط بلغ (3.3095)، فيما حقق متغير (إعداد المعلومات وعرضها من قبل أشخاص مهنيين ومتخصصين) أعلى المتوسطات بمعدل بلغ (4.5000). انظر الجدول رقم (10).

الفرضية الفرعية الخامسة: "لا تقوم الشركات الصناعية الأردنية بتقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية".

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11)، أن متغير (التقييمات الدورية والمستمرة لإجراءات الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي) قد حقق نسبة مجموع إجابات سلبية هامة بلغت (26.1%) معززا ذلك نوعا ما بانخفاض في مجموع نسب الإجابات الايجابية والتي بلغت (59.5%) مما يؤشر وجود جوانب ضعف في المتابعة المستمرة لأعمال الرقابة الداخلية. أما بقية المتغيرات الفردية، فنلاحظ أنها حققت مجموع نسب إجابات ايجابية مهمة كانت اقلها لمتغير (مراقبة لجنة التدقيق الداخلية للنظام المحاسبي والرقابي) بنسبة (69.1%) وأعلاها لمتغير (مراجعة ودراسة أعمال مدقق الحسابات) بنسبة (92.9%).

أما من حيث المتوسطات الحسابية، فقد حققت جميع المتغيرات الفردية متوسطات حسابية اكبر من المتوسط العام، حيث بلغ أدناها متغير (التقييمات الدورية والمستمرة لإجراءات الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي) بمتوسط بلغ (3.2857)، فيما حقق متغير (مراجعة ودراسة أعمال مدقق الحسابات) أعلى المتوسطات بمعدل بلغ (4.5952). انظر الجدول رقم (11).

الجدول رقم (11) بيانات إحصائيات العينة الواحدة للمتغيرات الفردية للفرضية الفرعية الخامسة

الفقرات	نسب تكرار الإجابة للمقاييس %		إحصائيات العينة الواحدة	
	الايجابية	السلبية	المتوسط	الانحراف
	sa + a	da + sda	الحسابي	المعياري
28- وجود لجنة تدقيق داخلية.	78.5	2.4	4.0952	.79048
29- مراقبة لجنة التدقيق الداخلية للنظام المحاسبي والرقابي.	69.1	11.9	3.5952	1.12747
30- مراجعة ودراسة أعمال مدقق الحسابات.	92.9	0.0	4.5952	.62701
31- التقييمات الدورية والمستمرة لإجراءات الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي.	59.5	26.1	3.2857	1.34863
32- دراسة التقارير والقوائم المالية الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة.	83.4	4.8	4.2857	.94445

الاستنتاجات والتوصيات:

لقد جاء هذا البحث لبيان مدى جودة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية انسجاماً مع هياكل الرقابة التي أنشئت من قبل الهيئات العالمية، وبشكل خاص الإطار الصادر عن لجنة (COSO)، كما استهدف معرفة اثر بعض الخصائص الشخصية لأفراد عينة البحث على هذه الهياكل. وقد أظهر البحث عدم وجود تأثير للمستوى التعليمي والمؤهلات المهنية المتخصصة للأفراد العينة (المدراء الماليين) على بناء هياكل الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث، فيما تأثرت هذه الهياكل بسنوات الخبرة لدى هؤلاء الأفراد.

كما أظهر البحث بشكل عام وجود هياكل رقابة داخلية جيدة تتضمن العناصر الرئيسية الواردة ضمن التطورات الحاصلة في أنظمة الرقابة الداخلية، وكما هو وارد في الجدولين رقم (5)، (6). ومن أهم ما توصل إليه البحث، على المستوى التفصيلي لهذه العناصر، ما يأتي:

1- تتوفر في الشركات الصناعية الأردنية بيئة رقابية جيدة. وعلى المستوى التفصيلي لهذه البيئة، ظهر وجود ضعف في أعداد الأفراد العاملين ضمن أجهزة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، الجدول رقم (7).

2- تقوم الشركات الصناعية الأردنية بتقييم المخاطر التي تشكل تهديدا لتحقيق أهدافها، الجدول رقم (8).

3- تقوم الشركات الصناعية الأردنية بإتباع السياسات والإجراءات والممارسات اللازمة لفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، إلا انه على المستوى التفصيلي يظهر وجود ضعف في مجالين من مجالات أنشطة الرقابة تمثلا في الضعف في وجود نظام مكتوب يبين وصفا للأعمال المناطة بالأفراد وبيان مسؤولياتهم، وكذلك الضعف في إنتاج معلومات دورية وتفصيلية تمكن من انجاز الوظائف التخطيطية والرقابية، الجدول رقم (9).

4- يتوفر في الشركات الصناعية الأردنية أنظمة اتصال وتدفق للمعلومات ملائمة لأغراض الرقابة الداخلية. وعلى الرغم من ذلك، فقد وجد ضعف في مجالين من مجالات أنظمة المعلومات والاتصال تمثلا في ضعف قدرة أنظمة المعلومات على توفير معلومات دقيقة ووقتية للأطراف المسئولة، وكذلك وجود ضعف في مجال توفير تقارير أداء إدارية دورية عن الأعمال المنجزة، الجدول رقم (10).

5- تقوم الشركات الصناعية الأردنية بتقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية. إلا انه على المستوى التفصيلي يظهر وجود ضعف في مجال التقييم الدوري والمستمر لإجراءات الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي، الجدول رقم (11).

في ضوء النتائج الواردة أعلاه، وبهدف تحسين بناء أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، يوصي الباحثون بما يأتي:

1- الاهتمام بزيادة أعداد وكفاءة الأفراد العاملين ضمن أجهزة الرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى تحسين بيئة الرقابة الداخلية.

2- العناية بتحسين أنشطة الرقابة من خلال الاهتمام بوجود الأنظمة التي تبين وصفا للأعمال المناطة بالأفراد وبيان مسؤولياتهم مما يمكنهم من أداء وظائفهم بكفاءة ومسؤولية، وكذلك العمل على إنتاج وتوفير المعلومات الدورية والتفصيلية التي تساعد الأفراد والمسئولين على انجاز الوظائف التخطيطية والرقابية بكفاءة.

3- العمل على تحسين أنظمة المعلومات وقنوات الاتصال من خلال تفعيل أنظمة المعلومات وزيادة قدرتها على توفير المعلومات الدقيقة وإيصالها للأطراف المسئولة بالتوقيت المناسب، وكذلك الاهتمام بتوفير تقارير أداء دورية عن الأعمال الإدارية، وذلك بهدف تمكين المعنيين من تلافي نواحي القصور وانجاز أعمالهم بكفاءة.

4- المراقبة والتقييم المستمر لأنظمة الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق الداخلي وصيانة هذه الأنظمة وتطويرها المستمر، مما يحافظ على أصول الشركة وممتلكاتها وضبط أعمالها المختلفة، الأمر الذي يؤدي إلى توفير المعلومات الملائمة وتمكين الشركة من تحقيق أهدافها.

المراجع:

1. CHAN, K. C.; FARRELL, B. R.; LEE, P. *Earnings Management of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses Under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act.* Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming. 2007. 30 Jan. 2010. <http://ssrn.com/abstract=1078522>.
2. DITILLO, A. *Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms*, Accounting, Organization and Society VOL 29 Iss. 3-4, 2004, 401–421.
3. EPPS, R. W.; El-MAHDY, D. F.; ISMAIL, T. H. *Sarbanes-Oxley 404 Material Weaknesses and Earnings Restatements: Does Corporate Governance Matter?*. AAA Southeast Regional Meeting. 2009. 28 Jan. 2010.
<http://ssrn.com/abstract=1535092P>.
4. FELIX, W. *Internal Control: The Ten Years Since Treadway*. University of Kansas. Auditing Symposium, 1998.
5. FELIX, W. ; NILES, M.S. *Research in Internal Control Evaluation*. Auditing: A Journal of Practice and Theory. Vol 7 No.2, 1988, 43-60.
6. FENG, M., Li, C.; Mc Vay, S., *Internal Control and Management Guidance.* Journal of Accounting and Economics, . Vol 48. iss. 2-3, 2009, 109-209.
7. GOH, B. W.; *Internal Control Failures and Corporate Governance Structures – A Post Sarbanes-Oxley Act (SOX) Analysis*, PhD Dissertation, School of Management, Georgia Institute of Technology, Atlanta, USA, 2007.
8. HERMANSON, H. *An analysis of the demand for reporting on internal control*, Accounting Horizons, September, 2000, 325-342.
9. JOHNSTONE, K.; LI, C. ; RUPLEY, K. H. *Changes in Corporate Governance Associated with the Revelation of Internal Control Material Weaknesses and their Subsequent Remediation*. 2009. 29 Jan. 2010. <http://ssrn.com/abstract=1091685>.
10. JOKIPII, A. *The structure and effectiveness of internal control A contingency approach*, acta wasaensia, No. 166, University of Wasaensis, 2006.
11. KRISHNAN, J. *Audit committee quality and internal control: an empirical analysis*, The Accounting Review, Vol. 80 No..2, 2005, 649–675.
12. McMULLEN, D.; RAGHUNANDAN, K.; RAMA, D. 1996. *Internal control reports and financial reporting problems*. Accounting Horizons, December, 1996, 67-75.
13. MCMULLEN, D.; O'REILLY-ALLEN, M. *Internal control reporting and users' perceptions of financial statement reliability*, American Business Review, January, 2002, 100- 107.
14. O'LEARY, C.; ISELIN, E.; SHARMA, D. *The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors' Evaluations of Internal Controls*, Pacific Accounting Review (NZ). 18, 2, 2006, 68-95.
15. O'LEARY, C., *Justification For Internal Control Elements Contained in Auditing Standards*. 2005, 20 Sept. 2008.
<htpp://www.bus.qut.edu.au/faculty/schools/accountancy/documents/2005-009OLeary.pdf>.
16. O'LEARY, C. *The Consistency of Individual Auditors in Performing Evaluations*. Managerial Auditing Journal, 19,5, 2004, 597-605.
17. RAGHUNANDAN, K. ; RAMA, D. *Management reports after COSO*. Internal Auditor, August, 1994, 54-59
18. RYLANDER, A.; PEPPARD, J. *What Really is a Knowledge-Intensive Firm? - (Re)Framing Research in the "Knowledge Economy"*. 2005, 27 Sept. 2008.

<hptt:// www.som.cranfield.ac.uk/som/research/centres/isrc/documents>.

19. SEKARAN, U. *Research Methods for Business*, *A skill building Approach*, 4th ed., John Wiley & Son, New York, USA, 2003.
20. SIMONS, R. *Levers of Control; How Managers Use Innovative Control Systems To Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press. Boston, 1995.
21. STRINGER, C.; CAREY, P. *Internal control re-design: An exploratory study of Australian organizations*. Accounting, Accountability & Performance, 8,2, 2002, 61– 86.
22. The Basle Committee of Banking Supervision (The Basle Framework). *Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations,* 1998, 13 Oct, 2008. <http://www.bis.org/publ/bcbs40.pdf>.
23. The Canadian Institute of Chartered Accountants (CoCo), Guidance on Control, Canada, 1995.
24. The Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission (COSO), Internal Control – Integrated Framework, New York, AICPA, 1992.
25. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). *Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (the Turnbull Guidance*). 1999. 13 Oct. 2008. <http://www.icaew.co.uk/viewer/index.cfm>
26. ZIEGENFUSS, D. *The role of control environment in reducing local government fraud, Journal of Public Budgeting*, Accounting and Financial Management, 13:3, 2001, 312–324.