أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية

The Impact of External Auditor's Assessment for the Internal Control Structure on Improving the Quality of Financial Reports

إعداد:

فيصل مهنا العازمي

إشراف:

الدكتورة آمال محمد عوض

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

2012

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

تفويــض

أنا فيصل مهنا العازمي أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الإسم: فيصل مهنا العازمي

التاريخ: ٢٠١٨/٨/٢٠

التوقيع: .....

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " **أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة تقرير المالية** " .

وأجيزت بتاريخ :١٣/٨/٢٠٠٩

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
الدكتور محمد فوزي شبيطة	(رئيساً)	.....
الدكتورة آمال محمد عوض	(عضواً ومشرفا)	.....
الدكتور أكرم يوسف النجداوي	(عضواً)	.....

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

شــكر وتقديـــر

بعد شكر المولى عز وجل على نعمه

أشكر جامعة عمان العربية ومعالي رئيس الجامعة الأكرم

كما أشكر أعضاء لجنة المناقشة الأفاضل على ما أتاحوه من وقت لمناقشة هذه الرسالة

وأتوجه بالشكر والتقدير للأستاذة الفاضلة

الدكتورة آمال محمد عوض

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

الإهـــــداء

أهدي هذا الإنجاز المتواضع لعائلتي

ولكل من شاركني هذا الطريق بآلامه وآماله

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فهرس المحتويات

شـكر وتقديـر ..... د

الإهـــداء ..... هـ

فهرس المحتويات ..... و

قائمة الجداول ..... ح

قائمة الملاحق ..... ي

الملخص ..... ك

الملخص باللغة الانجليزية ..... ل

الفصل الأول الإطار العام للدراسة 1

المقدمة: 1

مشكلة الدراسة وأسئلتها: 2

فرضيات الدراسة: 3

أنموذج الدراسة: 4

التعريفات الإجرائية: 4

أهداف الدراسة: 6

حدود الدراسة ومحدداتها: 6

الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة 7

تمهيد: 7

تقرير مجلس الإدارة: 8

أسس كتابة تقرير مجلس الإدارة: 8

تقرير لجان المراجعة: 12

تقرير التدقيق الداخلي: 18

أهداف تقارير التدقيق الداخلي: 20

دور تقارير التدقيق الداخلي: 22

المبادئ الأساسية للتقرير: 25

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المتطلبات الأساسية للتقرير: 26
كتابة التقرير: 27
تعديل مسودة التقرير: 28
خصائص التقارير الجيدة: 30
جودة التقارير المالية: 31
هيكل الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية: 32
الدراسات السابقة: 34
أولاً: الدراسات باللغة العربية 34
ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية 37
ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: 38
الفصل الثالث الطريقة والإجراءات 39
منهجية الدراسة: 39
مجتمع الدراسة وعينتها: 39
أداة الدراسة: 42
صدق الأداة: 43
ثبات الأداة: 43
إجراءات الدراسة: 44
الأساليب الإحصائية: 44
أدوات جمع البيانات: 45
الفصل الرابع نتائج الدراسة 46
الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات 66
النتائج: 66
التوصيات: 68
قائمة المراجع: 70
الملاحـــــــق 77

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الجداول

الرقم	المحتـــوى	الصفحة
1	توزيع أفراد عينة الدراسة	59
2	وصف أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديمغرافية	60
3	متغيرات الدراسة وأرقام الفقرات التي تقيسها	63
4	قيم معامل الثبات للاتساق الداخلي للأداة ككل ولكل بعد من أبعاد الدراسة	64
5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية مرتبة ترتيباً تنازلياً	68
6	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير مجلس الإدارة مرتبة ترتيباً تنازلياً	70
7	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير لجان المراجعة مرتبة ترتيباً تنازلياً	72
8	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير المراجعة الداخلية مرتبة ترتيباً تنازلياً	74
9	نتائج اختبار ت لبحث أثر لتقرير مجلس الإدارة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي	76
10	نتائج اختبار ت لبحث أثر لتقرير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي	78
11	نتائج اختبار ت لبحث أثر لتقرير المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي	80

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير العمر	82
13	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير العمر	84
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "ت" للفروق بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الجنس	86
15	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	88
16	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	89
17	نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات تقرير لجان المراجعة من حيث متغير المؤهل العلمي	91
18	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الخبرة	92
19	نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الخبرة	93
20	نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات تقرير مجلس الادارة	95
21	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "ت" للفروق بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير طبيعة الوظيفة	96

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الملاحق

الرقم	المحتـــوى	الصفحة
1	أداة الدراسة	114
2	أعضاء لجنة تحكيم استبانة الدراسة	119

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية

إعداد:

فيصل مهنا العازمي

إشراف:

الدكتورة آمال محمد عوض

الملخص

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجه فى سوق الأوراق المالية الكويتي، وقد تكونت عينة الدراسة من (173) فرداً موزعين على (122) شركة مساهمة عامة مدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي، و (10) مكاتب تدقيق من المكاتب العاملة في دولة الكويت. وتم تطوير استبانة مكونة من (24) فقرة موزعة على (3) أبعاد وهي: (تقرير مجلس الإدارة، وتقرير لجان المراجعة، وتقرير المراجعة الداخلية).

وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر لتقرير مجلس الإدارة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي، كما أظهرت النتائج وجود أثر لتقرير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي، كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر لتقرير المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: ضرورة الاهتمام بتقارير مجلس الإدارة، وتقارير لجان المراجعة، وتقارير المراجعة الداخلية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة لما لهذه التقارير من أهمية مطلقة في مستوى جودة التقارير المالية، وضرورة التعاون والتنسيق بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بهدف تحسين مستوى جودة التقارير المالية.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

The Impact of External Auditor's Assessment for the Internal Control Structure on Improving the Quality of Financial Reports

By:

Faisal Muhana Al-Azmy

Supervisor

Dr. Amal Mohammed Awad

Abstract

The study aimed to analyze the impact of the external auditor's for the internal control structure to improve the quality of financial reports for companies listed in the stock market of Kuwait. The study sample consisted of (173) individuals distributed to (122) company listed in the Kuwait Stock Market, and (10) auditing offices of the offices operating in the State of Kuwait. The study developed a questionnaire consisting of (24) items distributed to (3) dimensions, namely: (The Report of the Board of Directors, The Report of Audit Committees and The Internal Audit Report).

The study results showed a trace of the Board of Directors to improve the quality of financial reporting for companies listed on the Kuwait Stock Market, and the results showed a trace of the report of the audit committees to improve the quality of financial reporting for companies listed on the Kuwait Stock Market . In addition the results showed the existence of the effect of the internal audit report to improve the quality of financial reports of listed companies in Kuwait Stock Market.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

The study suggested several recommendations including: the need for attention to the reports of the Board of Directors, and reports of audit committees and internal audit reports issued by public shareholding companies, because these reports are absolute importance in the quality of financial reporting, and the importance of co-operation between the internal auditor and the external auditor to improve the Quality of Financial Reports.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً فى الفكر المحاسبي حول دور هيكل الرقابة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية للشركات، خاصة بعد انهيار بعض من الشركات الكبرى مثل شركة Enron وشركة World com. وقد أثارت الأزمة المالية العالمية عام (2008) الاهتمام العالمي بهدف وضع أسس جديدة للضبط والرقابة في الشركات المساهمة العامة.

وتبع هذه الأزمة طرح العديد من التساؤلات من جانب المستفيدين من التقارير المالية حول الممارسات التى اتبعتها الشركات، وكذلك أسباب إخفاق شركة التدقيق فى اكتشاف حقائق وأحداث مالية سلبية. حيث فرضت متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة والأزمات المتلاحقة التي حدثت فجوة في جودة المعلومات المحاسبية، الأمر الذي دفع المنظمات المهنية إلى تشكيل لجان وإصدار تقارير لتحديد أسبابها وعوامل تقليل آثارها. حيث صدر تقرير لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل التابع للجنة (1992) The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework (COSO) حول هيكل الرقابة الداخلية والذى تضمن عدة تقارير رقابية يجب على مدقق الحسابات الرجوع اليها (تقرير مجلس الادارة، وتقرير لجنة المراجعة، وتقرير المراجعة الداخلية) والتقرير عنها بهدف إعادة الثقة بالتقارير المالية.

وتلقى فكرة تكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة كبيرة الحجم الاهتمام الكافي في العديد من الدول المتقدمة، ولقد أوضح ناب (Knapp) إن لإدارة الشركة قدرة على التأثير على سلوك المراجعين عند إعدادهم التقارير، الأمر الذي يؤدي إلى تدهور وظيفة التدقيق الخارجي، كما أشار إلى انه في بعض الأحيان ينحاز المدققون إلى عملائهم، ومن هنا تظهر أهمية لجان المراجعة كأفضل وسيلة للحفاظ على العلاقة بين المدقق الخارجي والإدارة. وتتكون لجنة المراجعة من أعضاء غير متفرغين ومعينين من خارج الشركة، ويتم اختيار وتعيين أعضاء هذه اللجنة بقرار من الجمعية العامة للمساهمين بناء على اقتراح من مجلس إدارة هذه الشركة (الهواري، 2009).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويمكن القول بصفة عامة إن لجان المراجعة تهدف إلى مساعدة مجلس الإدارة في تلبية مسئولياته القانونية وأداء مهامه الرقابية لخدمة الشركة المساهمة ككل، وكذلك تدعيم جودة أعمال المراجعة وجودة نظام الرقابة المحاسبية الداخلية والعمل كحلقة وصل بين المجلس وكل من المدقق الخارجي والداخلي وتدعيم الاستقلال لكل منهما.

بناءً على ما تقدم، جاءت هذه الدراسة لقياس أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم في السنوات الأخيرة، إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط الرقابية التي تحكم الأداء المحاسبي لتحقيق وإضفاء الثقة والتمثيل الصادق للمعلومات الواردة في التقارير المالية. وبما أن دولة الكويت شأنها شأن الدول التي أصابتها تبعات الأزمة المالية العالمية، وعليه فقد أثار ظهور الأزمة المالية العديد من التساؤلات وعلامات الاستفهام حول طبيعة هيكل الرقابة الداخلية للشركات وأثره على تحسين جودة التقارير المالية. الأمر الذي جعل عملية تقييم التقارير الرقابية الداخلية من قبل مدقق الحسابات مطلباً ضرورياً، وذلك بهدف إضفاء الثقة والمصداقية على تقريره. ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة بالإجابة عن التساؤل الآتي: هل يوجد أثر لتقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجه فى سوق الاوراق المالية الكويتى؟ وتنبثق عن هذا التساؤل العام التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل يوجد أثر لتقارير مجلس الإدارة على تحسين جودة التقارير المالية؟
- هل يوجد أثر لتقارير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية؟
- هل يوجد أثر لتقارير المراجعة الداخلي على تحسين جودة التقارير المالية؟
- هل توجد فروق فى أثر هيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات ومعدي التقارير المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فرضيات الدراسة:

تبنت الدراسة الفرضيات الآتية:

Ho1 الفرضية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لتقرير مجلس الادارة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

Ho2 الفرضية الثانية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لتقرير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

Ho3 الفرضية الثالثة:

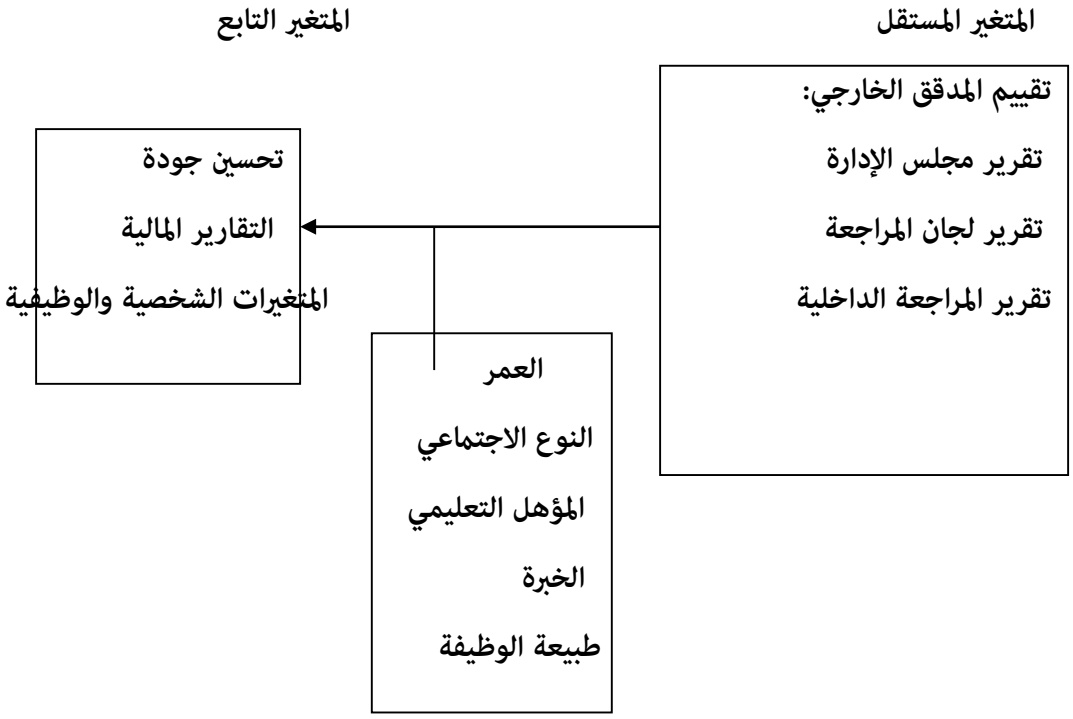
لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لتقرير المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

Ho4 الفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) في أثر هيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أنموذج الدراسة:



شكل (1)

أنموذج الدراسة

*** الأنموذج من إعداد الباحث في ضوء دراسة كراجة (2004)، والهويدي (2007)، و Citron (2003).**

التعريفات الإجرائية:

هيكل الرقابة الداخلية:

وهو بيئة الرقابة وإجراءاتها التي تتضمن عمل السياسات والاجراءات التي تتبعها إدارة المنشأة للمساعدة في تحقيق أهدافها وإنجازها بصورة عملية قابلة للتطبيق (أبو المكارم، 2004).

تقرير مجلس الإدارة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشرح العام لفعاليات الشركة ونشاطها خلال السنة المالية المنصرمة الذي يحتوي على توضيح لأرقام الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتبيان الخطة المستقبلية الذي تنوي الشركة السير بمقتضاها في السنة المالية المقبلة (البحيصي، 2009).

تقرير لجان المراجعة:

وهو التقرير الصادر عن لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تكون مسئولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والتي قد لا يكون لديه الوقت او الخبرة لمعرفة تفاصيلها (الجعافرة، 2008).

تقرير المراجعة الداخلية:

وهو التقرير الذي يهدف إلى فحص الأمور المالية والمحاسبية والعمليات الأخرى الخاصة بالمشروع بهدف خدمة الإدارة. وهي نوع من أنواع الرقابة الإدارية تهدف إلى قياس وتقويم درجة كفاية أنظمة الرقابة الأخرى (حمدان، 2010).

جودة التقارير المالية:

وهي الجودة التي تمتاز بها التقارير المالية من خلال المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودة التقارير والمتمثلة في مقدار الاستحقاق الاختياري في التقارير المالية، واتباع الإدارة سياسات هجومية فى الاعتراف بالأرباح، ودرجة الشفافية في التقارير المالية، وخاصية وقتية الربح المحاسبي (زكي، 2010).

أهمية الدراسة:

تتضح أهمية الدراسة من ناحيتين نظرية وتطبيقية، وعلى النحو الآتي:

الأهمية النظرية:

تتمثل أهمية الدراسة نظرياً في التعرف على أبعاد هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على تطوير أداء المدقق الخارجي وتحسين جودة التقارير المالية من خلال التركيز على الملاءمة، والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية كمقياس لجودة التقارير المالية، وذلك عبر مراجعة واستعراض للأدب النظري والدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الأهمية التطبيقية:

تتمثل أهمية الدراسة تطبيقياً عبر إجراء دراسة ميدانية يمكن من خلالها تحديد أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

أهداف الدراسة:

إن الغرض من هذه الدراسة هو التعرف على أثر تقييم مدقق الحسابات الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة فى سوق الأوراق المالية الكويتى، وتسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- **استعراض دور المدقق الخارجي وأهمية عملية التدقيق الخارجي.**
- **استعراض أهمية التقارير المالية وجودتها.**
- **تحليل أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية.**
- **الخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات تتم الإفادة منها من قبل المعنيين.**

حدود الدراسة ومحدداتها:

الحدود المكانية: مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

الحدود الزمانية: تم تطبيق الدراسة في العام 2012.

الحدود البشرية: المدققون الداخليون والمدققون الخارجيون.

أما نتائج الدراسة مرهونة بصدق استجابة أفراد عينة الدراسة على أدوات الدراسة التي تم إعدادها لهذا الغرض، ومدى إدراكهم لمحتوى الفقرات التي ستحتويها الاستبانة. كما تتمثل محددات الدراسة في مدى إمكانية تعميم نتائج الدراسة على المجتمعات المشابهة لمجتمع الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يتناول هذا الفصل استعراضاً للأدب النظري الذي تناول متغيرات الدراسة، كما يستعرض الدراسات السابقة العربية والأجنبية المتعلقة بالدراسة الحالية، وعلى النحو الآتي:

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المنظمات عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل منظمات الأعمال تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر معها، مما أوجب على المنظمات تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المنظمة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير إلى من يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق لمساعدة المنظمات على تلبية هذه المتطلبات (أحمد، 2008، ص 31).

وهنا نشأت الحاجة إلى خدمة التدقيق في منظمات الأعمال، بهدف التحقق الاقتصادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات التي تحويها دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير. فخدمة التدقيق هي عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقويم تلك الأدلة فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك بهدف التحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعاني المحددة وإيصال النتائج المستخرجة من التحقق إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق (توماس، 2005، ص 31). وبناءً عليه ظهرت أهمية وجود خبير محاسبي مستقل عن المنشأة يعينه حملة الأسهم والمستثمرون وكيلاً عنهم مقابل أتعاب يتفق عليها بصفة دورية، لمراجعة أعمال الإدارة التي تنعكس نتائجها على التقارير المالية الختامية المعدة، ويرفع بتقريره عن عملية فحصه لهذه التقارير للمالكين، وبالتالي فإنه لا يخضع إلى سلطة الإدارة حتى توفر له الحياد والاستقلال في أداء مهنته (جمعة، 2005، ص 11).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تقرير مجلس الإدارة:

تفرض أحكام القوانين التجارية بشكل عام في معظم الدول، والمتعلقة بالشركات المساهمة على مجالس إدارة هذه الشركات أن تقدم تقريراً سنوياً، ترفقه مع البيانات الخاصة بالميزانية وحساب الأرباح والخسائر الى الهيئة العامة العادية، وهو ما يعرف بتقرير مجلس الإدارة، حيث يوجب القانون التجاري في الدول مجلس الإدارة إعداد التقرير السنوي عن أعمال الشركة خلال السنة الماضية على أن تتم إعداده خلال مدة لا تزيد على ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية للشركة (تشاركهام، 2003، ص 45).

والمراد بالتقرير السنوي الذي يرفعه مجلس إدارة الشركة المساهمة مع الحسابات والميزانية الى الهيئة العامة العادية السنوي، هو ذلك الشرح العام لفعاليات الشركة ونشاطها خلال السنة المالية المنصرمة الذي يحتوي على توضيح لأرقام الميزانية، وحساب الأرباح الخسائر، وتبيان الخطة المستقبلية التي تنوي الشركة السير بمقتضاها في السنة المالية المقبلة، وإلقاء بعض الضوء على المناخ الاقتصادي الذي عملت الشركة في ظله في العام المنصرم، والتوقعات التي ستؤثر فيه في العام المقبل، وتبسيط التخطيط المالي والتجاري الذي تختطه الشركة لنفسها، مع استنتاج يبين فيه مدى نجاح الشركة إن كانت ناجحة او تبرير إخفاقها خلال السنة المالية السابقة ان كانت قد تكبدت بعض الخسائر (حبوش، 2007، ص 34).

أسس كتابة تقرير مجلس الإدارة:

لا توجد حدود لما يجب أن يقف عنده تقرير مجلس الإدارة الى الهيئة العامة العادية وتبيان معالمه، ولكن توجد مع ذلك خطوط عريضة جرت العادة على السير بمقتضاها في كتابة هذه التقارير وفي إبراز المعلومات التي تحتوي عليها وهي التي يمكن إجمالها في النقاط الآتية:

أولاً: الوضع الاقتصادي العام بما في ذلك الوضع المالي والنقدي الذي تعمل في ظله الشركة، ويفضل أن يتطرق التقرير الى الوضع الاقتصادي الدولي، وهذا يعتمد على حجم الشركة المقدم عنها التقرير وعلى نوع أعمالها، ومدى تأثرها بالتغيرات الاقتصادية والسياسية في العالم، لا سيما اذا كانت التغيرات مؤثرة بصورة مباشرة او غير مباشرة على قرارات الشركة (الرحيلي، 2006، ص 96).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: من المعلوم أن التقرير يعد ابتداء من قبل الإدارة المالية في الشركة، وعليه يجب ان يحتوي التقرير على تحليل موسع للأرقام المدرجة في الميزانية وان يتطرق الى خلفية تلك الأرقام مبينا المعلومات التي تستند عليها، موضحاً الوضع المالي للشركة بالشكل الذي يمكن مجلس الإدارة من تبني الاقتراحات التي تتعلق بتوزيع الأرباح والاحتياطات وتقليل الكلفة وزيادة الدخل وغيرها، حتى يتسنى لمجلس الإدارة استحصال موافقة الهيئة العامة عليها، ولذلك يجب أن تتطرق التقارير إلى النقاط الآتية:

1. وضعية الإدارة العامة للشركة مجملا وذكر بعض الأمور الخاصة بالتحسينات المزمع إدخالها عليها في السنة او السنوات القادمة.
2. وضعية المخاطر التي تتعرض لها الشركة ان وجدت مع الإشارة الى الأسباب التي يمكن تفادي هذه المخاطر بواسطتها وطرق تحسين هذه المخاطر بصورة مختصرة (سلطان، 2005، ص 136).

ثالثاً: يرمي التقرير في الشركات المساهمة العامة الى تطمين المساهمين بأن شؤون الشركة مدارة بالطريقة الصحيحة وأنها بأيدي قادرة على إدارتها الإدارة المطلوبة، ويبين ان ما أقترح من أرباح للتوزيع يفي بالغرض لوجود حاجة الى زيادة الاحتياطيات مثلاً، واذا كانت الشركة ناجحة فيؤكد التقرير عادة على هذه الناحية ويبين مدى اتساع ذلك النجاح بغية تشجيع المساهمين على الاحتفاظ بأسهمهم واقتناء اسهم جديدة اذا ما كانت الشركة تنوي إصدار اسهم جديدة عن طريق زيادة رأس المال، ويتطرق التقرير بهذا الصدد إلى النقاط الآتية: (DeZoort, 2004, p. 219-220)

1. التأكيد على أن الأرباح متأتية من المتاجرة الفعلية، وليس من مجرد إعادة الموجودات وتحصيل الديون المشطوبة وغير ذلك.
2. يبين التقرير أن الأسهم التي تصدرها الشركة خلال السنة والأسباب التي دعت او تدعو الى اقتراح إصدارها في حال طلب مجلس الإدارة ذلك من الهيئة العامة، ويبين السعر الذي بيعت أو ستباع به الأسهم (القيمة الاسمية + علاوة او خصم الإصدار) كما يبين التقرير الطريقة التي سيستفاد منها في هذه الزيادة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3. يرمي التقرير عندما يكون للشركة دائنون (حملة إسناد القرض) الى تطمينهم بأن الشركة قادرة على دفع ديونهم وفوائدها في تاريخ استحقاقها وتشجيعهم على الاحتفاظ بسنداتهم الى وقت استحقاقها خوفا على سمعة الشركة وتعرضها إلى الإشاعات التي ترافق طرح أعداد كبيرة من هذه السندات مما يترتب عليه هبوط أسعارها، كما ان في ذلك تشجيعا لهم على اقتناء سندات أخرى في حالة رغبة الشركة في إصدار سندات قرض جديدة. ويبرر التقرير تفصيلا أي اقتراح يتعلق بإصدار سندات جديدة ويبين الأسباب التي أدت إلى اختيار طريقة إصدار الأسهم وعدم الاعتماد على التمويل المصرفي قصير الأجل او عدم إصدار اسهم جديدة بدل السندات أي زيادة رأس المال بدلا من الاقتراض، ويتم ذلك عادة بتبيان ربحية السهم في حالة زيادة رأس المال مقارنة بأسعار الفوائد وتكاليف إصدار السندات وبيان بعدد الأوراق المالية المملوكة من قبل أعضاء مجلس الإدارة وأشخاص الإدارة العليا وأقاربهم.
4. يشير التقرير الى وضع الشركات التابعة والمملوكة، وما اذا كانت أحوالها الإدارية والمالية تحتاج الى تحسينات معينة، سواء بزيادة المساهمة فيها او برفع دعمها المالي، ويتطرق التقرير الى التغييرات الأساسية التي حصلت لهذه الشركات خلال العام المنصرم، واذا ما كانت هناك ميزانية مجمعة فيستحسن ان تحلل أرقام تلك الميزانية، ووصف للشركات التابعة وطبيعة عملها ومجالات نشاطها.

رابعاً: شرح الاقتراحات والتوصيات التي يقدمها مجلس الإدارة لأخذ موافقة الهيئة العامة والتي تدخل ضمن اختصاصها.

خامساً: يشتمل التقرير على بيان وضعية الفقرات الآتية: (Beattie, & Fearnley, 2004, p. 231).

1. الموجودات: يتناولها التقرير حسب ترتيبها وتصنيفها الى موجودات ثابتة وموجودات سائلة وموجودات متداولة وتبرير أية تغييرات مقترحة بالنسبة لها، ويشار اذا ما كان مناسبا زيادة الموجودات الثابتة من زيادة ونقصان ومقارنتها بالقيمة الدفترية لها وما طرأ على قيمتها السوقية.
2. إعطاء نبذة مختصرة عن التزامات الشركة بما في ذلك القروض وإبداء الرأي حول تسديدها وبيان الزيادة في الضرائب الحاصلة إن وجدت، وتذكر بهذا الصدد العقود والمناقصات المهمة التي تعاقدت عليها الشركة، وكذلك بيان المشاريع التي تنوي الشركة القيام بها، ويوضح الشكل القانونية لها وحجم الالتزامات التي ستتحملها الشركة من جراء إقامتها وتأسيسها والوضع التنافسي للشركة وحصتها من السوق المحلي والأسواق الخارجية ان أمكن.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المدخولات: يحتوي التقرير على تحليل أرقام المدخولات وتبرير أي نقصان حاصل بالمقارنة مع السنوات السابقة وتبيان أسباب الزيادة والأسباب التي أدت الى عدم الوصول الى الهدف المزمع الوصول اليه او التي أدت الى تخطي ذلك الهدف، ويشار بهذا الصدد الى زيادة الإنتاج، والأسباب التي أدت الى ذلك دون التعرض بطبيعة الحال الى كشف أسرار الاتفاق فيما يتعلق بأسرار المهنة.

3. الكلفة: يبين التقرير أية زيادة أو نقصان قد يحصل لكلفة الخدمات المقدمة على أساس من الكلفة المقدرة ويوضح أسباب ذلك، فقد يعزى انخفاض المصروفات الى عدم إتمام المشاريع المعدة للإنجاز لقلة الأيدي العاملة الفنية مثلاً. أما الزيادة في الكلفة فقد تعزى الى ارتفاع تكاليف المعيشة او توظيف إعداد أخرى من الموظفين او الى الزيادة التي تمنح للموظفين وغير ذلك من أسباب قد يكون بعضها خارجا عن إرادة الشركة، كزيادة الضرائب او ارتفاع أسعار النفط عالياً.

سادساً: يستنتج من الفقرات الأربع المبينة في البند الخامس والخاصة بالموجودات والالتزامات والمدخولات والكلفة، التبريرات الخاصة بحساب الأرباح والخسائر والخطة المستقبلية للاستثمارات في السنة القادمة.

سابعاً: يذكر في التقرير نبذه عن توقعات الإنتاج والعوامل التي تؤدي الى رفعة او حفظه، ويلاحظ في ذلك الإنتاج مقارنة بين ما تحقق فعلا وما كان مخططا له، مع إلقاء بعض الضوء على الخطة المستقبلية، والنسب التي يتوقع الوصول إليها في العام القادم وتبريرات مجلس الإدارة لكل زيادة او انخفاض في الإنتاج.

ثامناً: ذكر الحالات التي عثرت عليها لجنة التدقيق والتي لا تعتبر مضرة بمصلحة الشركة على سبيل الحث على تعديل الأنظمة المالية والإدارية والمحاسبية التي تتبعها الشركة بقصد سد الثغرات الموجودة فيها، والتأكد من دقة الإجراءات المحاسبية والرقابية وسلامتها ومدى التقيد بها، والتأكد من التقيد التام بالقوانين والأنظمة التي تخضع إليها الشركة (Wild, Subramanian, & Halsey, 2003, p. 183).

تاسعاً: يجب ان يرد في التقرير جميع ما يتطلب ذكره قانون الشركات وقانون هيئة الأوراق المالية والبنوك والتأمين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، بحيث يتضح للهيئة العامة وللسلطات الحكومية وللجمهور سير أعمال الشركة وانضباط الرقابة المالية فيها دون الإخلال بسرية أعمالها، أي عدم نشر معلومات لا يتطلب نشرها القانون، من شأنها ان تضر بمصلحة الشركة وبمشاريعها المستقبلية، ويحتوي التقرير بصدد هذا على:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1. ذكر العدد الإجمالي لموظفي ومستخدمي وعمال الشركة والهيكل التنظيمي للشركة وبرامج التأهيل والتدريب لموظفي الشركة، وصناديق الادخار والتأمين الصحي التي قامت او تنوي الشركة القيام بها لرفع مستواهم المعيشي والحضاري والمهني، حتى بيان الدور الذي تلعبه الشركة في خلق مجالات العمل ورعاية المستخدمين فيها.
2. ذكر جميع التبرعات والمنح التي تقدمها الشركة خلال السنة المالية، بغية المساهمة في تنمية المجتمع وذكر الجهة التي قدمت إليها.
3. بيان أسماء كبار مالكي الأسهم وعدد الأسهم المملوكة لكل منهم اذا كانت هذه الملكية تشكل ما نسبته 5% فأكثر، والمزايا والمكافآت التي يتمتع بها كل من رئيس وأعضاء مجلس الإدارة وأشخاص الإدارة العليا والعقود والمشاريع والارتباطات التي عقدتها الشركة معهم (عقيلي، 2003، ص 76).

عاشراً: أن يعد التقرير بأسلوب واضح وشفاف من شأنه أن يعطي الانطباع الصحيح للمساهمين والغير عن حقيقة أعمال الشركة ونشاطاتها.

تقرير لجان المراجعة:

يعتبر موضوع لجان المراجعة من الأهمية البالغة حيث إنه مرتبط مباشرة بمجلس الإدارة ويعمل على تقديم تقاريره الدورية له، ويتم تشكيل لجنة المراجعة والتي يصدر بالقواعد المنظمة لعملها قرار من الجمعية العامة للمؤسسة بناءً على اقتراح مجلس الإدارة، ويتعين عند وضع هذه القواعد الالتزام بها كحد أدنى لعمل لجان المراجعة في المؤسسات، ويعتبر وجود اللجان أحد العوامل الرئيسة لتقييم جودة التقارير المالية.

كما وتأتي أهمية دور لجنة المراجعة في مقدمة الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من جودة التقارير المالية على أرض الواقع مع مجلس الإدارة، والمراجع الداخلي، والمراجع الخارجي. كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد أحد المسؤوليات الرئيسة المناطة بالمجلس، ويأتي دور لجنة المراجعة الرئيس في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أية توصيات له من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة (الرحيلي، 2006، ص195).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويعتبر تعيين لجنة المراجعة من الممارسات الجيدة السليمة للمؤسسة، باعتبارها أمراً لا غنى عنه، بل وبعض الجهات الرقابية تشترط على المؤسسات تأسيس لجنة للمراجعة لكي تقوم بمهامها الرقابية المنوطة بها.

وتعتبر صفتا الاستقلالية وعمق النظر من أهم صفات لجنة المراجعة، فهي لا تندفع نحو الاستغراق في أمور محاسبية ولا تتورط في تغطية أخطاء أحد الأطراف ذات العلاقة (تشاركهام، 2003، ص29).

وقد أكد تقرير "Cadbury Report" في عام 1992 تحت عنوان "الجوانب المالية للإجراءات الحاكمة للشركات" على أهمية تعيين لجان مجالس الإدارة كلجنة المراجعة ولجنة الترشيحات ولجنة الحوافز والمكافآت، وأن تقتصر عضوية اللجان ولجنة المراجعة خاصة على أعضاء مستقلين من خارج الشركة، وأشار التقرير في المادة 7/3 بالتوصية لجميع الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية بأن يشتمل التقارير المالية الصادرة في 30 يونيو 1993 - أو التي تصدر بعد ذلك التاريخ - على ما يفيد الالتزام بقواعد الحوكمة مع تقديم تفسير عن المواد التي لم يتم الالتزام بها. ومع التطور الزمني وصدور القواعد المشتركة لأفضل الممارسات وقواعد حوكمة الشركات عام 1992 وحتى آخر تعديل للقانون المشترك في عام 2008 إلى أن صدرت القواعد الجديدة لحوكمة الشركات في المملكة المتحدة بتاريخ 28 مايو 2010، والتي اعتبرت فيه قاعدة الالتزام أو التفسير هي العلامة المميزة لحوكمة الشركات في المملكة المتحدة، وقد استفادت دول كثيرة بعد ذلك من هذه القاعدة الهامة والجوهرية لمدى الالتزام بالقواعد والقوانين وآخرها تعليمات حوكمة البنوك في مصر كما سبق أن أشرنا (الرحيلي، 2006، ص196).

وأكدت أيضاً معظم التقارير على تشكيل لجان المراجعة لزيادة فعالية نظام التقارير المالية مثل تقرير فينو في فرنسا (Veinat Report) وتقرير جاردان في بلجيكا (Cardan Report) وتقرير بوش في استراليا (Bocsh Report) وتقرير بورصة نيويورك للأوراق المالية (Report NYSE) (حبوش، 2007، ص96).

وبناءً على سبق هناك العديد من الأسباب التي تقوم على وجوب تفعيل لجنة المراجعة في المؤسسات والتي منها: (سلطان، 2005، ص8)

- تحقيق الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير وبخاصة في الشركات الكبرى والتي تحتاج إلى أعضاء مجلس إدارة على معرفة كاملة بكل النواحي المالية والإدارية ويجب أن يكون هؤلاء الأعضاء ذوي خبرة عالية في المحاسبة والإدارة المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- حماية الحقوق والقضاء على المصالح الشخصية وإظهار تقارير مالية ذات كفاءة وجودة عالية.
- الحاجة إلى نشر التقارير المالية بصفة دورية.
- حماية مصالح حملة الأسهم من خلال قيام اللجان بكشف أية أخطاء أو غش يعود بالضرر على حملة الأسهم.
- عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وزيادة عددهم يحتاجون إلى وجود التقارير، وقوائم مالية تتطلب خبرة ودقة ومجهوداً كبيراً.

كما ويحق للجنة المراجعة وبدون أية قيود الإطلاع على كافة المعلومات والبيانات والتقارير والسجلات، والمراسلات، وغير ذلك من الأمور التي ترى أهمية الإطلاع عليها. وعلى مجلس الإدارة اتخاذ كل الإجراءات التي تكفل للجنة القيام بمهامها التي تمكنها من تحقيق أهدافها وذلك من خلال:

- دراسة القوائم المالية قبل اعتمادها ونشرها، وأنه لم يحذف من هذه القوائم أية بيانات أو معلومات أو مبالغ ذات أهمية نسبية ينتج عن حذفها أن تكون القوائم المالية مضللة (مطر والسويطي، 2008).
- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة قبل اعتمادها وأي تغيير في هذه السياسات، أخذاً في الاعتبار مدى ملاءمة السياسات المحاسبية لطبيعة أعمال المؤسسة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها (سلطة النقد الفلسطينية، 2009، ص 3).
- التحقق من كفاية تصميم الأنشطة الرقابية في المؤسسة، وفاعلية تنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن التحقق من جودة تنفيذ الأنشطة الرقابية والثبات في تنفيذها (الهويدي، 2007).
- الإشراف على عمليات التقصي ذات العلاقة بالغش أو الأخطاء التي تقع في المؤسسة، أو أية أمور أخرى تراها اللجنة مهمة (مطر والسويطي، 2008).
- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني، وتكون اللجنة حلقة الوصل بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، بما يمكن المراجع الخارجي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

من القيام بعمله بمنأى عن أية قيود أو تأثيرات من قبل مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة. وتتولى اللجنة اقتراح تعيين المحاسب القانوني للسنة المالية التالية، والتحقق من أن الخدمات المهنية التي يقدمها المحاسب القانوني إلى المؤسسة في مراجعة القوائم المالية للمؤسسة والخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها كانت تنفيذاً لمتطلبات نظامية محددة. كما تقترح اللجنة عزل المحاسب القانوني مع بيان الأسباب (سلطة النقد الفلسطينية، 2009، ص 4).

- التحقق من استقلالية المراجعين الداخليين، ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة، ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنها، وتقديم أية مقترحات من شأنها تأكيد استقلالية المراجعين الداخليين، وتكون اللجنة حلقة الوصل ما بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين. كما تقوم اللجنة بدراسة طلبات الترشيح لوظيفة مدير المراجعة الداخلية في الشركة والمكافآت والبدلات والمزايا الأخرى المخصصة له وترشيح الشخص الأكثر ملاءمة، والنظر في إنهاء عمل مدير المراجعة الداخلية سواء بسبب الاستقالة أو العجز أو الإعفاء، ورفع مايتم التوصل إليه من توصيات في هذا الشأن إلى مجلس الإدارة (غريب، 2007).
- اتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخالفة المؤسسة للأنظمة والقوانين السارية (زكي، 2010).
- الاستعانة كلما دعت الحاجة بمستشارين مستقلين للقيام بدراسات متخصصة تساعد اللجنة على تنفيذ مهامها وتحديد أتعابهم (الصبان وجمعة والسوافيري، 2008).
- كما ويتعين على اللجنة إعداد دليل عمل يبين الإجراءات التنفيذية التي يتوجب الالتزام بها لتنفيذ مهامها، بالإضافة إلى أن يكون أحد موظفي لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة و أن يكون على درجة من الخبرة والمعرفة بالشؤون المالية، وذلك حسب ما نصت عليه بعض التشريعات الحديثة الصادرة في الولايات المتحدة الأمريكية (تشاركهام، 2003، ص 32).

وعليه تتضح أهمية دور لجنة المراجعة من خلال المهام التي تقوم بها وأهميتها لاستمرار عمل المؤسسة والمحافظة على أصولها والمساهمة في الحد من الغش والأخطاء، وعليه فإن لجان المراجعة تعتبر أداة جيدة من أدوات الرقابة في المؤسسات، بل إحدى الدعائم الأساسية لنجاح الأداء المالي العام لهذه المؤسسات، والتي يتضح دورها في هذا المجال من خلال الآتي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- تحقيق التنسيق الفعال مع المراجعين الخارجيين من خلال تحديد مجال المراجعة ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر، هذا بالإضافة إلى التحقق من استجابة الإدارة لملاحظات وتوصيات مراقب الحسابات وهيئة سوق المال (الجربوع، 2007، ص24).
- تقييم النواحي المالية وذلك من خلال مراجعة أداء إدارة الحسابات والإدارة المالية وتقييم السياسات المالية للمؤسسة (حنان، 2005).
- فحص وتقييم أعمال إدارة المراجعة الداخلية وذلك للتأكد من مدى كفاية كل من برامج المراجعة الداخلية وكذلك كفاية فريق عمل المراجعة الداخلية للوفاء بالمهام المنوط القيام بها (حنان، 2005).
- تعيين أو عزل المراجعين وكذلك الاشتراك في تحديد أتعابهم (جمعة، 2005).
- التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة (التميمي، 2004).

وبالإضافة إلى ماسبق فإن الاختصاصات التي تقوم بها لجان المراجعة تسعى في النهاية إلى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل، وكذلك دعم ومساندة مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة وصولاً إلى أداء مالي ناجح وتقارير مالية ذات جودة عالية.

علاقة لجنة التدقيق بالأجهزة الرقابية على الشركة:

يأتي دور لجنة المراجعة الرئيس في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أية توصيات إلى مجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة. وقد أكد ذلك تقرير "Cadbury Report" في عام 1992 تحت عنوان "الجوانب المالية للإجراءات الحاكمة للشركات" على أهمية تعيين لجان مجالس الإدارة كلجنة المراجعة ولجنة الترشيحات ولجنة الحوافز والمكافآت وأن تقتصر عضوية اللجان ولجنة المراجعة خاصة على أعضاء مستقلين من خارج الشركة. كما أشار (Millstein, 2003, p. 1061) إلى أن هناك اتفاقاً كاملاً الآن على أن أفضل ممارسة لمفهوم الرقابة على الشركات ينصب على دور لجنة المراجعة لكونها النقطة المركزية (محور الارتكاز) في تطوير التقارير المالية. وهذا في الواقع ما أكده (DeZoort, 2004, p. 212)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

www.manaraa.com

عندما أشار إلى أنه ضمن أتمتة الرقابة على الشركات فإن لجان المراجعة تقوم بدور مراقبة الإدارة، والمراجع الخارجي، وكذلك المراجع الداخلي ضمن جهودها لحماية مصالح المساهمين. ويتفق معهما (Pincus & Wong, 2005, p. 261) عندما أشاروا إلى أن وجود لجنة للمراجعة والتي تساهم في مد خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، بالإضافة إلى مساهمتها في التخفيف من مشكلة المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة ينظر إليها على أنها من أهم مؤشرات الرقابة الفعالة (Millstein, 2003, p. 50). وقدمت دراسة (Green, 2004, p. 139) دليلا على أن لجان المراجعة الكندية لها دور مهم في عملية التقارير المالية، وأشارت إلى أن لجنة المراجعة الفعالة يمكن أن تساعد في إغلاق فجوة التوقعات وذلك من خلال مراقبة الإدارة وتحسين استقلال المراجع الخارجي.

وعليه يمكن القول بأن لجان المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات المساهمة، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق جودة التقارير المالية المنشودة، حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والخارجي. وقد أكدت بعض الدراسات والبحوث (Rezaee, 2000; Gendron & Bedard, 2006) على أهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي والخارجي ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة.

تقرير التدقيق الداخلي:

يعتبر اصدار التقرير من أهم وظائف المراجعة الداخلية، إذ يجب على إدارة المراجعة الداخلية أن تقدم نتائج مراجعة الحسابات وتقويم نظم الرقابة الداخلية إلى الإدارة العليا للمنشأة فى شكل تقارير، فتتيح لها تقدير مدى شمول هذه المراجعة ومدى كفاية وفاعلية نظم الرقابة الداخلية. وبعبارة أخرى فإن تقارير المراجعة الداخلية يعتبر المحك الحقيقى الذى يبين لإدارة المنشأة أداء إدارة المراجعة الداخلية ذاتها. وهكذا تتبلور نتائج أنشطة إدارة المراجعة فى شكل تقارير. وعن طريق هذه التقارير يتحقق الاتصال الفعال مع الإدارة العليا والإدارات الأخرى بالمشروع وتتحقق أهداف المراجعة الداخلية. ولا يوجد شكل أو صيغة محددة لتقرير المراجعة الداخلية، الا أنه يمكن القول إن هذا التقرير

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يجب أن يتضمن تعريفا لمجال المراجعة أو الأعمال التى تمت مراجعتها Area Audited ثم يعرض النتائج والمقترحات والتوصيات وكل الأمور التى يرى أنها تحتاج إلى إجراء تصحيحى. وفي هذا المجال فإن مسؤولية المراجع الداخلي تفرض عليه أنه إذا أبدى رأياً معيناً فإن عليه أن يوضح النتائج والآثار المحتمل ظهورها فى حالة عدم اتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب (Thomas, 2009, p. 229).

ويمثل تقديم المراجع الداخلي لمقترحات بإجراءات تصحيحية خاصة إذا تعلق الأمر بالجوانب الفنية لنظم الرقابة المطبقة، يمثل موقفاً ايجابياً منه لحل مشكلات المشروع، وان كانت هذه المقترحات قد لا تكفى وحدها لتحقيق الغرض الأمثل للرقابة. وهناك أمور هامة يجب مراعاتها عند إعداد تقارير المراجعة الداخلية تتمثل فيما يلي: (المطارنة، 2009، ص 187-188)

- يجب إعداد التقارير بعناية وكتابتها فى شكل جيد، باستخدام لغة وصياغة عملية وواضحة ومختصرة مع تجنب الحشو والانفعال فهذا يسهل التعرف على الموضوعات التى تتطلب اتخاذ إجراء ما، ويقلل احتمالات اللبس أو سوء الفهم. ومع ذلك يجب مراعاة ما تفضله إدارة المنشأة التي توجه إليها هذه التقارير بصفة اساسية، فبعض المنشآت تفضل أن تكون لديها كل نتائج المراجعة مهما كانت صغيرة فى حين أن البعض الآخر يفضل وصفاً عاماً للنتائج الهامة.
- يختلف ترتيب محتويات تقرير المراجعة الداخلية عنه فى تقرير المراجع الخارجي، فترتيب محتويات التقرير الأخير يتم عادة على اساس ترتيب مفردات القوائم المالية، بينما يهتم تقرير المراجعة الداخلية بالعمليات الجارية ويتم ترتيبه على هذا الأساس مبتدئا بالعمليات الأكثر أهمية.
- الأصل أن يقدم المراجع الداخلي تقاريره النهائية إلى الإدارة العليا للمنشأة عقب الانتهاء من مراجعتها. إلا أنه إذا وجد المراجع الداخلي أثناء مراجعته شيئاً ذا أهمية خاصة فيجب عليه أن يقدم تقريره بسرعة عن هذا الشئ ولا ينتظر انتهاء مراجعته، لأن سرعة تقديمه للتقرير قد تساعد على اتخاذ الإجراء التصحيحي فى الوقت المناسب.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- يجب على المراجع أن يقدم نسخة من تقريره النهائي إلى الجهة التى قام بمراجعة أعمالها ولو أن ذلك يمكن أن يؤثر على استقلاله وحيادته. ومن المفضل أن يقوم المراجع بمناقشة مسودة تقريره مع المديرين المسؤولين عن العمليات محل المراجعة قبل اصدار تقريره النهائى. والغرض من ذلك هو تقليل احتمال تعارض النتائج مع أدلة الإثبات بالتقرير، فكلما كانت أدلة الأثبات قوية كلما استقبل تقرير المراجع الداخلي استقبالاً حسناً، وكان معنى ذلك فى الواقع فاعلية وايجابية المراجعة الداخلية. وليس معنى ما تقدم أنه مطلوب من المراجع أن يحصل على موافقة الإدارة التنفيذية المعنية على محتويات تقريره قبل اصداره، إذ إن آراءه قد تختلف أو تتعارض مع آراء هذه الإدارة.
- لا بد من وجود نظام متابعة قوي وفعال لتقارير المراجعة الداخلية وتؤيـده الإدارة العليا بالمنشأة. وفى هذه الحالة نجد أن الوحدات المختلفة سوف تتقبل تقاريرالمراجعة وتتخذ بسرعة الإجراءات المصححة المناسبة. أما إذا لم يتوفر هذا النظام فإن ذلك يعطي انطباعا لدى الوحدات بأن الإدارة العليا لا تؤيد مجهودات المراجعة الداخلية، وبالتالى فإن اتخاذ الإجراءات المصححة يكون ابطأ.
- وأخيرا فإن هناك التزاماً مهنياً على المراجع الداخلي فى أدائه لعمله وهو أن يبذل العناية المهنية الواجبة، وتتوقف هذه العناية على فهم وتقدير المراجع الداخلي لما يتوقعه الآخرون منه. ولا بد من أن تبين تقارير المراجع الداخلي أنه قد بذل هذه العناية الواجبة.

أهداف تقارير التدقيق الداخلي:

تهدف تقارير التدقيق الداخلي إلى تحقيق الأغراض الرئيسة الآتية: (زكي، 2010، ص 76)

- الإخبار (الإحاطة): إخبار الإدارة بما وجده المراجع من خلال تحديد وتعريف واضح ومفهوم للمشاكل أو الصعوبات المكتشفة وفرص تحسينها.
- الإقناع: إقناع الإدارة بقيمة وصحة ما تكشف من ملاحظات من خلال العرض المقنع للأثر الحقيقي أو المحتمل للحالة المكتشفة.
- التحفيز نحو اتخاذ الإجراء المطلوب: تحفيز الإدارة نحو التغيير والتحسين عن طريق إيضاح سبب المشكلة وتوفير اقتراحات عملية وبناءة لحل تلك المشكلة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

www.manaraa.com

دور تقارير التدقيق الداخلي:

يتضح الدور المهم لتقارير المدقق الداخلي من كونها تخدم العديد من الأطراف التي تهمها تلك التقارير، وفيما يلي توضيح للجهات التي تخدمها تقارير التدقيق الداخلي:

1. الإدارة العليا: كون العميل الرئيس للمراجعة الداخلية هو الإدارة العليا يجعل المراجع الداخلي يسعى إلى دعمها وتفهم احتياجاتها والجوانب التي ينبغي التركيز عليها لضمان تحقيق الأهداف (السوافيري وآخرون، 2002، ص 58-59)، وبذلك فإن وجود المراجعة الداخلية يؤدي إلى خدمة احتياجات الإدارة العليا، ومن ثم فإن التقارير التي تصدرها تخاطب هذه الإدارة بشكل أساسي، لتعرض المشكلة التي تم اكتشافها وسبل علاجها، فهي تضع مشورتها وتوصياتها أمام الإدارة العليا التي قد تأخذ بها قد لا تفعل.

وتشتمل التقارير التي تقدمها المراجعة الداخلية على معلومات تفصيلية وغير متحيزة تفيد وتطمئن الإدارة العليا بخصوص تطبيق القواعد واللوائح، وتبين لها أية تجاوزات أو نقاط ضعف أو مخاطر موجودة في الأنشطة والأشخاص محل المراجعة، وترشدها إلى كيفية تصحيحها، واستبعاد أسباب الإسراف والضياع، وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفعالية الأنشطة (السوافيري وآخرون، 2002، ص 11)، وذلك يجعل لتقارير المراجعة الداخلية أهمية كبرى، إذ إنه في ضوء معرفة الإدارة العليا بكل تلك التفاصيل، فإنها ستتمكن من اتخاذ قراراتها بسهولة أكبر، كما أن احتمالات اتخاذها لقرارات خاطئة نتيجة نقص المعلومات المتوافرة أو الصحيحة سينخفض إلى أدنى مستوياته، إذ إن المعلومات التي يقدمها المراجع الداخلي تستند إلى الموضوعية والحيادية، كما أنها مدعومة بأدلة إثبات مستنديه تؤكد صحة ما توصل إليه، وتؤكد قيامه ببذل العناية المهنية اللازمة. وتمد المراجعة الداخلية الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط، وكذلك تضع توصياتها، بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساسا فيما تتخذه من قرارات جديدة سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أم بتنفيذ سياسة جديدة (الصبان وآخرون، 2008، ص 109).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مما سبق يتبين أن المراجعة الداخلية هي أداة تغذية عكسية، إذ أنها بفحصها للعمليات والأنشطة الموجودة قد تخرج ببعض التوصيات تكون بمثابة مدخلات تعيد الإدارة العليا تشغيلها لتخرج منها بتوصيات جديدة بديلة أو مستحدثة تؤثر بشكل ايجابي على العمليات والأنشطة ذات العلاقة بها، ويؤكد ذلك (عقيلي، 2003، ص 38) إذ يرى أن نتائج الرقابة يمكن أن تستخدم كتغذية عكسية لتعديل الخطط وتطويرها والاستفادة من أخطاء الماضي.

تأسيساً على ما سبق يرى الباحث أنه في حالة توفر الوعي الكافي لدى الإدارة العليا لدور المراجع الداخلي، فإن ذلك يولد تنسيقا كافيا نحو ترشيد الإدارة في اتجاه اتخاذ القرارات الصائبة.

2. الإدارة التشغيلية: يعتبر تقرير المراجعة الداخلية بمثابة أداة لتقييم الأداء التشغيلي، كما يعتبر نافذة للمديرين التشغيليين للإفصاح عن آرائهم وأعمالهم، ويحفز العاملين لدى الإدارات التشغيلية، ويحفز الإدارة العليا نحو الموضوعات التي لا يجرؤ المديرون على طرحها لتخوفهم من اللوائح والروتين السائد. (السوافيري وآخرون، 2002، ص 98)، فالمراجع الداخلي يعرض في تقريره الصعوبات والمشاكل التي تعترض عمل هذه الإدارات والتوصيات اللازمة لحلها والتي قد يستمدها من آراء ومقترحات مديري هذه الدوائر أنفسهم، فهم الأقدر على طرح الحلول التي تتناسب مع طبيعة عمل دوائرهم، ومن ثم فإنهم يجدون في تقرير المراجع فرصة لعرض مشاكلهم والصعوبات التي يواجهونها بدلا من الخوض بها مع الإدارة العليا، خاصة إن كانوا لا يتوقعون أن تتجاوب معهم الإدارة العليا بخصوصها، ومن ثم فإن عرضها من قبل جهة مستقلة وغير متحيزة يجعل المشكلة تأخذ شكلا موضوعيا وأهمية أكبر لدى الإدارة، إذ إنها تفترض من التوصيات التي يضعها المراجع الداخلي أن تخدم الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها.

3. المدقق الخارجي: يمثل تقرير المدقق الداخلي أداة يستخدمها المراجع الخارجي لتساعده في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى الفحص الذي سيقوم به، كما يوضح له أين تتركز المشاكل، والمواضع المهمة التي تحتاج إلى الفحص أكثر من غيرها (السوافيري وآخرون، 2002، ص 91)، ولكي يكون تقرير المراجع الداخلي ذا فائدة وأهمية للمراجع الخارجي، ويستطيع الاعتماد عليه، فإنه لابد من أن تتميز المراجعة الداخلية بما يلي: (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2001، ص 35)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- أن تتبع أعلى مستوى إداري في الهيكل التنظيمي، وأن تكون متحررة من أية مسؤولية تشغيلية، ولا توجد أية تقييدات أو عوائق تضعها الإدارة أمامها خاصة فيما يتعلق بعلاقتها وحرية اتصالها بشكل كامل مع المراجع الخارجي، وذلك حتى يتمتع تقريرها بالموضوعية.
- اتساع طبيعة ومدى المهام التي تكلف بها، واستجابة الإدارة لتوصياتها ووجود الأدلة المعززة لذلك.
- أن يتم إنجازها من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب.
- بذل العناية المهنية اللازمة، والتي يمكن التأكد منها من خلال أوراق عمل المراجع.

وبذلك يمكن القول إن النقاط السابقة تمثل الأمور الواجب توافرها حتى يتمكن المراجع الخارجي من الاعتماد على عمل المراجع الداخلي، وإن خلاف ذلك يعني أن المراجعة الداخلية تفقد قيمتها بفقدها لبعض أو لكل تلك النقاط، حيث يفقد تقريرها قيمته، ويصبح عديم الجدوى ولا يمكن الاستناد عليه لا من قبل المراجع الخارجي ولا غيره من الجهات، وبالتالي يمكن اعتبار عدم توافر هذه النقاط من المعوقات التي تعيق عمل المراجعة الداخلية وتحد من فاعليتها.

4. أطراف أخرى: قد يخدم تقرير المراجع الداخلي أطرافاً أخرى بخلاف الأطراف سابقة الذكر، حيث إنه يشمل الكثير من المعلومات التي قد تفيد في حالات النزاع بين الجهاز الإداري وأية أطراف أخرى، وإن قيام المراجع الداخلي بتقصي الحقائق والبحث في مسببات المشاكل يجب أن يستند على وجود أدلة ملموسة تخدم رأيه وتؤكد ما توصل إليه من استنتاجات، وقد تكون المشاكل التي توصل إليها ناتجة عن تعاملات بين موظفي المنشأة والعملاء أو الجمهور، وفي هذه الحالة فإنه يمكن لرأي المراجع أن يكون الفيصل في النزاع لما يستند عليه من أدلة ملموسة وموثقة تؤيد رأيه، وهو ما يظهر مدى أهمية الدور الذي يلعبه تقرير المراجع الداخلي في النزاعات (الصبان وآخرون، 2008).

5. فريق المراجعة الداخلية: يعتبر تقرير المراجع الداخلي دليلا أساسيا على ما قام به من أعمال خلال عملية المراجعة، كما يبين رأيه نحو التحسينات المطلوبة، ويعتبر أحد الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق المراجعة، وهو أداة لمتابعة عملية المراجعة (السوافيري وآخرون، 2002، ص 159)،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فتقرير المراجع الداخلي يمثل الخلاصة التي توصل إليها بعد انتهائه من الفحص، ويضم في داخله كل الأمور التي توصل إليها، والحلول التي يراها مناسبة، مدعما رأيه بالأدلة التي قام بجمعها، والتي يمكن الرجوع إليها في أوراق عمله، وهو بهذا يثبت قيامه ببذل العناية المهنية الواجبة في حال ظهرت أية مستندات لم يكتشف أمرها أثناء الفحص، وتمت مساءلته لذلك، فهو قد اتبع الأسلوب العلمي القائم على العينات، ومن ثم فإن هناك إمكانية في عدم احتواء العينة المختارة للمفردات التي فيها خلل، كما يساعد تقرير المراجعة الداخلية فريق المراجعة على متابعة مدى الاستجابة التي تمت للتوصيات الموضوعة، ومدى مساهمة عملهم في تحسين كفاءة وفعالية الأنشطة داخل المنظمة.

المبادئ الأساسية للتقرير:

تحدد المعايير المهنية للمراجعة الداخلية مجموعة من المبادئ العامة التى تحكم عملية تقارير المراجعة الداخلية. تشمل المبادئ العامة للتقرير ما يلي: (الذنيبات، 2009، ص 59)

- في كل مهمة من مهام المراجعة الداخلية، يجب أن يقرر مدير إدارة المراجعة الداخلية بشأن الطريقة التي يتعين بها التقرير عن نتائج مهمة المراجعة آخذاً في الاعتبار متطلبات الأطراف الخارجية والداخلية بشأن التقرير.
- يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة معايير محددة للتقرير على مستوى الإدارة تطبق على كل المعايير التى تصدرها الإدارة آخذاً فى الاعتبار متطلبات المعايير المهنية.
- يجب أن تتم مناقشة أشكال التقارير والوسائط التى تنقل بها التقارير وتواريخ تسليمها مع المعنيين باستلام هذه التقارير على المستوى الداخلي والخارجى.
- يجب أن يجيب التقرير بصورة فورية عن كل نتائج المراجعة الداخلية إلى المعنيين.
- يجب إعداد تقرير مراجعة داخلية كتابة وتسليمه إلى المعنى (أو المعنيين) بالمراجعة الداخلية مع نهاية تنفيذ كل عملية مراجعة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- يجب أن يعد مدير إدارة المراجعة الداخلية تقريراً كتابة يقدم إلى إدارة المراقبة الداخلية بشأن سلامة نظام الرقابة الداخلية للمنظمة.
- يجب أن يعد مدير إدارة المراجعة الداخلية، عند الضرورة، تقارير بشأن أية مشكلات ترتبط بسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية، وآليات الحوكمة.

بهذا الشكل فإن المبادئ العامة لتقرير المراجعة الداخلية تعتبر خطوطاً عريضة يتم وضعها لكل إدارة مراجعة داخلية في ضوء المعايير، وفي ضوء ذلك فإن مبادئ التقرير تعتبر فلسفة عامة تختلف من إدارة إلى أخرى.

المتطلبات الأساسية للتقرير:

علاوة على المبادئ الأساسية التى يتعين على المراجع الداخلي أن يلتزم بها عند كتابة تقارير إدارة المراجعة، فإن هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية التى يتعين أن يتضمنها أى تقرير. هذه المتطلبات تشمل ما يلي: (الجعافرة، 2008، ص 84)

- يجب أن يتضمن التقرير أهداف ونطاق المهمة وكذلك الاستنتاجات والاقتراحات والأفعال الممكنة.
- عندما يصدر التقرير إلى جهة خارجية فيجب أن يتضمن القيود المفروضة على استخدام وتداول نتائج التقرير.
- تقارير الخدمات الاستشارية يجب تصميمها بما يتفق مع طبيعة المهمة واحتياجات المستفيد منها.
- جودة التوصيل: يجب أن يكون التوصيل مراجعاً، وموضوعياً، وواضحاً ومحدداً، ومتكاملاً، وفي التوقيت المناسب.
- التقرير عن الأخطاء: عندما تتضمن نتائج المهمة أخطاء وانحرافات فإن مدير إدارة المراجعة يجب أن يراجع التقرير ويوصله متضمنا التصحيح المطلوب إلى الأطراف المعنية.
- نشر النتائج: ما لم يتعارض مع النظم والقوانين والتعليمات النظامية السارية، يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية قبل نقل النتائج إلى أطراف خارجية أن يتبع الآتي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- تقدير المخاطر المحتملة على المنشأة.
- مراجعة المدير المسئول أو المستشار القانوني للمنشأة.
- السيطرة على النشر عن طريق وضع قيود على استخدام النتائج.

كتابة التقرير:

يعد أي تقرير من تقارير المراجعة الداخلية التي ستتم مناقشتها فيما بعد على مرحلتين: (البحيصي، 2009، ص 78)

المرحلة الأولى: مسودة التقرير: عند الانتهاء من حصر الملاحظات وتجميع النتائج، يقوم فريق المراجعة المكلف بمهمة الخلاصة والتوصيات. وتجدر الإشارة إلى أن تعديل التقرير فى هذه المرحلة يعد أمراً ممكناً، لأنه قد يسفر النقاش فى إدارة المراجعة أو مع الإدارة المعنية عن ضرورة إدخال تعديلات على الصيغة النهائية للتقرير. وتجدر الإشارة هنا إلى أن تقرير الملاحظات الذى يرسل إلى الإدارة أو الجهة التى تمت المراجعة عليها يسبق هذه المرحلة، وأن ردود الإدارة المعنية بشأن هذه الملاحظات سوف تعتبر جزءا من التقرير النهائي. ويجب أن تراجع مسودة التقرير من قبل مدير إدارة المراجعة أو أي نائب له، وتتناول هذه المراجعة ما يلي:

- التأكد من دقة وموضوعية النتائج.
- مراجعة الوثائق المدعمة للتقرير.
- النظر فى أية معلومات أو إيضاحات أو أدلة ممكنة لم تؤخذ فى الاعتبار عند توثيق نتائج التقرير.
- التحقق من أنه قد تم استيفاء كل الملاحظات مع الإدارة المعنية، وأن أية ملاحظات لم تستوفها الإدارة قد تم الرد عليها بصورة واضحة تعكس وجهة نظر الإدارة بشأن ملاحظات التقرير.
- التأكد من موضوعية التقييم النهائي لحالة المراجعة.
- التحقق من صحة عمليات استخلاص النتائج العامة للمراجعة فى ضوء ما تضمنه التقرير من ملاحظات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- مناقشة مسودة التقرير مع الإدارة المعنية وأعضاء فريق المراجعة وإدخال تعديلات على المسودة إذا لزم الأمر.

ويجب التأكيد هنا على أن مناقشة مسودة التقرير هي جزء أساسى من عملية إعداد التقرير النهائي، ويجب أن تتم المناقشة فى اجتماع رسمي يشرح فيه المراجع الداخلي ملاءمة الاستنتاجات التى تم التوصل إليها بإعداد مسودة التقرير. وتلخص مسودة التقرير الملاحظات، والنتائج (أحمد، 2008، ص 93).

تعديل مسودة التقرير:

يجب أن يتحلى فريق المراجعة الداخلية بصفات العقل المفتوح القادر على تقبل الرأي المعارض لاستنتاجات المراجعة وأن يكون قادراً على قبول أية تعديلات قد تكون ضرورية على المسودة فى ضوء ما أسفرت عنه مناقشة التقرير. ويتم تعديل التقرير حتى يمكن أن يصبح معبراً عن أهداف المراجعة الداخلية، وطالما أن التعديلات لا تؤثر على أي مما يلي: (توماس، 2005، ص 66)

1. الأفكار الأساسية للتقرير والنتائج المؤكدة التى تم التوصل إليها.
2. الوثائق المعتمدة والمؤيدة لنتائج التقرير.
3. رؤية وإستراتيجية المراجعة الداخلية.
4. الإجراءات التصحيحية التى تقترحها إدارة المراجعة الداخلية.

فى ضوء ذلك يتم تعديل مسودة التقرير وصياغة التقرير النهائى.

المرحلة الثانية: التقرير النهائي: بصرف النظر عن النتائج التى يتم التوصل إليها من عملية المراجعة، أو المستوى الذى يرفع إليه التقرير أو نوعه، فإن تقارير المراجعة الداخلية يجب أن تكتب بصورة شبه رسمية وتأخذ شكلاً نمطياً يساعد فى التعرف على محتويات التقرير دون أن يجد اختلافات شكلية واضحة بين التقارير التي تصدرها إدارة المراجعة الداخلية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي هذا الصدد يجب أن يتضمن التقرير، النمطي على الأقل، الفقرات الآتية كحد أدنى، ودون تحديد محدد لمضمون هذه الفقرات:

1. المقدمة: دون إخلال ببعض الإيضاحات التى يرى المراجع الداخلي تضمينها فى فقرة المقدمة، يجب أن تتضمن هذه الفقرة العناصر الآتية كحد أدنى:

أ. محتويات التقرير

ب. الجهة الخاضعة للمراجعة

ج. طبيعة المهمة

ويجب أن يسبق فقرة المقدمة عنوان للتقرير، وتحديد للجهة المعنية باستلام التقرير (التميمي، 2004، ص 71).

2. الملخص التنفيذي: وهو عبارة عن ملخص يحتوى النقاط الأساسية للتقرير وتتضمن هذه النقاط باختصار ما يلي:

أ. موجز عن هدف المهمة وطبيعتها.

ب. الإجراءات التنفيذية الأساسية للعمل.

ج. أهم النتائج التي تم التوصل إليها.

د. أهم الاقتراحات والتوصية والملخص التنفيذي.

بهذا الشكل يعطى للقارئ فكرة سريعة عن مضمون التقرير (الجربوع، 2007، ص 33).

3. خلفية المهمة: تتضمن هذه الفقرة بعض المعلومات والإيضاحات عن خلفية مهمة المراجعة الداخلية وتطورها، والبيانات ذات الصلة بها، وأية نتائج سابقة تم التوصل إليها بشأن هذه المهمة.

4. الهدف والنطاق: تعتبر فقرة الهدف والنطاق فقرة مهمة من فقرات التقرير لأنها تحدد بصورة واضحة حدود التقرير والخط العام له حتى لا يتوقع منه المستفيد أكثر أو أقل مما يجب، وتشمل هذه الفقرة النقاط الآتية:

أ. طبيعة المهمة وارتباطها بأهداف المراجعة الداخلية على مستوى المنشأة.

ب. نطاق المهمة وحدود الفحص وأعمال المراجعة.

ج. الإجراءات والأساليب المتبعة لإنجاز المهمة.

د. مسئولية فريق المراجعة عن العمل بالمهمة، ومسئولية الإدارة المعنية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هـ. أهداف المراجعة التى يتعين الوصول إليها.

و. الجهة المستفيدة من تنفيذ مهمة المراجعة (التميمي، 2004، ص 83).

5. الملاحظات: تعتبر الملاحظات نتائج الفحص التفصيلية التى ظلت محل اختلاف بين فريق المراجعة والإدارة المعنية. ووضع هذه الملاحظات فى شكل نقاط خلافية يلقى بمسئولية الفصل فيها على الجهة المستفيدة من التقرير. وعند عرض الملاحظات، فإنه يجب أن يعرض وصف للحالة والآثار المترتبة عليها والأسباب التى أدت إلى التحفظ بشأنها وكذلك رد الإدارة على كل ملاحظة من الملاحظات. ويراعى عند عرض الملاحظات أخذ الأمور الآتية:

أ. الحالات المكتشفة من خلال عمليات المراجعة.

ب. المعايير المستخدمة في الحكم على الحالات.

ج. الآثار المحتملة لكل حالة من الحالات والمخاطر المرتبطة بها.

د. أسباب الحالة بشكل مفصل (حبوش، 2007، ص 98).

6. التوصيات: يجب إعداد فقرة مستقلة للتوصيات التى تقدمها المراجعة الداخلية بناءً على المهمة، وفي هذا الصدد يجب أن تشمل هذه الفقرة ما يلي:

أ. إشارة إلى الملاحظات التى أدت إلى تقديم التوصيات.

ب. الإجراءات التصحيحية التي من شأنها تعديل القيم أو النتائج أو الأعمال.

ج. المقترحات اللازمة لسد الثغرات التي أدت إلى هذه الملاحظات وعلى الأخص ما يرتبط منها بالإجراءات المحاسبية والرقابة الداخلية (الرحيلي، 2006، ص 103).

خصائص التقارير الجيدة:

يجب أن تتصف التقارير بالخصائص الفنية الآتية: (المطارنة، 2006، ص 91)

1. الموضوعية: التقارير الموضوعية تحتوي على حقائق وتكون غير متحيزة وخالية من التشويهات ويجب أن تشتمل على الأسباب والنتائج والتوصيات بدون تحيز.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2. الوضوح: التقارير الواضحة يتم فهمها بسهولة ومنطقية، ويمكن تحسين الوضوح بتجنب أية لغة فنية غير ضرورية وبتوفير معلومات كافية ومؤيدة.
3. الإيجاز: التقارير الموجزة تكون في الموضوع وتتجنب التفصيلات غير الضرورية.
4. بناءة: التقارير البناءة هي التي تساعد الجهة محل المراجعة وتؤدي إلى تحسينات عندما يتطلب الأمر ذلك وذلك نتيجة لمحتويات التقرير ولهجته.
5. التوقيت المناسب: أي إصدار التقارير بدون تأخير غير مبرر وتساعد على اتخاذ إجراءات فورية وفعالة.

جودة التقارير المالية:

عرّف الجربوع (2003، ص 82) درجة اطمئنان المدقق لجودة التقارير المالية بأنها "هي درجة ثقة أو احتمال أن تعبر التقارير المالية بصدق عن المركز المالي ونتائج الأعمال أي احتمال خلوها من الأخطاء الهامة، والمدقق عادة يحدد – قبل التدقيق – درجة الاطمئنان المرغوبة أو المستهدفة بناءً على تقديره الشخصي".

وبناءً عليه يرى الباحث أن جودة التقارير المالية: "عبارة عن خلو التقارير المالية من أي تحريف أو تلاعب وتعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي ونتيجة الأعمال وتساعد متخذي القرار على الإفادة منها لتحديد اتجاهاتهم المستقبلية، وتعرض على المدقق الخارجي ليبدي رأيه الفني بتمثيل هذه التقارير للموقف المالي الحقيقي". وحفاظاً على جودة التقارير المالية وثقتها فلقد أشار (الرماحي، 2009، ص 112) بأنه لا يحق لمدقق الحسابات أن يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها.

ويلاحظ أن تحديد درجة الثقة والاطمئنان المطلوبة في التقارير المالية وهي (95%) يعني أن هناك سماحاً للوقوع في الأخطاء (5%) كحد أعلى، إذا إن الوصول بنتيجة التدقيق إلى مستوى ثقة (100%) أمر لا يمكن أن يحدث في عملية التدقيق إن لم يكن مستحيلاً، وإلا كان معنى ذلك أن مدقق الحسابات يضمن خلو التقارير المالية من أية أخطاء هامة وهذا لا يتحقق إلا بإجراء تدقيق تفصيلي شامل الأمر الذي يعد مستحيلاً هذه الأيام.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتتحقق درجة الاطمئنان المطلوبة عن طريق جمع أدلة الإثبات، وكلما زادت درجة الاطمئنان المحققة عن الدرجة المرغوبة، كلما زادت درجة ثقة المدقق في أن التقارير المالية لا تتضمن أخطاء هامة. وعموماً يجب أن تكون الدرجة المحققة بعد التدقيق أكبر من الدرجة المرغوبة وإلا امتنع المدقق عن إصدار تقرير غير مقيد.

ويلاحظ أن هناك ارتباطاً بين درجة الاطمئنان المرغوب وأدلة الإثبات فكلما زادت الدرجة المطلوبة كلما زادت كمية أدلة الإثبات الواجب أن يجمعها المدقق وبالتالي زادت التكلفة.

وبناءً على ما سبق فإن قرار المدقق بتحديد درجة الاطمئنان المرغوبة سيتحدد بناءً على تكلفة الحصول على أدلة الإثبات والعائد الناتج عن هذا التدقيق، عند النقطة التي تتعادل فيها تكلفة الحصول على أدلة إضافية مع العائد الذي ستحصل عليه من هذه الأدلة الإضافية. فإذا زادت التكلفة على العائد، توقف المدقق عن جمع أدلة الإثبات. وعموماً فإن قرار المدقق في هذه الحالة لن يخرج عن إحدى الحالات التالية: (مطر والسويطي، 2008، ص 127)

- يتفاوض مع المنشأة على زيادة أتعاب عملية التدقيق.
- يصدر تقريراً يمتنع فيه عن إبداء الرأي (لعدم الحصول على أدلة كافية).
- ينسحب من عملية التدقيق.

هيكل الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية:

يشير معيار التدقيق الدولي (315) إلى أن الرقابة الداخلية تعني: "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن أهداف المنشأة فيما يتعلق بما يلي: (جمعة، 2008، ص 98)

- موثوقية تقديم التقارير المالية.
- فاعلية وكفاءة العمليات.
- الامتثال إلى القوانين والأنظمة المطبقة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف السابقة. وأشار الجربوع (2007، ص 159) بأن الرقابة الداخلية تعني "كافة السبل والوسائل والإجراءات التي تستخدمها إدارة المنشأة لتحقيق الأهداف التالية":

- حماية أصول وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس.
- إمداد إدارة المنشأة بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات.
- التأكد من أن جميع العاملين في المنشأة ملتزمون بتنفيذ السياسات التي وضعتها إدارة المنشأة.

وتعتبر دراسة وتقويم اختبارات الالتزام نقطة البداية التي يرتكز عليها مدقق الحسابات عند إعداده لبرنامج التدقيق وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق. وضعف أو قوة هيكل الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وإنما يحدد أيضاً العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها، ويجب أن يستمر مدقق الحسابات في فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية حتى تمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المنشأة، وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو غموض أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية (DeZoort, 2004, p. 211).

ويجب على المدقق قبل القيام بعملية التدقيق الإلمام بالهيكل الموضوع للرقابة الداخلية والذي يتحقق عن طريق الملاحظة والمتابعة والاطلاع أو عن طريق استخدام قائمة الاستبيان (Questionnaire)، وكذلك تحديد مدى ملاءمة دقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة مع النموذج الأمثل لتلك الإجراءات ومع أخذ الظروف الواقعية في الاعتبار، وكذلك تحديد الكيفية التي يعمل بها هيكل الرقابة الداخلية فعلاً، لأنه قد يكون الهيكل سليماً من الناحية النظرية، ولكنه غير مطبق بالواقع، نتيجة عدم إلمام الموظفين بالإجراءات المطلوبة، ويمكن استخدام أسلوب العينة الإحصائية للكشف عن الكيفية التي يعمل بها الهيكل في الواقع العملي، وعند قيام مدقق الحسابات الخارجي المستقل بإبداء رأيه على عدالة القوائم المالية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فإنه يعتبر مسؤولاً عن تقرير مدى فاعلية هيكل الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج تلك التقارير، كما أنه مسئول عن تحقيق اختبارات العمليات والأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة في التقارير المالية (Green, 2004, p. 141).

وتكمن المشكلة الأولى في عملية تدقيق الحسابات في وجود أخطاء جوهرية في العمليات المالية، والثانية هي خطر عدم اكتشاف المدقق هذه الأخطاء. ويستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية لتخفيض الخطر الأول، وعلى اختبارات العمليات والأرصدة لتخفيض الخطر الثاني، ولقد أيد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في التوصية رقم (20) الصادرة عام (1977) بأنه يتوجب على مدقق الحسابات لفت نظر إدارة المنشأة إلى نقاط الضعف التي يلاحظها في هيكل الرقابة الداخلية عن طريق إعداد تقرير تفصيلي يقدمه إلى إدارة المنشأة، ويوضح في هذا التقرير نواحي الضعف التي لاحظها والأخطاء التي تحدث نتيجة لها، ومقترحاته لتحسين أداء هذا النظام (الجربوع، 2003، ص 225-227).

وإذا كان هيكل الرقابة الداخلية قوياً فإن ذلك سيؤدي إلى قيام مدقق الحسابات بعمله بأريحية ويحد من التجاوزات كون النظام فعالاً، وعليه أن يتأكد من خلال فحصه أن نظام العمل ينبع من لا مركزية للإدارة وعدم سيطرة الإدارة بيد شخص معين أو فئة محدودة.

الدراسات السابقة:

يتناول هذا الجزء عرضاً للدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت متغيرات الدراسة، وتم ترتيبها تصاعدياً من الأقدم إلى الأحدث، وعلى النحو الآتي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

كراجة (2004) "مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها".

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير تلك الوسائل. ولتحقيق هذه الأهداف،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قام الباحث بعمل دراسة ميدانية بواسطة استبانه هدفت إلى معرفة مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر كل من: مدققي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة المراجعة في الأردن، وتكونت عينة الدراسة من (236) موظفاً وموظفة. وأظهرت نتائج الدراسة أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين. كما أظهرت النتائج أن جميع فئات الدراسة اتفقت على ان جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني. كذلك أظهرت النتائج أن هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

سلطان (2005) "دور لجان المراجعة في دعم حوكمة المصارف لأغراض استمرار المنشأة"

هدفت الدراسة إلى توضيح دور لجان المراجعة في دعم حوكمة المصارف في الجمهورية العراقية، وتكونت عينة الدراسة من (8) مصارف عراقية وعدد موظفين (110) ذكوراً وإناثاً. وأظهرت نتائج الدراسة مدى أهمية ودور لجنة المراجعة في المصرف، وأن لجنة المراجعة تلعب دوراً هاماً لمجلس الإدارة في ضمان إجراء العمليات التي تستخدمها إدارة المصرف والمراجعون الداخليون والخارجيون بما يحقق ارتفاع نوعية التقارير المالية والتي بدورها تساعد المصرف على الوصول إلى الأهداف المحددة ومساعدة مجلس الإدارة على تطبيق معايير حوكمة المصارف.

الهويدي (2007) "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 في دولة الكويت، والعمل على معرفة أوجه القصور للحصول على تقرير ذي كفاءة عالية في ظل مخاطر الرقابة، وتكونت عينة الدراسة من (150) موظفاً وموظفة من العاملين في جميع قطاعات ديوان المحاسبة الرقابية الكويتي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وأظهرت نتائج الدراسة أن الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية يتم من خلال الإلمام والالتزام بدليل التدقيق العام لديوان المحاسبة. كما أظهرت النتائج أن المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمدقق لفهم المفاهيم ذات الصلة التي تم طرحها بدليل التدقيق العام وتطبيقها على التدقيق لها أثر كبير على تقرير المدقق. كذلك أظهرت النتائج 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، وأخيراً أظهرت نتائج الدراسة أن لجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة دوراً مهماً في تقرير المدقق، فمتى ما توفر نظام رقابة داخلية فعال ومؤثر فإن ذلك سيساهم بتقليل الأخطاء التي يمكن أن تتواجد في البيانات المالية لدى الجهة محل التدقيق وبالتالي يقلل من مخاطر التدقيق.

زكي (2010) "دور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية: دراسة ميدانية".

تبلورت فكرة البحث في محاولة رفع كفاءة تقارير التالفات الرقابية في إعداد هندسة هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي الموحد للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، وذلك بهدف زيادة ثقة المجتمع المالي والاستثماري في مخرجات التقرير المالي إعداداً ورقابة من خلال التآلف الرقابي المشترك الذي يجب أن يكون بين كل من إدارة المنشأة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولجان المراجعة الأمر الذي يساهم في الارتفاع بمستوى جودة التقرير المالي كأحد المدخلات الرئيسة لاتخاذ القرارات الاقتصادية. وقد تكونت عينة الدراسة من (350) موظفاً وموظفة من العاملين في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري. وأظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبة الاحتيالية ممارسات يطبقها معدو التقارير المالية باستخدام توليفة من البدائل المحاسبية في ضوء المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وأيضا وفقا لتقديراتهم الذاتية لإظهار رقم الربح بصورة مغايرة لحقيقته، لتحقيق تطلعات مرغوبة مما يؤثر سلبيا على جودة ومصداقية التقارير المالية للمنشأة. كما أظهرت النتائج أن الاهتمام بتطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي يعد أهم أولويات الشركات والجهات المهنية المختصة بتنظيم وإصدار المعايير ليس فقط لأهميتها في تحقيق كفاءة وفاعلية العمليات والالتزام باللوائح والقوانيين ولكن لدورها في تحقيق الثقة والاعتماد على التقارير المالية والحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما أن إدارة الشركة مسئولة عن التصميم والاحتفاظ وتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي والتقرير عن ذلك للمستفيدين بما يوفر تأكيدا على الاعتماد على التقارير المالية وإعدادها وفقا لمعايير المحاسبة بما يقضي على استخدام الادارة للممارسات المحاسبية الاحتيالية وقد أيدت فئات الدراسة في النتائج الميدانية وجود علاقة بين هيكل الرقابة الداخلية والممارسات الاحتيالية بنسبة 86.4 %. وأن التقرير عن هيكل الرقابة الداخلية إضافة الى التقرير عن مراجعة القوائم المالية تحد جديد على المراجعين يساهم في تطوير مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية وتحقيقا لرغبات وتطلعات المستثمرين.

ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية

(Citron, 2003) "United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة التدقيق، وتكونت عينة الدراسة من (150) مدقق حسابات موزعين على عدد من مكاتب التدقيق المحاسبي في المملكة المتحدة. وأظهرت نتائج الدراسة التزام المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة التدقيق، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مدققى الحسابات أمام المحاكم. كما أظهرت النتائج أن الإطار المقترح يتطلب تغيير المفاهيم المتعلقة بالاستقلال بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات إلى العملاء. كذلك أظهرت النتائج أن الإطار المقترح لم يتطرق إلى موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى لهم. وأخيراً بينت هذه الدراسة أهمية بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمدققين.

(Thomas, 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،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وأن تطبيق هذه الطرق يكون لها جانب أخر وهو التكلفة المحتملة لتطبيق هذه الطرق، والتي 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.

"Improving the Quality of Financial-Statement Audits by Updating External Auditors' Accountabilities" (Peecher, et. al, 2010)

وقد هدفت الدراسة إلى تحديد كيفية تحسين جودة التقارير المالية عن طريق تطوير مهارات المدققين الخارجيين، وقد قام الباحثون بتطبق الدراسة على (100) مدقق خارجي في ولاية إلينويز الأمريكية، وأظهرت نتائج الدراسة أن الحوافز هي من الدوافع الأهم التي تحفز المدققين الخارجيين على تحسين جودة التقارير المالية، كما أظهرت نتائج الدراسة أن نظام التدقيق الخارجي المتبع لدى عينة الدراسة هو دون المستوى المطلوب ويحتاج إلى تطوير وتحديث مستمرين بهدف تحسين جودة التقارير المالية، وأخيراً أظهرت نتائج الدراسة أن الحوافز المادية المباشرة على وجه التحديد هي من أهم المحفزات التي تساهم ايجاباً في دفع المدققين الخارجيين إلى تقديم الأفضل بهدف تحسين جودة التقارير المالية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

يلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة أنها تناولت مجتمعات عربية وأجنبية مختلفة ومتنوعة، كما أن الدراسات السابقة تناولت قطاعات صناعية وتجارية مختلفة من تلك الدول، في حين أن الدراسة الحالية تتناول قطاع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي، كما إن أياً من الدراسات تلك لم تعمد إلى قياس أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية، وهو ما تهدف إليه الدراسة الحالية من خلال أداة الدراسة التي تم إعدادها لهذا الغرض.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

يتناول هذا الفصل وصفاً للمنهجية المستخدمة في الدراسة وكذلك وصفاً لمجتمع الدراسة، ووصفاً لأداة الدراسة، ومتغيرات الدراسة (المستقل والتابع) والإجراءات المتبعة في تنفيذ الدراسة والمعالجة الإحصائية لتحليل البيانات. وفيما يلي تفصيل بذلك:

منهجية الدراسة:

قامت منهجية الدراسة على المنهجين الوصفي والميداني، أما وصفياً عبر مراجعة الأدب النظري والدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة، وأما ميدانياً عبر تطوير أداة للدراسة (استبانة) يمكن من خلالها تحديد أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق المحاسبي والبالغ عددها (10) مكاتب تدقيق، ومن الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي، والموزعين على (10) قطاعات مختلفة وهي (البنوك، والاستثمار، والتأمين، والعقارات، والصناعة، والخدمات، والأغذية، وغير الكويتي، وصناديق الاستثمار، والسوق الموازي) وعددها (122) شركة في كافة القطاعات. وقد تم الحصول على بيانات وإحصاءات مجتمع الدراسة عن طريق موقع سوق الأوراق المالية الكويتي على شبكة الإنترنت لعام (2012). وتم حصر عينة الدراسة ممثلة للمجتمع ككل أي ما مجموعه (149) مدققاً داخلياً موزعين على (122) شركة، و (70) مدققاً خارجياً موزعين على (10) مكاتب تدقيق، لتصبح وحدة المعاينة (219) مدققاً، والجدول التالي يوضح هذا التوزيع:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (1)

توزيع أفراد عينة الدراسة

سوق الأوراق المالية الكويتي	البنوك	الاستثمار	التأمين	العقارات	الصناعة	الخدمات	الأغذية	غير الكويتي	صناديق الاستثمار	السوق الموازي	مكاتب التدقيق
عدد الشركات	8	29	5	16	21	18	4	11	9	1	10
عدد المدققين	11	31	7	16	28	21	7	13	12	3	70
العينة الاجمالية	219										

* موقع سوق الأوراق المالية الكويتي على شبكة الانترنت http://www.kse.com.kw

وبعد جمع الاستبانات من أفراد عينة الدراسة البالغ عددهم (219) فرداً، تم استبعاد (44) استبانة من المدققين الداخليين في الشركات ليصبح عددهم (105)، كما تم استبعاد (2) استبانة من المدققين الخارجيين ليصبح عددهم (68)، ولتصبح العينة النهائية للدراسة (173) استبانة.

والجدول التالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الشخصية والوظيفية، وعلى النحو الآتي:

وصف خصائص أفراد عينة الدراسة:

جدول (2)

وصف أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديمغرافية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية %
العمر	اقل من 30 سنة	48	27.7
	من 30 الى 40 سنة	90	52.0
	من 41 الى 50 سنة	35	20.2
	اكثر من 50 سنة	0	0.0
	المجموع	173	100

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجنس	ذكر	125	72.3
	انثى	48	27.7
	المجموع	173	100
المؤهل	بكالوريوس	110	63.6
	ماجستير	45	26.0
	دكتوراه	18	10.4
	المجموع	173	100
الخبرة	اقل من 10 سنوات	78	45.1
	من 10 الى 15 سنة	59	34.1
	16 – 20 سنة	0	0.0
	اكثر من 20 سنة	36	20.8
	المجموع	173	100
طبيعة الوظيفة	داخلي	105	60.7
	خارجي	68	39.3
	المجموع	173	100

يتضح من الجدول (2) بأن الفئة العمرية (من 30 الى 40 سنة) كانت أعلى نسبة بواقع (52%)، وهو ما يظهر أن فئة الشباب هم الفئة الأكبر من أفراد عينة الدراسة من مدققين داخليين وخارجيين، أما فيما يتعلق بالنوع الاجتماعي فكانت النسبة الأعلى للذكور بواقع (72.3%) من أفراد عينة الدراسة، وهو ما يشير إلى ارتفاع الذكور بشكل ملحوظ في مجال التدقيق المحاسبي في دولة الكويت، وفي المؤهل التعليمي كان حملة درجة (البكالوريوس) هم الفئة الأكبر بنسبة (63.6%)، وهو أمر طبيعي كون معظم أفراد عينة الدراسة من فئة الشباب وبالتالي غالباً ما تكون هذه الفئة من حملة الدرجة الجامعية الأولى، وهو ما يرتبط بدوره من جهة أخرى بمتغير الخبرة حيث كانت أعلى نسبة من فئة (اقل من 10 سنوات) بواقع (45.1%) وهو أمر يعد طبيعياً كون الشباب الفئة الأكبر في هذه العينة ما ينعكس على عدد سنوات الخبرة مقارنة بالعمر، وأخيراً فيما يتعلق بمتغير طبيعة الوظيفة فكانت النسبة الأعلى لصالح (المدقق الداخلي) بواقع (60.7%) ذلك أن عدد الشركات المساهمة العامة التي يعمل فيها المدققون الداخليون أكبر من عدد مكاتب التدقيق التي يعمل فيها المدققون الخارجيون.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أداة الدراسة:

قام الباحث بتطوير أداة للدراسة (استبانة) بحيث تغطي جميع متغيرات الدراسة، وقد تم تحكيمها تحكيمها من ذوي الخبرة والاختصاص وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، ولتأكيد أن الباحث سوف يقيس ما يجب قياسه والوصول إلى مستوى عالٍ من الصدق الداخلي في الدراسة، وقام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل توزيعها على عينة الدراسة، وتكونت أداة الدراسة من جزأين يشملان ما يأتي:

- الجزء الأول: البيانات الأولية (المعلومات الشخصية) لمفردات عينة الدراسة وتشمل (العمر، والنوع الاجتماعي، والمؤهل التعليمي، والخبرة، وطبيعة الوظيفة).
- الجزء الثاني: ويتكون من (24) فقرة موزعة على (3) ثلاثة أبعاد لتحديد أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية، وهي: (تقرير مجلس الإدارة، وتقرير لجان المراجعة، وتقرير المراجعة الداخلية).

وقد تم قياس الفقرات باستخدام مقياس لايكرت (Likert Scale) الخماسي والذي تضمن اختيار إحدى الإجابات الآتية: (موافق بشدة وأخذت خمس نقاط، وموافق وأخذت أربع نقاط، ومحايد وأخذت ثلاث نقاط، ومعارض وأخذت نقطتين، ومعارض بشدة وأخذت نقطة واحدة). والجدول التالي يوضح توزيع فقرات أداة الدراسة.

جدول (3)

متغيرات الدراسة وأرقام الفقرات التي تقيسها

المتغير	المتغير الفرعي	أرقام الفقرات
أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية	تقرير مجلس الإدارة	1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10
	تقرير لجان المراجعة	11، 12، 13، 14، 15، 16، 17
	تقرير المراجعة الداخلية	18، 19، 20، 21، 22، 23، 24

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

صدق الأداة:

للتأكد من صدق أداة الدراسة قام الباحث بتوزيع الأداة بصورتها الأولية على (7) محكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية من ذوي الخبرة والكفاءة في مجال الدراسة، للوقوف على قدرة الأداة على تحقيق الفاعلية المرجوة منها، وذلك عبر التأكد من وضوح وسلامة صياغة الفقرات وصلاحيتها لقياس ما صممت لقياسه، وإجراء أية تعديلات أو حذف أو إضافة أو نقل حسب تعلميات المحكمين، وبنسبة موافقة (80%) وأكثر لتكون مؤشراً على صدق الفقرة، ثم قام الباحث بإجراء التعديلات المطلوبة والمناسبة وفقاً لتعليمات أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة تصبح الأداة في صورتها النهائية مكونة من (24) فقرة موزعة على (3) أبعاد.

ثبات الأداة:

تم التأكد من ثبات الأداة باستخدام طريقة الاختبار وإعادة الاختبار (test-re-test) وذلك عبر تطبيقها على عينة من خارج عينة الدراسة وعددها (20) فرداً من المدققين الداخليين والخارجيين، حيث تم توزيع أداة الدراسة عليهم وبعد أسبوعين تمت إعادة تطبيق الأداة وحساب معامل الثبات باستخدام معامل كرونباخ الفا (Cronbach's Alpha) للاتساق الداخلي لكل بعد من أبعاد الدراسة. حيث جرى استخراج معامل الثبات للأداة بصيغته النهائية الكلية وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (4):

جدول (4)

قيم معامل الثبات للاتساق الداخلي للأداة ككل ولكل بعد من أبعاد الدراسة

الرقم	الأبعاد	عدد الفقرات	معامل الثبات Cronbach's Alpha
1	تقرير مجلس الإدارة	10	0.915
2	تقرير لجان المراجعة	7	0.865
3	تقرير المراجعة الداخلية	7	0.851
	الكلي	24	0.875

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يبين الجدول (4) ان قيم كرونباخ الفا تعكس قيم اتساق داخلي بدرجة عالية حيث بلغت للاداة ككل 0.875 وتراوحت قيم الثبات ما بين 0.851 لتقرير المراجعة الداخلية و 0.915 لتقرير مجلس الادارة وتعد جميع هذه القيم مناسبة وكافية لاغراض مثل هذه الدراسة وتشير الى قيم ثبات مناسبة كما أوضح (بسيوني والعزاز، 1998، ص 445).

إجراءات الدراسة:

بعد جمع بيانات الدراسة من المصادر الأولية المتمثلة في استبانة تحدد أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية، ومن المصادر الثانوية المتمثلة في المراجع والكتب والدوريات التي تناولت متغيرات الدراسة، وبعد التأكد من صدق الأداة وتحديد العينة والحصول على الموافقات اللازمة للتطبيق، قام الباحث بتوزيع الاستبانة على أفراد عينة الدراسة من العاملين في مكاتب التدقيق وفي الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي والبالغ عددهم (173) موظفاً وموظفة بين مدقق داخلي ومدقق خارجي، ثم تم إدخال البيانات على الحاسوب من أجل معالجتها إحصائيا باستخدام برنامج "الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" (SPSS)، ومن ثم تم استخراج النتائج وعرضها وتفسيرها ومناقشتها، والخروج بالاستنتاجات والتوصيات.

الأساليب الإحصائية:

قامت الدراسة بتبني الأساليب الإحصائية الآتية:

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- معامل ارتباط بيرسون.
- اختبار (ت) لاختبار فرضيات الدراسة.
- تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA.
- اختبار توكي Tukey.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أدوات جمع البيانات:

قام الباحث بالاستناد إلى مصدرين لجمع البيانات كما يلي:

- **أولاً: البيانات الأولية: استند الباحث في جمع البيانات الأولية من خلال أداة قياس (استبانة) تم تصميمها لاستطلاع آراء أفراد عينة الدراسة عن أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية.**
- **ثانياً: البيانات الثانوية: تم الاستناد لغايات جمع هذه البيانات بشكل أساسي على جميع ما تم الوصول إليه فيما يتعلق بموضوع الدراسة، من الكتب والدوريات والمجلات ومحركات البحث عبر شبكة الانترنت.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

يتضـمن هذا الفصـل عرضـاً للنتائج التي توصـلت إليها الدراسـة من خلال الإجابة عن أسـئلتها، وعلى النحو الآتي:

جدول (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	التقرير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	تقرير مجلس الإدارة	3.91	0.27	مرتفع	1
2	تقرير لجان المراجعة	3.66	0.28	متوسط	2
3	تقرير المراجعة الداخلية	3.64	0.31	متوسط	3
	الكلي	3.76	0.16	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (5) أن أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية كان مرتفعا، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.76) بانحراف معياري (0.16) ، وجاء مستوى المعيارات مرتفع ، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.91 – 3.64)، وجاء في الرتبة الأولى تقرير مجلس الإدارة بمتوسط حسابي (3.91) وانحراف معياري (0.27)، وفي المرتبة الأخيرة جاء تقرير المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي (3.64) وانحراف معياري (0.31)، وفي المرتبة الثانية جاء تقرير لجان المراجعة بمتوسط حسابي (3.66) وانحراف معياري (0.28)، وقد تم تحليل أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية وفقاً لمعياراتها وذلك على النحو التالي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولاً: تقرير مجلس الإدارة

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقرير مجلس الإدارة والجدول (6) بين ذلك.

جدول (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير مجلس الإدارة مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
10	يساهم تقرير مجلس الإدارة في وضع سياسة لإدارة المخاطر	4.19	0.88	مرتفع	1
6	يحرص تقرير مجلس الإدارة على تفادي البيانات المالية الخاطئة أو المنقوصة بشتى الطرق والوسائل	4.03	0.81	مرتفع	2
2	يتضمن تقرير مجلس الإدارة الإيضاح عن الأصول والالتزامات المشروطة في القوائم المالية	3.94	0.90	مرتفع	3
4	يعمل تقرير مجلس الإدارة على تعزيز الفهم والإدراك الجيد للمعلومات المالية المرتبطة بالمنشأة	3.91	0.83	مرتفع	4
8	يعمل تقرير مجلس الإدارة على تبليغ الجهات الرقابية في حال التعرض لأوضاع مالية أو إدارية سيئة	3.89	0.92	مرتفع	5
1	يحرص تقرير مجلس الإدارة على تضمين البيانات المالية المنشورة بأرقام مقارنة لعدة سنوات	3.86	0.85	مرتفع	6
7	تتمثل المهمة الرئيسة لتقرير مجلس الإدارة في إضفاء الشفافية على البيانات المالية المنشورة	3.84	0.85	مرتفع	7
3	يساهم تقرير مجلس الإدارة في تزويد أصحاب المصالح بالمعلومات المناسبة لهم من خلال قنوات إتصال نشطة	3.82	0.84	مرتفع	8

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4	يعمل تقرير مجلس الإدارة على إخضاع المديرين التنفيذيين للمساءلة من قبل أعضاء مجلس الإدارة لزيادة مستوى الشفافية	3.82	0.90	مرتفع	9
9	يعمل تقرير مجلس الإدارة على نشر بيانات مالية مرحلية تخضع للتدقيق من قبل مدقق خارجي	3.76	0.77	مرتفع	10
	تقرير مجلس الإدارة	3.91	0.27	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (6) أن مستوى أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير مجلس الإدارة كان مرتفعا، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.91) بانحراف معياري (0.27) ، وجاء مستوى فقرات التقرير مرتفعا، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.19- 3.76)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (10) وهي "يساهم تقرير مجلس الإدارة في وضع سياسة لإدارة المخاطر" بمتوسط حسابي (4.19) وانحراف معياري (0.88)، وفي الرتبة الثانية الفقرة (6) "يحرص تقرير مجلس الإدارة على تفادي البيانات المالية الخاطئة أو المنقوصة بشتى الطرق والوسائل" بمتوسط حسابي (4.03) وانحراف معياري (0.81)، وفي الرتبة قبل الأخيرة الفقرة (4) "يعمل تقرير مجلس الإدارة على إخضاع المديرين التنفيذيين إلى المساءلة من قبل أعضاء مجلس الإدارة لزيادة مستوى الشفافية " بمتوسط حسابي (3.82) وانحراف معياري (0.90)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (9) " يعمل تقرير مجلس الإدارة على نشر بيانات مالية مرحلية تخضع إلى التدقيق من قبل مدقق خارجي " بمتوسط حسابي (3.91) وانحراف معياري (0.27).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: تقرير لجان المراجعة

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقرير لجان المراجعة والجدول (7) يبين ذلك.

جدول (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير لجان المراجعة مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
2	تقدم لجنة المراجعة لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن آداء الرقابة الداخلية	4.02	0.87	مرتفع	1
1	تطلب لجنة المراجعة التحقيق في أي مسائل تؤثر على دورها الأساسي والواجبات الإضافية التي يمكن أن يتم إسنادها إلى لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة	3.76	0.95	مرتفع	2
5	تقدم لجنة المراجعة لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن ممارسات التقدير	3.75	0.63	مرتفع	3
7	يتم تجهيز لجنة المراجعة بالشكل الذي يمكنها من الوفاء بإلتزاماتها من خلال الإختيار والتدريب وتنمية المهارات	3.72	0.80	مرتفع	4
6	تعطي لجنة المراجعة أصحاب المصلحة في المنشأة بعض الطمأنينة بأن استثماراتهم تحت المراقبة	3.63	0.95	متوسط	5
4	تقدم لجنة المراجعة لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن أداء المراجعة الخارجية	3.42	0.64	متوسط	6
3	تقدم لجنة المراجعة لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن أداء المراجعة الداخلية	3.32	0.84	متوسط	7
	تقرير لجان المراجعة	3.66	0.28	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (7) أن مستوى أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير لجان المراجعة كان متوسطاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.66) بانحراف معياري (0.28) ، وجاء مستوى فقرات التقرير بين مرتفع و متوسط، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.02-3.32) ، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (2)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وهي "تقدم لجنة المراجعة إلى مجلس الإدارة التقرير السنوي عن آداء الرقابة الداخلية " بمتوسط حسابي (4.02) وانحراف معياري (0.87) ، وفي الرتبة الثانية جاءت الفقرة (1) " تطلب لجنة المراجعة التحقيق في أية مسائل تؤثر على دورها الأساسي والواجبات الإضافية التي يمكن أن يتم إسنادها إلى لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة " بمتوسط حسابي (3.76) وانحراف معياري (0.95) ، وفي الرتبة قبل الأخيرة جاءت الفقرة (4) " تقدم لجنة المراجعة إلى مجلس الإدارة التقرير السنوي عن أداء المراجعة الخارجية " بمتوسط حسابي (3.42) وانحراف معياري (0.64) ، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (3) " تقدم لجنة المراجعة إلى مجلس الإدارة التقرير السنوي عن أداء المراجعة الداخلية" بمتوسط حسابي (3.32) وانحراف معياري (0.84).

ثالثاً: تقرير المراجعة الداخلية

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقرير المراجعة الداخلية والجدول (8) يبين ذلك.

جدول (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير المراجعة الداخلية مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
6	يوضح تقرير المراجعة الداخلية مدى التزام العاملين بسياسات المشروع وإجراءاته	3.83	0.96	مرتفع	1
7	يعمل تقرير المراجعة الداخلية على المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها	3.82	0.98	مرتفع	2
1	يهدف تقرير المراجعة الداخلية إلى تحديد الأهداف التي وضعتها وحدة المراجعة الداخلية نصب عينيها خلال الفترة التي تغطيها الخطة	3.67	0.97	متوسط	3
2	يساهم تقرير المراجعة الداخلية في وضع جداول عمل محددة لإجراء المراجعات الداخلية خلال تلك الفترة	3.61	0.77	متوسط	4

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4	يحرص تقرير المراجعة الداخلية على وضع خطة بالموازنات التقديرية المالية اللازمة لاحتياجات وحدة المراجعة	3.60	1.06	متوسط	5
5	يساهم تقرير المراجعة الداخلية في تصميم نماذج تقارير النشاط التي سوف تصدرها وحدة المراجعة الداخلية عن الأنشطة التي سيتم إنجازها داخل هذه الوحدة	3.58	0.93	متوسط	6
3	يعمل تقرير المراجعة الداخلية على وضع خطط للاحتياجات من الأيدي العاملة اللازمة لوحدة المراجعة الداخلية	3.38	0.89	متوسط	7
	تقرير المراجعة الداخلية	3.64	0.31	متوسط	

يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير المراجعة الداخلية كان متوسطا، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.64) بانحراف معياري (0.31) ، وجاء مستوى فقرات المعيار بين مرتفع و متوسط ، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.83-3.38) ، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (6) وهي "يوضح تقرير المراجعة الداخلية مدى التزام العاملين بسياسات المشروع وإجراءاته " بمتوسط حسابي (3.83) وانحراف معياري (0.96) ، وفي الرتبة الثانية جاءت الفقرة (7) " يعمل تقرير المراجعة الداخلية على المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها" بمتوسط حسابي (3.82) وانحراف معياري (0.98) ، وفي الرتبة قبل الأخيرة جاءت الفقرة (5) "يساهم تقرير المراجعة الداخلية في تصميم نماذج تقارير النشاط التي سوف تصدرها وحدة المراجعة الداخلية عن الأنشطة التي سيتم إنجازها داخل هذه الوحدة " بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري (0.93) ، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (3) " يعمل تقرير المراجعة الداخلية على وضع خطط للاحتياجات من الأيدي العاملة اللازمة لوحدة المراجعة الداخلية " بمتوسط حسابي (3.38) وانحراف معياري (0.89).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

اختبار فرضيات الدراسة:

أولاً: الفرضية الأولى

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لتقرير مجلس الإدارة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار ت للعينة الواحدة حيث يوضح الجدول التالي نتيجة هذه الفرضية

جدول (9)

نتائج اختبار ت لبحث أثر لتقرير مجلس الإدارة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	القيمة المرجعية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
3.91	0.27	43.64	3.00	0.000	رفض

يتبين من الجدول (9) ان قيمة ت المحسوبة قد بلغت (43.64) وهي قيمة تختلف عن القيمة المرجعية (3) والتي تمثل متوسط سلم ليكرت المستخدم اختلافا جوهريا (أي دال من الناحية الإحصائية) وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة البالغة (0.000) كانت اقل من 0.05 مما يشير إلى إن تقرير مجلس الإدارة يعمل على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي وتعكس قيمة المتوسط الحسابي مدى قناعة أفراد عينة الدراسة بهذا المستوى إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.91) وهي قيمة مرتفعة تعكس قناعة بدرجة عالية أثر تقرير مجلس الإدارة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

وبذلك يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية وبالتالي يتم الاستنتاج بوجود أثر لتقرير مجلس الإدارة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: الفرضية الثانية

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لتقرير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار ت للعينة الواحدة حيث يوضح الجدول التالي نتيجة هذه الفرضية

جدول (10)

نتائج اختبار ت لبحث أثر لتقرير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	القيمة المرجعية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
3.66	0.28	30.99	3.00	0.000	رفض

يتبين من الجدول (10) ان قيمة ت المحسوبة قد بلغت (30.99) وهي قيمة تختلف عن القيمة المرجعية (3) والتي تمثل متوسط سلم ليكرت المستخدم اختلافا جوهريا (أي دال من الناحية الإحصائية) وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة البالغة (0.000) كانت أقل من 0.05 مما يشير إلى إن تقرير لجان المراجعة يعمل على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي وتعكس قيمة المتوسط الحسابي مدى قناعة أفراد عينة الدراسة بهذا المستوى إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.66) وهي قيمة مرتفعة تعكس قناعة بدرجة عالية أثر تقرير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

وبذلك يتم رفض فرضية الدراسة العدمية وبالتالي يتم الاستنتاج بوجود أثر لتقرير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثالثاً: الفرضية الثالثة

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α=0.05) لتقرير المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار ت للعينة الواحدة حيث يوضح الجدول التالي نتيجة هذه الفرضية

جدول (11)

نتائج اختبار ت لبحث أثر لتقرير المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	القيمة المرجعية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
3.64	0.31	27.06	3.00	0.000	رفض

يتبين من الجدول (11) ان قيمة ت المحسوبة قد بلغت (27.06) وهي قيمة تختلف عن القيمة المرجعية (3) والتي تمثل متوسط سلم ليكرت المستخدم اختلافا جوهريا (أي دال من الناحية الإحصائية) وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة البالغة (0.000) كانت اقل من 0.05 مما يشير إلى إن تقرير المراجعة الداخلية يعمل على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي وتعكس قيمة المتوسط الحسابي مدى قناعة أفراد عينة الدراسة بهذا المستوى إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.64) وهي قيمة مرتفعة تعكس قناعة بدرجة عالية أثر تقرير المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

وبذلك يتم رفض فرضية الدراسة العدمية وبالتالي يتم الاستنتاج بوجود أثر لتقرير المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رابعاً: الفرضية الرابعة

لا توجد فروق في أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية (العمر، والنوع الاجتماعي، والمؤهل والخبرة، وطبيعة الوظيفة). وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل التباين الاحادي لمتغيرات العمر والمؤهل والخبرة بينما استخدم اختبار ت لمتغير الجنس وطبيعة الوظيفة.

1. متغير العمر:

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير العمر، والجدول (12) يبين النتائج.

الجدول (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير العمر

المعايير	العمر	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تقرير مجلس الإدارة	اقل من 30 سنة	48	3.98	0.23
	من 30 الى 40 سنة	90	3.88	0.29
	من 41 الى 50 سنة	35	3.87	0.29
تقرير لجان المراجعة	اقل من 30 سنة	48	3.64	0.30
	من 30 الى 40 سنة	90	3.67	0.28
	من 41 الى 50 سنة	35	3.66	0.26
تقرير المراجعة الداخلية	اقل من 30 سنة	48	3.63	0.34
	من 30 الى 40 سنة	90	3.66	0.32
	من 41 الى 50 سنة	35	3.62	0.26

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الكلي	اقل من 30 سنة	48	3.78	0.16
	من 30 الى 40 سنة	90	3.75	0.15
	من 41 الى 50 سنة	35	3.74	0.16

يلاحظ من الجدول (12) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير العمر ، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α =0.05) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (13) يبين ذلك:

جدول (13)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير العمر

المعايير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
تقرير مجلس الإدارة	بين المجموعات	0.37	2	0.19	2.55	0.081
	داخل المجموعات	12.48	170	0.07		
	الكلي	12.85	172			
تقرير لجان المراجعة	بين المجموعات	0.03	2	0.01	0.18	0.837
	داخل المجموعات	13.46	170	0.08		
	الكلي	13.49	172			

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تقرير المراجعة الداخلية	بين المجموعات	0.04	2	0.02	0.20	0.821
	داخل المجموعات	16.68	170	0.10		
	الكلي	16.72	172			
الكلي	بين المجموعات	0.04	2	0.02	0.84	0.434
	داخل المجموعات	4.19	170	0.02		
	الكلي	4.23	172			

تشير النتائج في الجدول (13) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (= α0.05) بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير العمر ، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (0.84) ، وبمستوى دلالة (0.434) للدرجة الدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة إحصائيا لان مستوى الدلالة المحسوب كان أكبر من 0.05 ، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (2.55) وبمستوى دلالة (0.081) لتقرير مجلس الإدارة و(0.18) وبمستوى دلالة (0.837) لتقرير لجان المراجعة ، و(0.20) وبمستوى دلالة (0.821) لتقرير المراجعة الداخلية ، حيث تعد هذه القيم غير دالة إحصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان أكبر من 0.05.

2. متغير الجنس:

جدول (14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "ت" للفروق بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الجنس

التقارير	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى الدلالة
تقرير مجلس الإدارة	ذكر	125	3.89	0.28	1.28	0.200
	انثى	48	3.95	0.25		

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تقرير لجان المراجعة	ذكر	125	3.65	0.28	0.37	0.710
	انثى	48	3.67	0.28		
تقرير المراجعة الداخلية	ذكر	125	3.63	0.31	1.12	0.263
	انثى	48	3.68	0.30		
الكلي	ذكر	125	3.74	0.16	1.74	0.083
	انثى	48	3.79	0.15		

تشير النتائج في الجدول (14) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين متوسطات لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الجنس ، وذلك استناداً إلى قيمة ت المحسوبة إذ بلغت (1.74) ، وبمستوى دلالة (0.083) للدرجة الدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة إحصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان أكبر من 0.05 ، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (1.28) وبمستوى دلالة (0.200) لتقرير مجلس الإدارة و(0.37) وبمستوى دلالة (0.710) لتقرير لجان المراجعة ، و(1.12) وبمستوى دلالة (0.263) لتقرير المراجعة الداخلية ، حيث تعد هذه القيم غير دالة احصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان أكبر من 0.05.

3. متغير المؤهل التعليمي: تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي، والجدول (15) يبين النتائج.

الجدول (15)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي

التقرير	المؤهل التعليمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تقرير مجلس الإدارة	بكالوريوس	110	3.93	0.25

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	ماجستير	45	3.84	0.31
	دكتوراه	18	3.91	0.30
تقرير لجان المراجعة	بكالوريوس	110	3.62	0.29
	ماجستير	45	3.73	0.26
	دكتوراه	18	3.74	0.26
تقرير المراجعة الداخلية	بكالوريوس	110	3.64	0.29
	ماجستير	45	3.65	0.38
	دكتوراه	18	3.61	0.27
الكلي	بكالوريوس	110	3.75	0.15
	ماجستير	45	3.75	0.17
	دكتوراه	18	3.78	0.18

يلاحظ من الجدول (15) عدم وجود فروق ظاهرية بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (16) يبين ذلك:

جدول (16)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي

التقرير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
تقرير مجلس الإدارة	بين المجموعات	0.26	2	0.13	1.77	0.174
	داخل المجموعات	12.59	170	0.07		

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	الكلي	12.85	172			
تقرير لجان المراجعة	بين المجموعات	0.49	2	0.25	3.22	0.042
	داخل المجموعات	12.99	170	0.08		
	الكلي	13.49	172			
تقرير المراجعة الداخلية	بين المجموعات	0.02	2	0.01	0.11	0.900
	داخل المجموعات	16.70	170	0.10		
	الكلي	16.72	172			
الكلي	بين المجموعات	0.01	2	0.00	0.19	0.829
	داخل المجموعات	4.23	170	0.02		
	الكلي	4.23	172			

تشير النتائج في الجدول (16) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة

(α=0.05) بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير المؤهل التعليمي ، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (0.19) ، وبمستوى دلالة (0.829) للدرجة الدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة احصائيا لان مستوى الدلالة المحسوب كان اكبر من 0.05 ، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (1.77) وبمستوى دلالة (0.174) لتقرير مجلس الإدارة و(3.22) وبمستوى دلالة (0.042) لتقرير لجان المراجعة حيث تعد هذه القيمة دالة إحصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان أقل من ، و(0.11) وبمستوى دلالة (0.900) لتقرير المراجعة الداخلية ، حيث تعد هذه القيم غير دالة إحصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان أكبر من 0.05

ولتحديد مصادر الفروق بين المتوسطات تبعا لمتغير العمر فقد استخدم اختبار توكي للمقارنات البعدية حيث يوضح الجدول (17) نتائج هذا الاختبار:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (17)

نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات تقرير لجان المراجعة من حيث متغير المؤهل التعليمي

التقرير	المتوسط الحسابي	المؤهل التعليمي	ماجستير	دكتوراه
تقرير لجان المراجعة	3.62	بكالوريوس	*	*
	3.73	ماجستير		
	3.74	دكتوراه		

(*) تشير الى ان وجود فروق ذات دلالة احصائية بين المتوسطين بحيث ان الدلالة لصالح الفئة التي متوسطها الحسابي هو الاكبر

من خلال بيانات الجدول (17) يبتين وجود فروق ذات دلالة احصائية في تقرير لجان المراجعة بين مؤهل البكالوريوس والمؤهلات الاخرى (الماجستير والدكتوراة) بحيث إن الدلالة كانت لصالح الماجستير والدكتوراه.

4. متغير الخبرة:

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الخبرة ، والجدول (18) يبين النتائج.

الجدول (18)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الخبرة

التقرير	الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تقرير مجلس الإدارة	اقل من 10 سنوات	78	3.98	0.24
	من 10 الى 15 سنة	59	3.84	0.29
	اكثر من 20 سنة	36	3.87	0.28

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تقرير لجان المراجعة	اقل من 10 سنوات	78	3.63	0.29
	من 10 الى 15 سنة	59	3.70	0.26
	اكثر من 20 سنة	36	3.65	0.27
تقرير المراجعة الداخلية	اقل من 10 سنوات	78	3.66	0.31
	من 10 الى 15 سنة	59	3.63	0.34
	اكثر من 20 سنة	36	3.62	0.26
الكلي	اقل من 10 سنوات	78	3.78	0.16
	من 10 الى 15 سنة	59	3.73	0.15
	اكثر من 20 سنة	36	3.73	0.16

يلاحظ من الجدول (18) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الخبرة ، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة(α =0.05) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (19) يبين ذلك:

جدول (19)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الخبرة

التقرير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
تقرير مجلس الإدارة	بين المجموعات	0.69	2	0.35	4.83	0.009
	داخل المجموعات	12.16	170	0.07		
	الكلي	12.85	172			

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تقرير لجان المراجعة	بين المجموعات	0.19	2	0.09	1.18	0.308
	داخل المجموعات	13.30	170	0.08		
	الكلي	13.49	172			
تقرير المراجعة الداخلية	بين المجموعات	0.08	2	0.04	0.41	0.666
	داخل المجموعات	16.64	170	0.10		
	الكلي	16.72	172			
الكلي	بين المجموعات	0.12	2	0.06	2.42	0.092
	داخل المجموعات	4.12	170	0.02		
	الكلي	4.23	172			

تشير النتائج في الجدول (19) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين متوسطات لمجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الخبرة ، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (2.42) ، وبمستوى دلالة (0.092) للدرجة الدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة احصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان أكبر من 0.05 ، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (4.83) وبمستوى دلالة (0.009) لتقرير مجلس الإدارة حيث تعد هذه القيمة دالة إحصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان اقل من و(1.18) وبمستوى دلالة (0.308) لتقرير لجان المراجعة ، و(0.41) وبمستوى دلالة (0.666) لتقرير المراجعة الداخلية ، حيث تعد هذه القيم غير دالة إحصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان اكبر من 0.05

ولتحديد مصادر الفروق بين المتوسطات تبعا لمتغير العمر فقد استخدم اختبار توكي للمقارنات البعدية حيث يوضح الجدول (20) نتائج هذا الاختبار:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (20)

نتائج اختبار توكي لتحديد مصادر الفروق بين متوسطات تقرير مجلس الادارة

التقرير	المتوسط الحسابي	الخبرة	من 10 الى 15 سنة	اكثر من 20 سنة
تقرير مجلس الإدارة	3.98	اقل من 10 سنوات	*	
	3.84	من 10 الى 15 سنة		
	3.87	اكثر من 20 سنة		

(*) تشير الى ان وجود فروق ذات دلالة احصائية بين المتوسطين بحيث ان الدلالة لصالح الفئة التي متوسطها الحسابي هو الاكبر

من خلال بيانات الجدول (20) يبتين وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقرير مجلس الادارة بين فئة الخبرة (اقل من 10 سنوات) والفئة (10 – 15 سنة) بحيث إن الدلالة لصالح فئ الخبرة (اقل من 10 سنوات).

5. متغير طبيعة الوظيفة:

الجدول (21)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ونتائج اختبار "ت" للفروق بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير طبيعة الوظيفة

التقارير	طبيعة الوظيفة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى الدلالة
تقرير مجلس الإدارة	داخلي	105	3.90	0.26	0.30	0.764
	خارجي	68	3.91	0.29		
تقرير لجان المراجعة	داخلي	105	3.66	0.27	0.24	0.809
	خارجي	68	3.65	0.29		
تقرير المراجعة الداخلية	داخلي	105	3.59	0.32	2.58	0.011
	خارجي	68	3.72	0.28		
الكلي	داخلي	105	3.74	0.15	1.67	0.096
	خارجي	68	3.78	0.17		

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تشير النتائج في الجدول (21) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير طبيعة الوظيفة، وذلك استناداً إلى قيمة ت المحسوبة إذ بلغت (1.67) ، وبمستوى دلالة (0.096) للدرجة الدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة إحصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان أكبر من 0.05 ، كما بلغت قيمة ت المحسوبة (0.30) وبمستوى دلالة (0.764) لتقرير مجلس الإدارة و(0.24) وبمستوى دلالة (0.809) لتقرير لجان المراجعة ، و(2.58) حيث تعد هذه القيم غير دالة إحصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان اكبر من 0.05 بينما بلغت قيمة ت المحسوبة (2.58) وبمستوى دلالة (0.011) لتقرير المراجعة الداخلية ، حيث تعد هذه القيمة دالة إحصائيا لأن مستوى الدلالة المحسوب كان اقل من 0.05.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

يتضمن هذا الفصل مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها بعد أن قام الباحث بتطبيق أدوات الدراسة وتحليلها وعرض نتائجها، وقام بمناقشة النتائج وفقاً لأسئلة الدراسة كما يلي:

النتائج:

مناقشة نتيجة السؤال الأول ونصه: "هل يوجد أثر لتقارير مجلس الإدارة على تحسين جودة التقارير المالية؟". أظهرت نتيجة هذا السؤال أن مستوى أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير مجلس الإدارة كان مرتفعاً، حيث أشارت النتائج إلى وجود أثر لتقرير مجلس الإدارة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي. وتتفق هذه النتيجة مع ما جاء في دراسة زكي (2010) التي أظهرت نتائجها أن الاهتمام بتطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي يعد أهم أولويات الشركات والجهات المهنية المختصة بتنظيم وإصدار المعايير، ليس فقط لأهميتها في تحقيق كفاءة وفاعلية العمليات والالتزام باللوائح والقوانيين ولكن لدورها في تحقيق الثقة والاعتماد على التقارير المالية. ومن المكن تفسير هذه النتيجة بأنها منطقية بحكم أن تقرير مجلس الإدارة كما تظهر الأدبيات يساهم بشكل رئيس وملحوظ في تحسين جودة التقارير المالية.

مناقشة نتيجة السؤال الثاني ونصه: "هل يوجد أثر لتقارير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية؟". أظهرت نتيجة هذا السؤال أن مستوى أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير لجان المراجعة كان متوسطاً، حيث أظهرت النتائج أن تقرير لجان المراجعة يعمل على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي وفقاً لمدى قناعة أفراد عينة الدراسة بهذا المستوى، وهو ما أشار إلى وجود أثر لتقرير لجان المراجعة على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتتفق هذه النتيجة إلى حد ما مع ما ورد في دراسة (Thomas, 2009) التي أشارت نتائجها إلى اقتراح 17 طريقة تساعد مراقب الحسابات لزيادة فعالية عملية المراجعة، ومن ضمنها ما ذهب إليه الباحث في الدراسة من أهمية دور تقرير لجان المراجعة في زيادة فعالية المراجعة. ومن جهة أخرى تناولت دراسة (سلطان، 2005) مدى أهمية ودور لجنة المراجعة في المصرف، وأن لجنة المراجعة تلعب دوراً هاماً في مجلس الإدارة لضمان إجراء العمليات التي تستخدمها إدارة المصرف والمراجعون الداخليون والخارجيون بما يحقق ارتفاع نوعية التقارير المالية والتي بدورها تساعد المصرف على الوصول إلى الأهداف المحددة ومساعدة مجلس الإدارة على تطبيق معايير حوكمة المصارف.

مناقشة نتيجة السؤال الثالث ونصه: "هل يوجد أثر لتقارير المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية؟".

أظهرت نتيجة هذا السؤال أن مستوى أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في تقرير المراجعة الداخلية كان متوسطاً، حيث أظهرت النتائج أن تقرير المراجعة الداخلية يعمل على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي وتعكس قيمة المتوسط الحسابي مدى قناعة أفراد عينة الدراسة بهذا المستوى، وبناءً عليه أكدت النتائج وجود أثر لتقرير المراجعة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

وتتفق هذه النتيجة نسبياً مع ما جاء في دراسة الهويدي (2007) والتي أظهرت نتائجها أن لجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة دوراً مهماً في تقرير المدقق، فمتى ما توافر نظام رقابة داخلية فعال ومؤثر فإن ذلك سيساهم بتقليل الأخطاء التي يمكن أن تتواجد في البيانات المالية لدى الجهة محل التدقيق وبالتالي يقلل من مخاطر التدقيق ويرفع من مستوى جودة التقارير المالية.

كذلك يذهب زكي (2010) في نتائج دراسته إلى أن التآلف الرقابي المشترك بين كل من ادارة المنشأة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولجان المراجعة يساهم في الارتفاع بمستوى جودة التقرير المالي كأحد المدخلات الرئيسة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مناقشة نتيجة السؤال الرابع ونصه: "هل توجد فروق في أثر تقييم المدقق الخارجي لجودة التقارير المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات ومعدي التقارير المالية تعزى إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية؟".

أظهرت نتيجة هذا السؤال عدم وجود فروق ظاهرية بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير العمر، من جهة أخرى فيما يتعلق بمتغير الجنس لم تظهر النتائج وجود فروق بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الجنس، وفيما يتعلق بمتغير المؤهل التعليمي لم تظهر النتائج وجود فروق ظاهرية بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي ولصالح الماجستير والدكتوراه، أما متغير الخبرة فقد أظهرت النتائج وجود فروق ظاهرية بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير الخبرة، ولصالح فئة الخبرة (اقل من 10 سنوات).وأخيراً فيما يتعلق بمتغير طبيعة الوظيفة فقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود فروق بين متوسطات مجالات تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية تبعاً لمتغير طبيعة الوظيفة. وأوضحت دراسة الهويدي (2007) أن متغير الخبرة كان ذا دلالة وأثر على جودة تقرير المدقق الخارجي، وهي الدراسة الوحيدة التي قامت بقياس دور المتغيرات الشخصية والوظيفية فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة.

التوصيات:

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج في الدراسة، وما تم استعراضه في الفصول السابقة، توصي الدراسة بما يلي:

1. ضرورة الاهتمام بتقارير مجلس الإدارة، وتقارير لجان المراجعة، وتقارير المراجعة الداخلية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة لما لهذه التقارير من أهمية مطلقة في مستوى جودة التقارير المالية.
2. أهمية التأكد من تطبيق المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل مدققي الحسابات في الشركات المساهمة العامة.
3. ضرورة التعاون والتنسيق بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في إعداد التقارير بما ينعكس ايجاباً على مستوى جودة التقارير المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ضرورة إجراء المزيد من الدراسات حول تقارير مجلس الإدارة، وتقارير لجان المراجعة، وتقارير المراجعة الداخلية، وربطها بمتغيرات أخرى غير متغيرات الدراسة الحالية، وتطبيقها على مجتمعات مختلفة عن مجتمع الدراسة الحالية.

4. أهمية الإفادة من نتائج الدراسة الحالية من قبل المعنيين والمتخصصين وأصحاب القرار.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو المكارم، وصفي (2004) دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2006) إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- أحمد، عبد الناصر (2008) الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية ومحللي الأوراق المالية في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان.
- البحيصي، عصام (2009) تقييم النظم المالية في المؤسسات الأهلية الفلسطينية في قطاع غزة، ورقة عمل ضمن فعاليات المؤتمر الأول للمؤسسات الأهليـة: آفاق تحديات، غزة، فلسطين.
- بسيوني، اسماعيل، والعزاز، عبدالله (1998) طرق البحث في الإدارة: مدخل بناء المهارات البحثية، النشر العلمي والمطابع، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.
- بو شليح، محمد (2008) مدى التزام البنوك الأردنية بتطبيق مبادىء حاكمية الشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان.
- تشاركهام، جوناثان (2003) إرشادات لأعضاء مجالس إدارة البنوك، ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاص، القاهرة.
- التميمي، هادي (2004) مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- توماس، وليم (2005) المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة احمد حجاج، آمال سعيد، جامعة الملك سعود، السعودية.
- الجربوع، يوسف (2003) أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، عمان.
- الجربوع، يوسف (2007) مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الثانية، مطبعة الجامعة الإسلامية، غزة.
- الجعافرة، محمد (2008) مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- جمعة، أحمد (2005) المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- جمعة، أحمد (2008) تطور معايير التدقيق الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2009) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عمان، الأردن.
- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية (2001) المعايير الدولية للتدقيق، معيار مراعاة عمل التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، منشورات جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، رام الله.
- حبوش، محمد (2007) مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة ، فلسطين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- حمدان، شذى (2010) آثار وتداعيات الأزمة المالية العالمية على أداء الشركات العامة المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان: دراسة اختبارية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- حنان، رضوان (2005) مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري: التطبيقات العملية، دار وائل للنشر، عمان.
- ديوان المحاسبة (2001) مهنة التدقيق بين الأمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية، ديوان المحاسبة الأردني، عمان.
- الذنيبات، علي (2002) بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، 30 (1): 108-127.
- الذنيبات، علي (2009) تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المكتبة الوطنية.
- الرحيلي، عوض (2006) لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد الأول، مجلد 22.
- الرماحي، نواف (2009) مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.
- زكي، أحمد (2010) دور تقارير التالفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، طنطا، مصر.
- زيود، لطيف، وقيطيم، حسان، ومكية، نغم (2007) دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 29 (1): 171-188.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- سلطان، عطية (2005) دور لجان المراجعة في دعم حوكمة المصارف لأغراض استمرار المنشأة، ورقة بحثية غير منشورة مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 24-26 سبتمبر.
- سلطة النقد الفلسطينية (2009) دليل القواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين، منشورات سلطة النقد الفلسطينية، رام الله.
- السوافيري، فتحي، ومحمد، سمير، ومصطفى، محمود (2002) الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
- الصبان، سمير، وجمعة، اسماعيل، والسوافيري، فتحي (2008) الرقابة والمراجعة الداخلية: مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- عبدالله، خالد (2004) علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.
- عبد الله، خالد (2007) علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- عقيلي، عمر (2003) الإدارة: أصول وأسس ومفاهيم، الطبعة الثالثة، دار وائل للطبعة والنشر والتوزيع، عمان.
- علي، عبد الوهاب، وشحاته، شحاته (2007) مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية.
- غريب، عادل (2007) مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية: دراسة تطبيقية، مجلة العلوم الاجتماعية والإدارية، جامعة الملك خالد، أبها، السعودية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- قانون التجارة الكويتي (1980) القانون رقم (68) لسنة 1980 والخاص بالشركات التجارية الكويتية، مواد القانون التجاري الكويتي.
- كراجة، أشرف (2004) مدى تقيد مدققى الحسابات الخارجين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- المطارنة، غسان (2006) تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- المطارنة، غسان (2009) تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
- مطر، محمد (2006) الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.
- مطر، محمد، والسويطي، موسى (2008) التأصيل النظري للمارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض، الإفصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.
- الهواري، محمد (2009) أصول المراجعة: الإطار العلمي والممارسة العملية، الجزء الأول، الإطار العلمي، مكتبة مدبولي، القاهرة.
- الهويدي، إيمان (2007) مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، بحث غير منشور مقدم إلى مسابقة البحوث الثامنة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، مصر، 21-23 أكتوبر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Beattie, V., & Fearnley, S. (2004), The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companie, **Accounting and Business Research**, 25 (100): 227-239.
- Citron, D., (2003), United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession, Accounting, **Auditing and Accountability Journal**, 17 (2): 244- 274.
- DeZoort, F. (2004) An investigation of audit committees' oversight responsibilities, **ABACUS**, 33(2): 208-227.
- Gendron, Y., & Bedard, J. (2006) On the constitution of audit committee effectiveness, **Accounting, organization and Society**, 31(3): pp: 211-239.
- Green, D. (2004) Canadian audit committees and their contribution to corporate governance, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 3(2): 135-151.
- Hendrisken, E. (2006), **Accounting Theory**, 9th edition, NY: Irwin Professional Publishing.
- Millstein, I. (2003) Introduction to the report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees, **The Business Lawyer**, 54(3): 1057-1066.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Peecher, M., Solomon, I., & Trotman, K., (2010), **Improving the Quality of Financial-Statement Audits by Updating External Auditors' Accountabilities**, University of Illinois, USA.
- Pincus, K., & Wong, J. (2005) Voluntary formation of corporate audit committees among NASDAQ firms, **Journal of Accounting and Public Policy**, 8(4): 239-265.
- Rezaee, Z. (2000) Corporate governance and accountability: the role of audit committees, **Internal Auditing**, 13(1): 27-41.
- Thomas, H., (2009), Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable, **Managerial Auditing Journal**, 21 (3): 224-231.
- Wild, J., Subramanian, K., & Halsey, R. (2003), **Financial statement analysis**, 8th ed., New York: McGraw - Hill Companies, Inc.
- http://www.kse.com.kw

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملاحـــــــــق

ملحق (1)

أداة الدراسة

جامعة عمان العربية

كلــية الأعمــال

حضرة الفاضل/الفاضلة

تحية طيبة وبعد،

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من دراسة يقوم بها الباحث للحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة من جامعة عمان العربية، والدراسة بعنوان:

"أثر تقييم المدقق الخارجي لهيكل الرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية"

يرجى منكم التفضل بالاجابة على فقرات الاستبانة المرفقة بموضوعية، حيث أن الاستبانة معدة لغايات البحث العلمي وسيتم التعامل مع المعلومات بمنتهى السرية.

شاكراً لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

فيصل مهنا العازمي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القسم الأول: البيانات الأولية (المعلومات الشخصية)

يرجى وضع علامة (√) في المربع الذي ينطبق عليك.

1- العمر:

☐ أقل من (30) ☐ (30-40) ☐ (41-50) ☐ أكثر من (50)

2- النوع الاجتماعي:

☐ ذكر ☐ أنثى

3- المؤهل التعليمي:

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى

4- الخبرة (بالسنوات):

☐ أقل من (10) ☐ (10-15) ☐ (16-20) ☐ أكثر من (20)

5- طبيعة الوظيفة:

☐ مدقق داخلي ☐ مدقق خارجي

القسم الثاني: الإستبانة

م	الفقرة / درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
	تقرير مجلس الإدارة					
1	يحرص تقرير مجلس الإدارة على تضمين البيانات المالية المنشورة بأرقام مقارنة لعدة سنوات					
2	يتضمن تقرير مجلس الإدارة الإيضاح عن الأصول والالتزامات المشروطة في القوائم المالية					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3	يساهم تقرير مجلس الإدارة في تزويد أصحاب المصالح بالمعلومات المناسبة لهم من خلال قنوات إتصال نشطة					
4	يعمل تقرير مجلس الإدارة على إخضاع المديرين التنفيذيين للمساءلة من قبل أعضاء مجلس الإدارة لزيادة مستوى الشفافية					
5	يعمل تقرير مجلس الإدارة على تعزيز الفهم والإدراك الجيد للمعلومات المالية المرتبطة بالمنشأة					
6	يحرص تقرير مجلس الإدارة على تفادي البيانات المالية الخاطئة أو المنقوصة بشتى الطرق والوسائل					
7	تتمثل المهمة الرئيسة لتقرير مجلس الإدارة في إضفاء الشفافية على البيانات المالية المنشورة					
8	يعمل تقرير مجلس الإدارة على تبليغ الجهات الرقابية في حال التعرض لأوضاع مالية أو إدارية سيئة					
9	يعمل تقرير مجلس الإدارة على نشر بيانات مالية مرحلية تخضع للمراجعة من قبل مدقق خارجي					
10	يساهم تقرير مجلس الإدارة في وضع سياسة لإدارة المخاطر					
تقرير لجان المراجعة						
11	تطلب لجنة المراجعة التحقيق في أي مسائل تؤثر على دورها الأساسي والواجبات الإضافية التي يمكن أن يتم إسنادها إلى لجنة المراجعة من قبل مجلس الإدارة					
12	تقدم لجنة المراجعة لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن آداء الرقابة الداخلية					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

13	تقدم لجنة المراجعة لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن أداء المراجعة الداخلية					
14	تقدم لجنة المراجعة لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن أداء المراجعة الخارجية					
15	تقدم لجنة المراجعة لمجلس الإدارة التقرير السنوي عن ممارسات التقدير					
16	تعطي لجنة المراجعة أصحاب المصلحة في المنشأة بعض الطمأنينة بأن استثماراتهم تحت المراقبة					
17	يتم تجهيز لجنة المراجعة بالشكل الذي يمكنها من الوفاء بإلتزاماتها من خلال الإختيار والتدريب وتنمية المهارات					
تقرير المراجعة الداخلية						
18	يهدف تقرير المراجعة الداخلية إلى تحديد الأهداف التي وضعتها وحدة المراجعة الداخلية نصب عينيها خلال الفترة التي تغطيها الخطة					
19	يساهم تقرير المراجعة الداخلية في وضع جداول عمل محددة لإجراء المراجعات الداخلية خلال تلك الفترة					
20	يعمل تقرير المراجعة الداخلية على وضع خطط للاحتياجات من الأيدي العاملة اللازمة لوحدة المراجعة الداخلية					
21	يحرص تقرير المراجعة الداخلية على وضع خطة بالموازنات التقديرية المالية اللازمة لاحتياجات وحدة المراجعة					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

22	يساهم تقرير المراجعة الداخلية في تصميم نماذج تقارير النشاط التي سوف تصدرها وحدة المراجعة الداخلية عن الأنشطة التي سيتم إنجازها داخل هذه الوحدة					
23	يوضح تقرير المراجعة الداخلية مدى التزام العاملين بسياسات المشروع وإجراءاته					
24	يعمل تقرير المراجعة الداخلية على المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق (2)

أعضاء لجنة تحكيم أداة الدراسة

م	الإســـم	التخصـص	الجامعـــة
1	الأستاذ الدكتور شوقي ناجي جواد	إدارة	جامعة عمان العربية
2	الأستاذ الدكتور يسري سامي	محاسبة	جامعة عمان العربية
3	الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي	محاسبة	جامعة عمان العربية
4	الدكتور نمر السليحات	محاسبة	جامعة عمان العربية
5	الدكتور محمد شبيطة	محاسبة	جامعة عمان العربية
6	الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط
7	الدكتور أمجد أبو الجدي	قياس وتقويم	جامعة عمان الأهلية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com