

تأثير مكونات هيكل الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية

دراسة استطلاعية لعدد من الوحدات الحكومية العراقية

أ.د. حسين هادي عنيزة

الباحث مرتضى عبد الزهرة خنجر

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الكوفة

المقدمة:

تتبع أهمية المعلومات المحاسبية كونها تعبر عن طبيعة الاعمال في الوحدة الاقتصادية من خلال التقارير المالية، ولتعدد استخداماتها من قبل الجهات المختلفة لكونها متحكماً رئيساً في عملية صنع القرارات، وهي ضرورية لتحقيق المسائلة والشفافية على استخدام الموارد والنفقات العامة، ولغرض تحقيق المنفعة لمستخدمي تلك المعلومات، لذا فمن الضروري البحث عن مدى توفر الفائدة، فضلاً عن توفر الجودة في المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تكون المعلومات المعروضة دقيقة وصحيحة ومقابلة للواقع الذي تمثله، وللدور الرئيس والمهم الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في أي وحدة اقتصادية في ضبط عمليات التشغيل، والمحافظة على الموجودات وتحقيق الدقة المطلوبة في البيانات المالية.

لذا فقد تناول موضوع هذا البحث مكونات هيكل الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO)، وجودة المعلومات المحاسبية وفق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع العام (IPSAS)، ويهدف البحث الى تحليل العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية من جهة، وجودة المعلومات المحاسبية وفقاً للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع العام من جهة أخرى، وذلك لأهمية القطاع العام في الدول النامية، لكون نشاط القطاع العام في هذه الدول ومنها العراق أوسع من نشاط القطاع الخاص، بالرغم من الانفتاح وانتقال النظام الاقتصادي في العراق من النظام الاشتراكي الى اقتصاد السوق ما بعد عام ٢٠٠٣، إلا أنه يلاحظ محدودية القطاع الخاص، إذ لم تتجاوز نسبة مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي ٤٠% حسب

بيانات خطة التنمية المعدة من قبل وزارة التخطيط في عام ٢٠١٨، كما أن أغلب البحوث والدراسات السابقة ركزت على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع الخاص.

ويعود السبب الرئيس وراء اختيار موضوع البحث الى اعتماد نشاط التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية على التعليمات والقوانين (الشفوية او المكتوبة) والتي تتغير من مدة الى أخرى تبعاً لتغير السلطات والإدارات، وعدم الاعتماد على المعايير الدولية، او المعايير المحلية والتي بالرغم من وجودها الا انها لم يتم تحديثها بما يتلاءم مع التغييرات الجذرية التي حدثت في مجمل قطاعات الدولة، وهذا يؤدي الى حدوث خلل في المخرجات التي تتولد عن تلك الأنظمة ومنها توفير المعلومات المحاسبية. كما يعد توفير الدقة في البيانات والتقارير المالية وما تحويها من معلومات محاسبية من أحد الأهداف الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية.

قسم البحث الى أربعة مباحث، اذ تضمن المبحث الأول منجية البحث ودراسات سابقة، اما المبحث الثاني فاختص بالجانب النظري للبحث، وخصص المبحث الثالث للجانب العملي، اما المبحث الرابع والأخير فاهتم بالاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة:

١-١: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث الأساسية من خلال اعتماد البيئة الداخلية للوحدات الحكومية العراقية على الطرق التقليدية لأنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والمتمثلة بالتعليمات والقوانين الملزمة والتي تتغير بين الحين والآخر، وذلك تبعاً للتغيير الحاصل في السلطات والإدارات للوحدات الحكومية، وكذلك الضعف في تطبيق المعايير الدولية او الأطر الحديثة والخاصة بالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، إذ إن النظرة السائدة في الوحدات الحكومية الى متطلبات الرقابة والتدقيق الداخلي على أساس صفة الالتزام وليس على انها ضرورية لتحقيق الدقة والجودة في المعلومات المحاسبية. وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الاتي:

ما مدى دور مكونات هيكل الرقابة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية العراقية؟

١-٢: أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث من خلال الدور المهم والبارز لنظام الرقابة الداخلية ولأي وحدة اقتصادية مهما كان نوع النشاط الذي تمارسه، والمتمثل بتحقيق الفاعلية والكفاءة في العمليات، وتحقيق الدقة والموثوقية في إعداد التقارير، والامتثال للقوانين والتشريعات المعمول بها، والمحافظة على المال العام من سوء التصرف أو السرقة أو الاختلاس، كذلك لأهمية المعلومات المحاسبية في تحقيق المسائلة والشفافية في القطاع العام ودورها في تلبية الاحتياجات الأساسية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وهذا ما أكدت عليه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي حثت على ضرورة تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للوحدات الحكومية، وضرورة إتاحة المعلومات للجمهور وتسهيل عملية الوصول إليها لضمان تحقيق المسائلة والشفافية على استخدامات الموارد والأموال العامة.

عليه تتمثل الفائدة من هذا البحث هو لخدمة الوحدات الحكومية العراقية، وتحقيق الفائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي.

١-٣: هدف البحث: -يسعى هذا البحث الى معرفة ما مدى تأثير مكونات هيكل الرقابة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية العراقية، بهدف الوقوف على مسببات تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية، لغرض تحقيق الفائدة لمستخدمي تلك المعلومات.

١-٤: فرضيات البحث:

لمعالجة التساؤلات الخاصة بالمشكلة السابقة اعتمد البحث على بعض الفرضيات التي تساهم في بلورة الأفكار حول الموضوع البحث والذي ينص على مساهمة مكونات هيكل الرقابة الداخلية بأبعادها الخمسة (بيئة الرقابة، أنشطة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال، أنشطة المتابعة) في تحقيق جودة

المعلومات المحاسبية ببعديها (الملائمة، والتمثيل الصادق) في القوائم المالية للوحدات الحكومية العراقية، وبالتالي الحصول على الإجابات المناسبة المحتملة، ويقوم البحث على الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسة الأولى: تساهم بيئة الرقابة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها (الملائمة، والتمثيل الصادق).

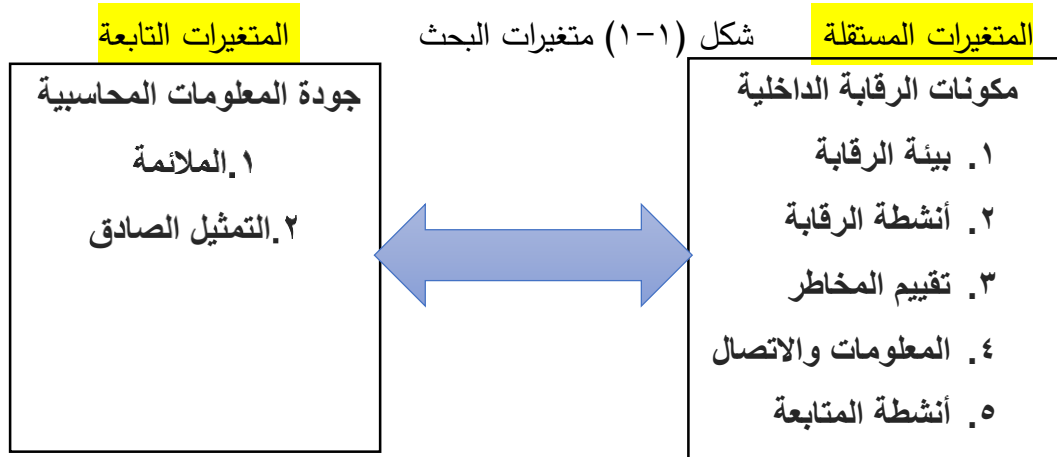
الفرضية الرئيسة الثانية: تساهم أنشطة الرقابة الداخلية معنويًا في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها (الملائمة، والتمثيل الصادق).

الفرضية الرئيسة الثالثة: يساهم تقييم المخاطر في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها (الملائمة، والتمثيل الصادق).

الفرضية الرئيسة الرابعة: يساهم نظام المعلومات والاتصالات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها (الملائمة، والتمثيل الصادق).

الفرضية الرئيسة الخامسة: تساهم أنشطة المتابعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها (الملائمة، والتمثيل الصادق).

١-٥: المخطط الفرضي لمتغيرات البحث



-المصدر: من اعداد الباحث

دراسات سابقة:

أ-العربية:

١- دراسة (سنا: ٢٠١٥) "دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور الرقابة الداخلية في تحسين المعلومات المحاسبية لعدد من الوحدات الجزائرية، وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج من خلال استخدام استمارة استبيان تحتوي على مجموعة من الأسئلة الموجهة الى عينة الدراسة المتمثلة بعدد من المحاسبين والمدققين الداخليين والبالغ عددهم (٥٠) شخص، منها وجود تأثير مهم لنظام رقابة داخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الجزائرية عينة البحث، ويتوقف الحصول على معلومات ذات جودة عالية من خلال الالتزام بمعايير الرقابة الداخلية، وخلصت الدراسة بعدد من التوصيات منها ضرورة الاعتماد على الخبراء والمتخصصين لتحديث النظام الرقابي في الوحدات الجزائرية، وضرورة رفع المستوى التأهيلي والتدريبي للأفراد العاملين، وتطبيق مجموعة من الإجراءات لغرض توفير حماية أفضل على الأصول.

٢- دراسة (السامرائي: ٢٠١٦) "أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية" هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية وطبقت على مجموعة من شركات صناعة الادوية البالغة (٦) شركات، واستخدمت الدراسة استمارة استبيان وزعت على أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (٦١) شخص، تمثلوا بمجموعة من المدراء الماليين والمحاسبين وأعضاء ورؤساء لجان التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين العاملين في نفس المجال. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها؛ وجود تأثير مهم لبيئة الرقابة والمعلومات والاتصال على جودة التقارير المالية لشركات صناعة الادوية الأردنية عينة الدراسة، وكذلك وجود تأثير ذو أهمية لبيئة الرقابة والمعلومات والاتصال على جودة التقارير المالية من حيث الملائمة للشركات عينة البحث. وخلصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها:

تفعيل لجان التدقيق الداخلية لما لها من دور مهم في تحقيق نظام رقابة داخلية فعال، وكذلك تحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال دراستها والاشراف عليها قبل رفع النتائج.

ب-الأجنبية:

1- (Cohen: 2017)"Accounting information quality and decision-usefulness of Accounting Information quality governmental financial reporting"

"جودة المعلومات المحاسبية وفائدة قرارات جودة المعلومات المحاسبية على التقارير الحكومية" هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى فائدة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية الحكومية في اليونان، والتي يتم اعدادها وفقاً للأساس النقدي المعدل، واعتمدت منهجية البحث على خصائص المعلومات المحاسبية وفق الأطر المفاهيمية لهيئات وضع المعايير، وتم إجراء التقييم على أساس تصورات مستخدمي المعلومات المالية، من خلال استمارة استبيان على شبكة الإنترنت، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها؛ تقدم النتائج دليلاً تجريبياً، وإن كان حجمه معتدلاً، لصالح الفوائد المرتبطة بالانتقال إلى الاستحقاق الكامل، وأوصى الباحث بالتوسع بإجراء المزيد من البحوث التي تهدف الى تسليط الضوء على الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية في القطاع العام أكثر فائدة وملاءمة لأغراض صنع القرار ولتحقيق المسائلة والشفافية.

التعليق على الدراسات السابقة:

يعد هذا البحث مكمل للدراسات السابقة، كما وإنه ليس بديلاً عن الدراسات السابقة او النتائج التي تم الوصول اليها، ولكنه يعتبر جهد متمم ويضاف الى الجهود السابقة التي ركزت على الأدوار المهمة للرقابة الداخلية، وذلك من خلال التركيز على دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، ومنها تحقيق الدقة والجودة في المعلومات المحاسبية.

الا ان هذا البحث طبق على الوحدات الحكومية في البيئة العراقية، للتعرف على مدى تأثير مكونات هيكل الرقابة الداخلية على المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للوحدات عينة البحث، بهدف تدعيم الشفافية ورقابة الرأي العام، التي تفقدها الوحدات الحكومية العراقية.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية:

٢-١ مفهوم وتعريف الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية في أي وحدة اقتصادية بمكانة خط الصد الامامي والذي يحمي كافة المصالح والجهات المختلفة والتي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية، وتوفر الرقابة الداخلية الحماية اللازمة لكافة موارد الوحدة الاقتصادية (سرايا وآخرون: ٢٠١٣، ٧). كما وتعتبر الرقابة الداخلية عملية ديناميكية ومتكررة مصممة لمساعدة الإدارة في التركيز على الأهداف التشغيلية والمالية للوحدة، إذ يوفر تنفيذ نظام الرقابة الداخلية تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً فيما يتعلق بتحقيق ثلاثة أهداف: فعالية وكفاءة العمليات، وموثوقية إعداد التقارير، والامتثال للقوانين والتشريعات المعمول بها (Chang et al 2018,3).

كما ويتحتم على كافة الوحدات ولمختلف قطاعات الاعمال أن تعمل على تحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية لديها، لأنها تؤدي الى تحسين الإدارة الرشيدة (الحوكمة)، وكذلك فان نظام الرقابة الداخلية الفعال يوفر المعلومات اللازمة للإدارة حول تقدم الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها (Badara& Saidin:2013,18).

وقد اهتمت المنظمات المهنية بالرقابة الداخلية اهتماماً كبيراً منها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) إذ تم تعريف الرقابة الداخلية من قبل لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمعهد بأنها "الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تضعها إدارة الوحدة الاقتصادية التي تهدف الى حماية الأصول وضمان دقة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة الإنتاجية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل إدارة الوحدة (عبد الله: ٢٠١٠، ١٦٧).

كما عرفها معيار التدقيق الدولي (٣١٥) الرقابة الداخلية " عملية يصممها ويطبقها ويصونها المكلفون بالإدارة والحوكمة وغيرهم من العاملين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة (معايير التدقيق الدولي: ٢٠١٧، ٣).

كما عرفت الرقابة الداخلية من قبل اللجنة الراعية لأنظمة الرقابة الداخلية (COSO) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) بأنها "عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة وإدارتها التنفيذية وبقية الافراد، إذ يتم تصميمها وتنفيذها لتوفير تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالتقارير المالية والعمليات التشغيلية والامتثال" (COSO: 2013).

ووفقاً لمعايير التدقيق الحكومية (Government auditing Standards) عُرِفَت الرقابة الداخلية بأنها "عملية أساسية نسبةً الى المسائلة الحكومية تجاه العموم، إذ إن عمليات الرقابة ومهام التصديق تتيح تقييماً مستقلاً وموضوعياً وغير متحيز لأداء المنفذين، او لتكلفة السياسات والبرامج والعمليات الحكومية بحسب نوع العملية الرقابية ونطاقها" (GAS;2007,3).

من خلال استعراض تعاريف الرقابة الداخلية والتي بالرغم من تعددها الا انها تدور حول فكرة أساسية، الا وهي ان الرقابة الداخلية عبارة عن نظام متكامل يتألف من مجموعة من الأدوات والافراد وظيفتها الأساسية هي المحافظة على أصول الوحدة الاقتصادية، وضبط بياناتها ودقة السجلات والتقارير الداخلية والخارجية، والامتثال للقوانين واللوائح، كما إن كلمة رقابة تحمل في طياتها العديد من المفاهيم منها "السيطرة" و"التحكم" و"المتابعة" وظيفتها الأساسية هي المراقبة سواء على مستوى الافراد او الأقسام أو أداء الوحدة ككل، وكذلك لابد من الإشارة الى ان مفهوم الرقابة الحديث اصبح اكثر توسعا ليشمل مفاهيم أخرى إضافة الى المفاهيم التقليدية، منها تقييم المخاطر الداخلية والخارجية التي تحيط بعمل الوحدات الاقتصادية وتوصيلها في الوقت المناسب الى الجهات العليا من اجل اتخاذ القرارات المناسبة لمنع حدوثها او تقليلها الى ادنى مستوى.

٢-٢ مكونات هيكل الرقابة الداخلية:

تم استخدام مصطلح "هيكل الرقابة الداخلية" عوضاً عن "نظام الرقابة الداخلية" كون إن المصطلح الأول أكثر اتساقاً ويتوافق مع الإطار الحديث الذي تم وضعه من قبل اللجنة الراعية لأنظمة الرقابة الداخلية (COSO) (هلدني: ٢٠١٠، ٢٥). ومع أن المصطلحين يعبران عن نفس المعنى فكلاهما يحتوي على مجموعة من الأجزاء الفرعية، إذ عرف النظام "بأنه مجموعة من الأجزاء المترابطة فيما بينها والتي تتفاعل من أجل تحقيق هدف معين" وتعني كلمة "هيكل" كما جاء في معجم اللغة العربية المعاصرة، إطار عام أو جدول للعمل، أو الدعامة الأساسية والتي تحتوي على الأجزاء الفرعية مثل "هيكل المبنى" (عمر وآخرون: ٢٠٠٨، ٢٣٨٥).

يتكون الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية (Integrated structure of internal control) وفقاً لأطار (COSO) من خمسة مكونات أساسية وهي (بيئة الرقابة، أنشطة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والتوصيل، المتابعة). ويمكن ملاحظة أن التقسيم أعلاه لمكونات الرقابة الداخلية معتمد بموجب معيار التدقيق الدولي (٣١٥) والصادر من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، (جمعة: ٢٠١٢، ٢٠٧). وكذلك معتمد من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة (الانتوساي) (السياني: ٢٠١٢، ٢٢). وتتمثل مكونات هيكل الرقابة الداخلية من المكونات الخمسة التالية وكما هو موضح في الشكل (٢-١): (COSO;2013)

١- بيئة الرقابة Control Environment

٢- أنشطة الرقابة Control Activities

٣- تقييم المخاطر Risk Assessment

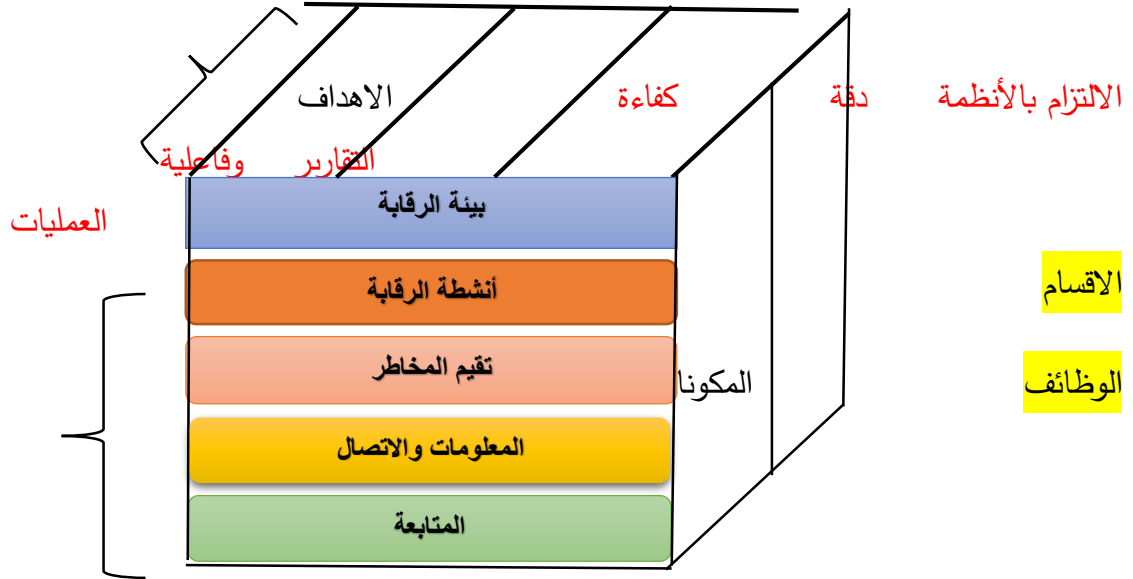
٤- المعلومات والاتصال Information and communication

٥- المتابعة Monitoring

وتمثل هذه المكونات الخمسة اطاراً شاملاً للرقابة الداخلية، مع ضرورة تطبيقها بشكل متكامل لتعزيز الكفاءة المؤسسية وتحقيق الأهداف التي تسعى الوحدة الى تحقيقها، والتي هي تحقيق الدقة في التقارير المالية،

والالتزام بالأنظمة والقوانين، وكفاءة وفعالية العمليات طبقاً لإصدار (COSO)، ٢٠١٣. وكما هي موضحة في الشكل (١-٢).

شكل (١-٢) مكونات هيكل الرقابة الداخلية



المصدر (COSO; Internal Control — Integrated Framework; 2013 P:6)

١-بيئة الرقابة: بيئة الرقابة هي الموقف العام من الرقابة الداخلية والسيطرة على الوعي الذي يتم تأسيسه والمحافظة عليه من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية. وهو نتاج لفلسفتها وأسلوبها وموقفها الداعم، فضلاً عن الكفاءة والقيم الأخلاقية والنزاهة والروح المعنوية. تعتمد بيئة الرقابة على الموقف العام للإدارة ومدى تفهمها وإدراكها وإجراءاتها المرتبطة بالرقابة الداخلية، وبيئة الرقابة أهمية بالغة في هيكل الرقابة الداخلية، إذ أنها تعتبر بمثابة الأساس بالنسبة للمكونات الأخرى، وبدون وجود بيئة فاعلة للرقابة الداخلية لن تنتج الفاعلية عن المكونات الأخرى للرقابة الداخلية بغض النظر عن جودتها (Hevesi; 2005, 7).

٢-أنشطة الرقابة: تتمثل أنشطة الرقابة بمجموعة من الإجراءات والعمليات والموجهات التي توفر تأكيد معقول من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها، وأنه تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر التي

قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية. وتهتم أنشطة الرقابة بالعمليات التشغيلية والرقابة على الالتزام، إذ تتمثل أنشطة الرقابة على العمليات التشغيلية من خلال تقييم الأداء وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط ومعرفة الانحرافات، وتركز أنشطة الرقابة على الالتزام بالقوانين والأنظمة التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية (سرايا وآخرون: ٢٠١٣، ٢٨).

٣- المعلومات والاتصال: تتمثل مكونات نظام المعلومات بالعناصر المادية مثل أجهزة الحاسوب والسجلات والمستندات والأفراد، والعناصر غير المادية، مثل البيانات والضوابط والتعليمات، والتي يعتمد عليها لتسيير بيئة الأعمال الداخلية ولأغراض المراقبة والمتابعة، كما ويتألف نظام المعلومات الخاص بالتقارير المالية من الإجراءات والسجلات لتسجيل ومعالجة المعلومات لأغراض إعداد التقارير الخاصة بالوحدة سواء الخارجية أو الداخلية ومنها التقارير الرقابية. توفر الاتصالات الداخلية الفهم الواضح للأدوار والمسؤوليات التي يقوم بها العاملون في الوحدة الاقتصادية، وتؤدي قنوات الاتصال المفتوحة إلى الإبلاغ عن الأمور المهمة بالوقت المناسب، وتأخذ الاتصالات أشكالاً متعددة مثل التقارير والاجتماعات والتبليغات الشفوية أو عن طريق المذكرات (السعيد: ٢٠١٤، ٣٨).

٤- تقييم المخاطر: يعتبر قيام الإدارة بعملية تقييم المخاطر كجزء من تصميم الرقابة الداخلية، وذلك لتجنب ارتكاب الأخطاء والمخالفات التي قد تحدث مستقبلاً وتكون بمثابة عائق أمام الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها (أرنز، لوبك: ٢٠٠٥، ٣٨٥). وتعرف المخاطر بأنها احتمالية حدوث أخطاء غير متوقعة أو تعرض الوحدة إلى الخسائر أو التذبذب في الأداء بفعل العوامل الخارجية أو الداخلية، ويهدف هذا المكون (تقييم المخاطر) إلى تحديد المخاطر وتحليلها والتعرف على مدى تأثيراتها على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ووضع المعالجات المناسبة لغرض منع حدوثها أو تخفيضها إلى أدنى مستوى (السياني: ٢٠١٢، ٢٨).

٥- المتابعة: تعني المراقبة المستمرة لتقييم جودة الأداء في الوحدة الاقتصادية. ويقصد بها مراقبة مكونات الرقابة الداخلية التي تم اختيارها وتطويرها من قبل الوحدة الاقتصادية بشكل مستمر وتعديلها حسب الحاجة. وكذلك الإبلاغ عن نواحي الخلل والقصور في مكونات الرقابة الداخلية إلى الإدارة العليا أو المديرين، ويمكن

أن يقوم المدقق الداخلي بمراقبة وتقييم الرقابة الداخلية من خلال تقييم الضوابط الداخلية Khairunnisa (2017,17).(&Sasongko).

٢-٣ مكونات هيكل الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية:

سيتم تحليل العلاقة نظرياً، بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، من خلال التفصيل الآتي.

أولاً- بيئة الرقابة وجودة المعلومات المحاسبية: تعتبر مفاهيم الأمانة والقيم الأخلاقية للموظفين عناصر رئيسية للبيئة الرقابية، ولها تأثير على مكونات هيكل الرقابة الداخلية وكذلك على مقدرة الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهدافها، كما توجد عدة أسباب تؤدي لقيام الأفراد بتصرفات غير امينة وغير أخلاقية منها، الضغوطات التي تمارسها بعض الوحدات لغرض الحصول على النتائج العاجلة، وكذلك وضع حدود معينة (أكثر من، أقل من) للحصول على الحوافز والمكافآت والتي تؤدي الى المبالغة في تجميل أداء الوحدة الاقتصادية في القوائم المالية، او الضغوطات التي تمارس على الأفراد وبالتالي ينعكس ذلك سلباً على البيئة الداخلية وبالتالي على دقة وموثوقية المعلومات والتقارير المالية (COSO:2013).

ويمكن القول بأن البيئة الرقابية السليمة تتبع التوجه والتفكير السليم للإدارة، كما وان الإدارة لها تأثير ذو أهمية على محتويات القوائم والتقارير المالية وبالتالي فكلما توفرت البيئة السليمة القائمة على الثقة والنزاهة والداعمة لإجراءات وضوابط الرقابة والتدقيق الداخلي، انعكس ذلك ايجاباً على جودة المعلومات المحاسبية والقوائم المالية؛ والعكس صحيح أي كلما كان تفكير وفلسفة الإدارة غير سليم ولا يدعم الإجراءات الرقابية انعكس سلباً على جودة المعلومات المحاسبية.

ثانياً-أنشطة الرقابة وجودة المعلومات المحاسبية: تتمثل أنشطة الرقابة بالإجراءات والضوابط الرقابية التي تهدف الى حماية الأصول وتحقيق الدقة في البيانات المالية، من خلال الفصل بين المهام والمسؤوليات، والتصريح بالموافقة لتنفيذ العمليات والأنشطة واستخدام السجلات والمستندات الملائمة (بدوي: ٢٠١١، ٣٧).

أي أنه كلما كانت الإجراءات والضوابط الرقابية متينة ومناسبة لحجم ونشاط الوحدة الاقتصادية ويتم تحديثها باستمرار ولا يتم تجاوزها من قبل الافراد او الأقسام، توفرت على أثرها البيانات الدقيقة والموثوقة وكذلك المعلومات المحاسبية الموثوقة، والتقارير المالية ذات الجودة العالية.

ثالثاً-تقييم المخاطر وجودة المعلومات المحاسبية: تتمثل المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية، التي تؤثر بشكل عكسي على عمليات التسجيل والمعالجة واعداد التقارير المالية (الشوا:٢٠١٦، ٢١). ويعتبر وضع الأهداف شرط مسبق لغرض تقييم المخاطر، فينبغي على إدارة الوحدة الاقتصادية وضع أهدافها أولاً ومنها الاهداف المتعلقة بالتقارير المالية من حيث دقتها وخلوها من الغش والتحريف ومن ثم تقييم المخاطر التي قد تؤدي الى عدم مقدرة الوحدة من تحقيق تلك الأهداف (Karagiorgos et al;2010,4)

وعليه يمكن القول في حالة وجود الاهتمام الكافي لتقييم وإدارة المخاطر، تتمكن الوحدة الاقتصادية من السيطرة والتحكم بالأخطار المستقبلية التي تؤثر سلباً على نشاطها، وبالتالي كلما كانت الوحدة الاقتصادية قادرة على تخفيض الاخطار المستقبلية، انعكس ذلك ايجاباً على اداء الوحدة الاقتصادية، وتحقق على أثرها الاستقرار والتي ينتج عنها معلومات مالية مستقبلية قائمة على التنبؤ الصحيح وقابلة للتحقق وبالتالي تكون ملائمة للاستخدامات الداخلية والخارجية.

رابعاً-المعلومات والاتصال وجودة المعلومات المحاسبية: يتألف نظام المعلومات من الاجراءات والسجلات، لتسجيل ومعالجة البيانات لأغراض اعداد التقارير المالية، والتقارير الرقابية، وكذلك بالنسبة للعمليات الأخرى المتمثلة بالمحافظة على موجودات الوحدة وتنشيط الالتزامات وحقوق الملكية (جمعة:٢٠١٢، ٢١٢). ولغرض ضمان تحقيق جودة التقارير الداخلية والخارجية يتطلب ادامة السجلات والقيام بالعمليات المناسبة التي تولد تدفق المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب والموثوقة من داخل وخارج الوحدة (Koning;2007,45). وبالتالي كلما توفرت الأدوات الكافية والمناسبة في نظام المعلومات من حيث الافراد السجلات والأجهزة والبرامج، وكذلك التسجيل والتعامل الصحيح وبالوقت المناسب مع هذه السجلات والأجهزة والبرامج، ينعكس

ذلك ايجاباً على المعلومات التي ينتجها ذلك النظام وبالتالي توفير معلومات دقيقة وموثوقة وذات جودة ويعتمد عليها في اعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات.

خامساً-المتابعة وجودة المعلومات المحاسبية: تتطلب المراقبة دراسة مكونات الرقابة الداخلية التي تطبقها الوحدة الاقتصادية ودراسة تقارير التدقيق الداخلي وتقارير الجهات الرقابية الخارجية، والشكاوى المرسلة من الموظفين او من أطراف أخرى، بغية الاستفادة منها لغرض تدعيم او ترصين الإجراءات الرقابية (Agung ٢٠١٥:٧٢٧). كما ان متابعة تحقيق دقة وموثوقية المعلومات تتحقق من خلال متابعة الإجراءات الرقابية الخاصة بالتقارير المالية، والتي هي من اهم الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية لتحقيقها.

من خلال استعراض المكونات الخمسة لهيكل الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO والتي ينبغي تطبيقها بصورة مجتمعة لغرض تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، والمتمثلة بتحقيق الدقة والكفاءة التشغيلية، والالتزام بالقوانين والتشريعات، وتحقيق الموثوقية في التقارير المالية. أي ان الالتزام بتطبيق مكونات هيكل الرقابة الداخلية يتمخض عنه تحقيق الأهداف التي مر ذكرها انفاً، ومنها الأهداف المتعلقة بالتقارير المالية وجودة المعلومات المحاسبية. اما في حالة عدم الالتزام بتطبيق جزء من المكونات او جميعها، سيؤدي الى حدوث خلل في تحقيق الأهداف.

المبحث الثالث: الجانب العملي:

لغرض اختبار وتحليل العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، اعتمد البحث على صياغة وتطبيق أداة استبانة، قسمت الى جزأين، اختص الجزء الأول بمعلومات عامة عن المستجوبين، اما الجزء الثاني فاختص بمجموعة من الأسئلة الخاصة بمكونات هيكل الرقابة الداخلية، وجودة المعلومات المحاسبية (المتمثلة بالملاءمة والتمثيل الصادق)، ووزعت اسئلة الاستمارة على خمسة محاور، ليتم عن طريقها اخذ اراء مجموعة من المدراء والموظفين العاملين في اقسام التدقيق والحسابات للوحدات الحكومية العراقية عينة البحث، التي تعتمد على النظام اللامركزي في تنظيم عملياتها الحسابية والادارية، إذ تكونت

العينة من دائرة الصحة، وجامعة الكوفة، ومديرية التربية، ومديرية الزراعة، في محافظة النجف الاشرف، بالجدول الاتي:

جدول (١-٣) نبذة تعريفية عن الوحدات عينة البحث

ت	الوحدة	تاريخ التأسيس	طبيعة النشاط	الموقع
١	دائرة الصحة النجف	عام ١٩٧٦م	خدمي-صحي	ويقع المقر الرئيس للدائرة في حي الصحة مقابل محكمة استئناف النجف.
٢	جامعة الكوفة	عام ١٩٧٦	بحثي وتعليمي	وتقع الجامعة على شارع كوفة - نجف بجانب مستشفى الصدر.
٣	مديرية تربية النجف	عام ١٩٨٧	تربوي-تعليمي	ويقع مقر المديرية على الطريق العام لشارع نجف-كوفة بالقرب من مبنى المحافظة
٤	مديرية زراعة النجف	عام ١٩٧٦	خدمي-ارشادي	تقع في حي الفرات بالقرب من دائرة كهرباء النجف

اولاً: وصف مجتمع المستجيبين:

يظهر الجدول (٢-٣) توصيف عينة الدراسة وفقاً لاستمارة الاستبيان، التي تتعلق بـ (العمر، المؤهل العلمي، الاختصاص، سنوات الخبرة، العنوان الوظيفي، الدورات التدريبية) وكما يأتي:

جدول (٢-٣) وصف عينة المستجيبين

ت	المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة %	ت	المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة %
١	العلم	عدد سنوات الخبرة	٤	أقل من ٢٥	٣	٥,٣٥	١٠-٦	١٥	٢٦,٧٨
				٢٦-٤٠	٣٤	٦٠,٧١	١٥-١١	٢٢	٣٩,٢٨
				٤١-٦٠	١٩	٣٣,٩٢	٢٠-١٦	١٦	٢٨,٥٧
				٦١ فأكثر	٠	٠	٢٠-فأكثر	٠	٠
				المجموع	٥٦	١٠٠			

٢	المؤهل العلمي	دبلوم	٢	٣,٥٧	المجموع	٥٦	١٠٠
		بكالوريوس	٢٦	٤٦,٤٢	م قسم التدقيق	٤	٧,١٤
		دبلوم عالي	٥	٨,٩٢	مدير قسم ادارة	٣	٥,٣٥
		ماجستير	١٦	٢٨,٥٧	مدير قسم الحسابات	٧	١٢,٥
		دكتوراه	٢	٣,٥٧	محاسب	٢١	٣٧,٥
		محاسبة قانونية	٥	٨,٩٢	مدقق	١٦	٢٨,٥٧

تأثير مكونات هيكل الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية

٠	٠	رقيب مالي		١٠٠	٥٦	المجموع		
				٧١,٤٢	٤٠	محاسبة	الاختصاص	٣
				٣,٥٧	٢	علوم مالية		
				١٤,٢٨	٨	تدقيق		
				١٠,٧١	٦	ادارة اعمال		
				٠	٠	غير ذلك		
				١٠٠	٥٦	المجموع		
		اخرى					عدد الدورات التدريبية	٦
٨,٩٢	٥		خاصة بالمحاسبة الحكومية	٢٢,٥٨	٢١	خاصة بالتدقيق		
			الاشتراك بدورات اخرى	١٥,٠٥	١٤	خاصة بأنظمة الرقابة الداخلية		
١٠٠	١٥٠	المجموع		٣,٢٢	٣	عدد الاشتراك		

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان

يظهر من الجدول (٣-٢) ان المستجيبين للدراسة تتوافر خصائص التالية، التي يمكن ان تساعد في اعطاء معلومات جيدة ودقيقة تساهم في تحقيق اهداف الدراسة الحالية وكما يأتي:

١- العمر: اظهرت النتائج وصف عينة المستجيبين حسب (العمر) ان نسبة (٦٠,٧١%) من افراد مجتمع الدراسة تتراوح اعمارهم بين (٢٦-٤٠) سنة وهي أعلى نسبة، وتليها الفئة العمرية (٤١-٦٠) سنة وبنسبة (٣٣,٩٢%)، وبعدها تأتي الفئة العمرية (أقل من ٢٥) سنة وبنسبة (٥,٣٥%)، وتدل النتائج ان العدد الاكبر من عينة الدراسة هي الفئة العمرية المتوسطة والكبيرة، مما يُعبر عن فهم كافي عن الاستبيان وبالتالي تحقيق نتائج جيدة.

٢- المؤهل العلمي: ان نتائج وصف عينة المستجيبين حسب (مستوى التعليم) اظهرت ان العدد الاكبر من المستجيبين للدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس بعدد (٢٦) وبنسبة (٤٦,٤٢%)، وتليها شهادة الماجستير بنسبة (٢٨,٥٧%) بعدد (١٦)، وتلتها شهادة الدبلوم العالي والمحاسبية القانونية بعدد (٥) وبنسبة (٨,٩٢%) والأقل هم من حملة شهادة الدكتوراه والدبلوم بعدد (٢) وبنسبة (٣,٥٧%) وتؤكد النتائج الى تمكن عينة الدراسة من تكوين فهم كافي لفقرات الاستبيان لان اغلب المستجيبين هم من حملة الشهادة الجامعية الاولى والعليا.

٣- الاختصاص: ان نتائج وصف عينة المستجيبين حسب (الاختصاص) اظهرت ان العدد الاكبر من المستجيبين هم من اختصاص المحاسبة بعدد (٤٠) وبنسبة (٧١,٤٢%) وتليها اختصاص التدقيق بعدد (٨) وبنسبة (١٤,٢٨%)، يليها اختصاص ادارة الاعمال بعدد (٦) وبنسبة (١٠,٧١%)، والأقل هم اختصاص العلوم المالية بعدد (٢) وبنسبة (٣,٥٧%) وتؤكد النتائج الى تمكن عينة الدراسة من تكوين فهم كافي لفقرات الاستبيان.

٤- عدد سنوات الخبرة: ان نتائج وصف عينة المستجيبين حسب (سنوات الخدمة) توزعت كما يأتي: (١١-١٥) سنة بعدد (٢٢) وبنسبة (٣٩,٢٨%)، وبعدها (١٦-٢٠) سنة بعدد (١٦) وبنسبة (٢٨,٥٧%)، وبعدها (٦-١٠) سنة بعدد (١٥) وبنسبة (٢٦,٧٨%) وأقل نسبة هي (١-٥) بعدد (٣) وبنسبة (٥,٣٥%) وهذا ما يؤكد زيادة تبصرهم ووعيهم بواقع الوحدات التي يعملون بها نتيجة الخبرة المتراكمة في العمل.

٥- العنوان الوظيفي: يلاحظ من وصف عينة المستجيبين حسب (العنوان الوظيفي) ان عينة الدراسة ركزت على المحاسبين والمدققين، ومدير قسم حسابات، مدير قسم تدقيق داخلي ومدير إدارة، للخبرة العالية التي يملكونها مما يمكنهم الاجابة عن الاستبيان بكل سهولة ويسر.

٦- عدد الدورات التدريبية التي تم الاشتراك بها: تُظهر النتائج ان النسبة الأعلى للدورات كانت خاصة بالمحاسبة الحكومية بنسبة (٣٢,٢٥%) والأقل كانت للدورات الخاصة بأنظمة الرقابة بنسبة (١٥,٠٥%)

والباقي توزع بينهما ان المستجيبين للدراسة خضعوا لدورات عديدة وذلك يؤثر بالإيجاب في زيادة خبرتهم ودرايتهم ومتابعة العمل المناط بهم.

ثانيا: التحليل الوصفي واختبار متغيرات البحث:

جدول (٣-٣) التحليل الوصفي للمحور الاول/ بيئة الرقابة وجودة المعلومات المحاسبية (n=56)

السؤال	أقل قيمة	أعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
x11	2.00	5.00	4.5893	0.62601
x12	3.00	5.00	4.4286	0.59870
x13	1.00	5.00	4.4821	0.68732
x14	1.00	5.00	4.3750	0.84342
x15	2.00	5.00	4.3214	0.69038
x16	1.00	5.00	4.0000	1.02691
x17	1.00	5.00	4.1607	1.23254
x1	قيمة (t) المحسوبة	90:987	4.3367	0.35668

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v.25

تشير نتائج الجدول (٣-٣) الى مستوى بيئة الرقابة الداخلية و جودة المعلومات المحاسبية لدى عينة الدراسة من وجهة نظر المستجيبين ، إذ ان المتوسط العام لهذا المحور هو (٤,٣٣)، و الانحراف المعياري العام هو (٠,٣٥)، و يظهر هذا المؤشر مدى اتساق الاجابات وتجانسها، و بما ان المتوسط العام أعلى من المتوسط الفرضي البالغ (٣)، لذا فأن هذا المحور يعد متوافرا وفق رؤى المستجيبين، وكذلك يعد مؤشرا على ان آرائهم تولي محور بيئة الرقابة و جودة المعلومات المحاسبية اهتماما لا بأس به، و هو بطبيعة الحال انعكاس بشكل ايجابي الى حد ما على اجاباتهم، و اكثر متوسط بين الفقرات هو (٤,٥٨)، الذي كان من نصيب الفقرة (x11)، والتي تنص على إن (التزام الإدارة والموظفين بالنزاهة وقواعد السلوك والقيم الأخلاقية

داخل الوحدة الحكومية يؤدي الى تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية)، وأقل متوسط بين الفترات هو (٤)، والتي كانت من نصيب الفقرة (x16).

ولغرض اختبار الفرضية الرئيسية الاولى وهي " تساهم بيئة الرقابة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها الملائمة، والتمثيل الصادق" ومن خلال استخدام اختبار " t " لعينة الواحدة، كانت نتائج اختبار (t) المحسوبة وهي (٩٠:٩٨٧) إذ كانت أعلى من الجدولية وهي (٢٠:٢١) وهي، وكذلك قيمة (p) المحسوبة وهي أقل من الجدولية وهي (٠,٠٥) وبالتالي قبول الفرضية الرئيسية الاولى.

جدول (٣-٤) التحليل للمحور الثاني /انشطة الرقابة وجودة المعلومات المحاسبية (n=56)

السؤال	أقل قيمة	أعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
x21	1.00	5.00	4.2679	0.79752
x22	1.00	5.00	4.1607	0.88988
x23	2.00	5.00	4.2321	0.89425
x24	1.00	5.00	4.2143	0.86790
x25	2.00	5.00	4.4464	0.68542
x26	2.00	5.00	4.3929	0.67900
x27	1.00	5.00	4.1607	1.10826
x2	قيمة (t) المحسوبة	92:667	4.2679	0.34465

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v.25

تشير نتائج الجدول (٣-٤) الى إن مستوى أنشطة الرقابة الداخلية و جودة المعلومات المحاسبية، إذ ان المتوسط العام لهذا المحور (٤,٢٦)، و الانحراف المعياري العام هو (٠,٣٤)، و يظهر هذا المؤشر مدى اتساق الاجابات وتجانسها، بما ان المتوسط العام أعلى من المتوسط الفرضي البالغ (٣)، يعني ان هذا المحور يعد متوافرا على وفق رؤى المستجيبين، و كذلك يعد مؤشرا على ان آرائهم تولي محور أنشطة

الرقابة الداخلية و جودة المعلومات المحاسبية اهتماما لا بأس به، و هو بطبيعة الحال انعكاس بشكل ايجابي الى حد ما على اجاباتهم، و اكثر متوسط بين الفقرات هو (٤,٣٩)، الذي كان من نصيب الفقرة (x26)، والتي تنص على إن (الفصل الملائم بين المهام الوظيفية والمسؤوليات بين الافراد يؤدي الى تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية)، و أقل متوسط بين الفقرات هو (٤,١٦٠) ،و التي كانت من نصيب الفقرتين و هما (x22) و (x27).

ولغرض اختبار الفرضية الرئيسة الثانية والتي تنص على " تساهم أنشطة الرقابة الداخلية معنويا في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها الملائمة، والتمثيل الصادق" ومن خلال استخدام اختبار "t" لعينة الواحدة، كانت نتائج اختبار (t) المحسوبة وهي (٩٢:٦٦٧) إذ كانت أعلى من الجدولية وهي (٢,٠٢١) وهي، وكذلك قيمة (p) المحسوبة وهي أقل من الجدولية وهي (٠,٠٥) وبالتالي قبول الفرضية الرئيسة الثانية.

جدول (٣-٥) التحليل الوصفي للمحور الثالث /تقييم المخاطر وجودة المعلومات (n=56)

السؤال	أقل قيمة	أعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
x31	1.00	5.00	4.0357	1.04384
x32	1.00	5.00	3.8393	1.29020
x33	1.00	5.00	4.2321	0.89425
x34	1.00	5.00	4.1429	0.90310
x3	قيمة (t) المحسوبة	58:153	4.0625	0.52278

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v.25

تشير نتائج الجدول (٣-٥) الى مستوى تقييم المخاطر و جودة المعلومات المحاسبية، إذ ان المتوسط العام لهذا المحور هو (٤,٠٦)، و الانحراف المعياري العام هو (٠,٥٢)، و يظهر هذا المؤشر مدى اتساق الاجابات وتجانسها، و بما ان المتوسط العام أعلى من المتوسط الفرضي البالغ (٣)، ويعني هذا ان المحور

يعد متوافرا على وفق رؤى المستجيبين ، و يعد كذلك مؤشرا على ان آرائهم تولي محور تقييم المخاطر و جودة المعلومات المحاسبية اهتماما لا بأس به، و هو بطبيعة الحال انعكاس بشكل ايجابي الى حد ما على اجاباتهم، و اكثر متوسط بين الفقرات هو (٤,٢٣)، الذي كان من نصيب الفقرة (X33)، والتي تنص (يؤدي تقييم مخاطر الاحتيال من قبل نشاط التدقيق الداخلي وتوصيلها الى الإدارة العليا في تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية)، وأقل متوسط بين الفقرات هو (٣,٨٣) ،و التي كانت من نصيب الفقرة (X32). ولغرض اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة والتي تنص " يساهم تقييم المخاطر في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها الملائمة، والتمثيل الصادق".

ومن خلال استخدام اختبار " t " لعينة الواحدة، كانت نتائج اختبار (t) المحسوبة وهي (٥٨:١٥٣) إذا كانت أعلى من الجدولية وهي (٢,٠٢١) وهي، وكذلك قيمة (p) المحسوبة وهي أقل من الجدولية وهي (٠,٠٥) وبالتالي قبول الفرضية الرئيسة الثالثة.

جدول (٦-٣) التحليل الوصفي للمحور الرابع المعلومات والاتصال وجودة المعلومات المحاسبية

السؤال	أقل قيمة	أعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
x41	2.00	5.00	4.1786	0.87609
x42	1.00	5.00	4.0536	1.01658
x43	1.00	5.00	4.1071	0.88787
x44	1.00	5.00	4.0179	0.86321
x45	2.00	5.00	4.1071	0.67900
x46	2.00	5.00	3.9643	0.78542
x4	قيمة (t) المحسوبة	75:120	4.0714	0.40559

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v.25

تشير نتائج الجدول (٣-٦) الى مستوى محور المعلومات و الاتصال و جودة المعلومات المحاسبية لدى عينة الدراسة من وجهة نظر المستجيبين، إذ ان المتوسط العام لهذا المحور هو (٤,٠٧) ، و الانحراف المعياري العام هو (٠,٤٠)، ويظهر هذا المؤشر مدى اتساق الاجابات وتجانسها، و بما إن المتوسط العام أعلى من المتوسط الفرضي البالغ (٣)، فأن هذا يعني ان هذا المحور يعد متوافرا على وفق رؤى المستجيبين، وكذلك يعد مؤشرا على ان آرائهم تولي محور المعلومات و الاتصال و جودة المعلومات المحاسبية اهتماما لا بأس به، و هو بطبيعة الحال انعكاس بشكل ايجابي الى حد ما على اجاباتهم، و اكثر متوسط بين الفقرات هو (٤,١٧)، الذي كان من نصيب الفقرة (x41)، والتي تنص على أن (وجود نظام معلومات محاسبي ملائم لاحتياجات الوحدة الحكومية يؤدي الى تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية)، و أقل متوسط بين الفقرات هو (٣,٩٦) ،و التي كانت من نصيب الفقرة (x46).

ولغرض اختبار الفرضية الرئيسة الرابعة والتي تنص "يساهم نظام المعلومات والاتصالات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها الملائمة، والتمثيل الصادق".

من خلال استخدام اختبار " t " لعينة الواحدة، كانت نتائج اختبار (t) المحسوبة وهي (٧٥:١٢٠) إذا كانت أعلى من الجدولية وهي (٢,٠٢١) وهي، وكذلك قيمة (p) المحسوبة وهي أقل من الجدولية وهي (٠,٠٥) وبالتالي قبول الفرضية الرئيسة الرابعة.

جدول (٣-٧) التحليل الوصفي للمحور الخامس/المتابعة وجودة المعلومات المحاسبية (n=56)

السؤال	أقل قيمة	أعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
x51	2.00	5.00	3.9643	.83043
x52	2.00	5.00	4.3036	.73657
x53	1.00	5.00	4.3571	.81861
x54	3.00	5.00	4.4821	.60275
x55	2.00	5.00	4.4107	.82631

x5	قيمة (t) المحسوبة	88:528	4.3036	.36380
----	-------------------	--------	--------	--------

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss v.25

تشير نتائج الجدول (٣-٧) الى مستوى محور متابعة الاداء و جودة المعلومات المحاسبية لدى عينة الدراسة من وجهة نظر المستجيبين، إذ ان المتوسط العام لهذا المحور هو (٤,٣)، و الانحراف المعياري العام هو (٠,٣٦)، و يظهر هذا المؤشر مدى اتساق الاجابات وتجانسها، و بما ان المتوسط العام أعلى من المتوسط الفرضي البالغ (٣)، أي ان هذا المحور يعد متوافرا على وفق رؤى المستجيبين، وكذلك يعد مؤشرا على ان آرائهم تولي محور متابعة الاداء و جودة المعلومات المحاسبية اهتماما لا بأس به، وهو بطبيعة الحال انعكاس ايجابي الى حد ما على اجاباتهم، و أكثر متوسط بين الفقرات هو (٤,٤٨)، الذي كان من نصيب الفقرة (x54). وأقل متوسط بين الفقرات هو (٣,٩٦)، والتي كانت من نصيب الفقرة (x51). ولغرض اختبار الفرضية الرئيسة الخامسة والتي تنص "تساهم أنشطة المتابعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ببعديها الملائمة، والتمثيل الصادق".

ومن خلال استخدام اختبار " t " لعينة الواحدة، كانت نتائج اختبار (t) المحسوبة وهي (٨٨:٥٢٨) إذا كانت أعلى من الجدولية وهي (٢,٠٢١) وهي، وكذلك قيمة (p) المحسوبة وهي أقل من الجدولية وهي (٠,٠٥) وبالتالي قبول الفرضية الرئيسة الخامسة.

المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

١. من خلال اختبار العلاقة بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، والتي اظهرت وجود علاقة قوية بين مكونات هيكل الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية (من حيث الملائمة والتمثيل الصادق) في الوحدات الحكومية عينة البحث، إذ كانت المرتبة الأولى لمحور بيئة الرقابة بمتوسط عام بلغ (٤,٣٣)، تلتها أنشطة المتابعة إذ بلغ المتوسط العام لهذا المحور (٤,٣)، ومن ثم أنشطة الرقابة

الداخلية بمتوسط مقداره (٤,٢٦)، ومن بعدها محور المعلومات والاتصال إذ ان المتوسط العام لهذا المحور هو (٤,٠٧)، واخيراً محور تقييم المخاطر اذ بلغ المتوسط العام لهذا المحور (٤,٠٦).

٢. تعتبر بيئة الرقابة من أهم مكونات هيكل الرقابة الداخلية وتتمثل بمثابة العمود الفقري الذي تركز عليه المكونات الأخرى، والتي بارتفاعها ترتفع جودة مكونات الرقابة الداخلية وبانخفاضها تنخفض كفاءة وفاعلية المكونات الأخرى.

٣. تتبع أهمية المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية تبعاً لاستخداماتها المتعددة في صنع القرارات من مختلف الأطراف التي تعنى بالوحدة الحكومية، والتي هي ضرورية لرقابة الراي العام، من خلال أهميتها في تحقيق الشفافية والمسائلة على موارد الوحدة الحكومية.

ثانياً: التوصيات:

١. العمل على زيادة الوعي لدى الإدارات العليا بشأن أهمية هيكل الرقابة الداخلية، ودوره الفعال في تحقيق اهداف الوحدة الحكومية من قبل الجهات المسؤولة عن وضع وتقييم انظمة الرقابة الداخلية، والجهات المهنية والأكاديمية وكذلك التأكيد على دور الإدارة العليا في تفعيل ودعم بعض الممارسات التي تشكل بيئة رقابية قوية، مثل تطبيق القواعد الأخلاقية والسلوك المهني، واعتماد وعرض قيم النزاهة والشفافية بعدة طرق في الوحدة الحكومية.

٢. ضرورة قيام الوحدات الحكومية بتحليل وإدارة المخاطر، والعمل على إيضاح الدور المهم الذي تقوم به إدارة المخاطر من خلال امثلة واقعية توضح الكيفية التي يساهم التحديد المبكر للخطر من التغلب على بعض المشاكل التي تواجهها الوحدة الحكومية لتحقيق أهدافها في المستقبل، وبالتالي التوفير في الجهد والوقت.

٣. ضرورة اتاحة التقارير المالية الخاصة بالوحدات الحكومية، والعمل على توفير قنوات اتصال مفتوحة (كمواقع الانترنت) لضمان مشاركة وتوصيل المعلومات الى كافة الأطراف الخارجية التي ليس لديها سلطة الوصول الى تلك المعلومات. وذلك لتحقيق المسائلة والشفافية والتي هي ضرورية لرقابة الراي العام،

ولتحقيق الفائدة لمستخدمي تلك المعلومات والذين هم على تماس مع الوحدة الحكومية (كالجمهور، والمستثمرين، والدائنين، والجهات الرقابية، ومدراء وموظفي تلك الوحدات).

٤. وأخيراً يوصي الباحث بضرورة اجراء المزيد من الدراسات والبحوث المستقبلية لمعالجة المشاكل المتعلقة بتقييم مستوى الجودة في المعلومات المحاسبية، وقضايا القوائم المالية في القطاع العام. وذلك لأهمية الموضوع وقلة الدراسات والبحوث التي تناولت هذا الجانب.

المراجع:

أولاً: العربية:

١. أرنز، لوبك، الفين، جيمس " المراجعة مدخل متكامل" ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٠.
٢. السامرائي محمد حامد مجيد "أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية " رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ٢٠١٦.
٣. السعيد، عبير خالد احمد "تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق أطار إدارة مخاطر المشروع ومعايير الايزو"جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، المحاسبة القانونية، ٢٠١٤.
٤. السباني، يحيى محمد علي "تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للطيران المدني والارصاد وفقاً لمعايير الانتوساي" رسالة ماجستير، جامعة صنعاء، اليمن، ٢٠١٢.
٥. الشوا، رانيا محمد عامر "دور الرقابة الداخلية في زيادة فاعلية الحوكمة في منظمات المجتمع المدني" رسالة ماجستير، جامعة الازهر عمادة الدراسات العليا كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة، ٢٠١٦.
٦. بدوي، عبد السلام خميس" أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق اهداف الرقابة" رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، غزة، ٢٠١١.
٧. جمعة، احمد حلمي "المدخل الى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية" دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٢.
٨. سرايا، محمد السيد واخرون "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة " دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ٢٠١٣.
٩. سناء، الغول، "دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، الجزائر، ٢٠١٥.
١٠. عبد الله، خالد امين علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية" الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، ٢٠١٠.

١١. عمر، احمد مختار "معجم اللغة العربية المعاصرة" الطبعة الأولى، المجلد الأول، عالم الكتب للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، ٢٠٠٨.

١٢. هلدني، الان عجيب مصطفى" دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني" رسالة ماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، ٢٠٠٩.
ثانياً: الإنكليزية:

١. Agung, M. (2015). "Internal control part of fraud prevention in accounting information system". The mulia pratama, 1(1), 21–30.
٢. Badara. M, S & Saidin. Z, (2013). "Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level" Journal of Social and Development Sciences, No. 1, pp. 16–23, Jan.
٣. Cohen, S., & Karatzimas, S.,(2017). " Accounting information quality and decision–usefulness of governmental financial reporting Moving from cash to modified cash Meditari Accountancy Research, Vol. 25 Issue: 1, pp.95–113.
٤. Chang. Y–T, Chen. H, Cheng. R–K, Chia. (2019). W, "The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance" Journal of Contemporary Accounting & Economics15
٥. Hevesi. A– G, (2005). "Standards for Internal Control in New York State Government"
٦. Khairunnisa. H, Sasongko. C, (2017). "The analysis of internal control system on expenditure cycle".
٧. Karagiorgos, T., Drogalas, G., Eleftheriadis, I., & Christodoulou, P. (2010). "Internal audit contribution to efficient risk management". Business J, 2(1), 6.
٨. Koning, R., (2007), "Public Internal financial Control" First published by Robert de Koning, Printed in Slovenia, in January.
٩. IPSASB;2018, International Public Sector Accounting.
١٠. GAS, Government auditing Standards, 2007.

