

أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية - فلسطين -

سهيل نعيم ابو ميالة *

مدير جامعة القدس المفتوحة، فرع طوباس

* البريد الإلكتروني smayalah@qou.edu

تاريخ الاستلام: 11 حزيران 2017 تاريخ القبول: 27 آب 2017 تاريخ النشر: 15 تشرين الثاني 2017

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي الارتباطي، وتم تصميم استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها وزعت على الممارسين لمهنة تدقيق الحسابات. وقد تم توزيع (110) استبانة وقد استرد منها عدد (90) استبانة بنسبة 81 % من الاستبيانات، ولاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام تحليل الانحدار (Regression).

وكان من أهم نتائج الدراسة وجود أثر لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي، كما أشارت النتائج إلى درجة التزام كبيرة من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بهيكل أنظمة الرقابة الداخلية بمجالاتها (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة)، وكذلك أشارت النتائج إلى درجة التزام كبيرة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين بمتطلبات جودة أداء عملية التدقيق.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها قيام الشركات المساهمة العامة بمتابعة تقييم وتحسين هياكل أنظمة الرقابة الداخلية مما يسهم في زيادة فعاليتها وكفاءتها بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منها.

الكلمات المفتاحية: البيئة الرقابية- تقييم المخاطر - الأنشطة الرقابية- المعلومات والاتصالات- المراقبة والمتابعة- جودة التدقيق.

Impact of Structure of internal control systems in accordance with the COSO 2013 model on improving the quality of external audit performance /An Analytical Study of the views of External Auditors in West Bank - Palestine –

Abstract

This study aimed at investigating the impact of the structure of internal control systems according to COSO 2013 model on improving the quality of external audit performance. To achieve the objectives of the study, the researcher used the correlated analytical method and a questionnaire was constructed and administered among the practitioners of the auditing profession. A total of 110 questionnaires were distributed, of which 90 (81 %) were retrieved. In order to test the hypothesis of the study, regression analysis was used. Results of the study revealed an impact of the structure of internal control systems /COSO 2013 model on improving the quality of the performance of the external audit. The results also indicated a significant commitment by the public shareholding companies listed on the Palestine Exchange to the structure of the internal control systems in the fields of regulatory control environment, risk assessment, control activities, information and communication, monitoring activities. Moreover, the results revealed that the external auditor's compliance with the requirements of the quality of the audit performance was significant. The study concluded with a number of recommendations, the most important of which is that public shareholding companies should follow up the evaluation and improvement of the internal control system structures so as to help them increase their efficiency and to achieve the desired objectives as well.

Keywords: Control Environment- Risk Assessment- Control Activities- Information and Communication- Monitoring Activities - audit quality.

المقدمة

في ظل انهيار العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل: شركة (Enron) و (WorldCom) و (Arthur Anderson) وفي ظل التقدم الاقتصادي والتكنولوجي وظهور المشروعات الكبيرة والشركات متعددة الجنسية في كافة الصناعات وتعدد عملياتها واشتداد حدة المنافسة، فقد ساهم ذلك في ظهور بعض المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بضبط الأداء والممارسات المحاسبية. وتزايد الاهتمام بحوكمة الشركات والتي تلعب دوراً مهماً في تعزيز الشفافية وبناء المنظومة التي تدار من خلالها الشركات وتحديد العلاقات وآليات التواصل ما بين مجلس إدارة الشركة والإدارة التنفيذية والمساهمين وأصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة.

تعتبر بنية الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيس للرقابة من إعداد التقارير المالية الاحتياطية، وأداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال في المنشأة من كل عبث فيها، وعليه أصبحت الشركات معنية بالاهتمام بتلك الأنظمة لديها لضمان حماية الأموال وإعداد قوائم مالية موثوقة تساعد الأطراف الداخلية والخارجية في الأغراض المختلفة، مما يجعل امتلاك أنظمة الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة، ثم قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقديم تقرير لمجلس الإدارة عن كفاءة وفعالية تلك الأنظمة من القضايا المعاصرة التي طرحتها أدبيات المراجعة وطالبت بها قوانين بعض الدول المتقدمة وتبنتها الممارسة العملية في دول أخرى.

ومع ضرورة استعادة الثقة في مهنة التدقيق وذلك من خلال المحافظة على جودة التدقيق، تأتي هذه الدراسة للتعرف على أثر عناصر مكونات أنظمة الرقابة الداخلية على تدعيم جودة عملية التدقيق الخارجي من أجل دعم الثقة والمصدقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات ومتطلبات مستخدميها.

مشكلة الدراسة

لعل من أهم الأسباب التي أدت لظهور أنظمة الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة إلى آلية تعمل على ضبط العمل وكفاءة العاملين من جهة وسرعة إنجاز الأعمال الخارجية المتعلقة بالمنشأة مثل تدقيق الحسابات، ومن هنا تنحصر مشكلة الدراسة في التعرف على أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على جودة أداء عملية التدقيق الخارجي من قبل مزاولي مهنة تدقيق الحسابات، وبشكل عام تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن الأسئلة التالية:

1. ما مدى درجة التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 بمجالاتها (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة)؟

2. ما مدى درجة التزام مدققي الحسابات الخارجيين بمتطلبات جودة أداء عملية التدقيق؟

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية مكونات نظام الرقابة الداخلية الذي يعد خط الدفاع الرئيس للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتياطية، وما إذا كان لتلك المكونات من دور في تحسين جودة أداء عملية التدقيق الخارجي.

أهداف الدراسة

1. تسليط الضوء على مدى التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بهيكل أنظمة الرقابة الداخلية بمجالاتها (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) وفقاً لنموذج COSO 2013 .
2. التعرف إلى درجة التزام مدققي الحسابات الخارجيين بمتطلبات جودة أداء عملية التدقيق.
3. بيان أثر مكونات هيكل أنظمة الرقابة الداخلية على تحسين جودة أداء عملية التدقيق الخارجي.

الإطار النظري

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة، فهو نظام يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة (نصر وشحاته، 2016 ص 47).

لقد عرفت لجنة إجراءات التدقيق Committee on Auditing Procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية على أنها "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية" (عبد الله، 2015، ص 142). كما وعرفت Organizations of Treadway committee of Sponsoring commission (COSO) الرقابة الداخلية بأنها جميع الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية لرفع الكفاءة الإنتاجية في الشركة وتحقيق الفاعلية (الوردات، 2014، ص 313).

مقومات أنظمة الرقابة الداخلية: يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية تتمثل في الآتي:

1. هيكل تنظيمي كفاء .
2. وجود سياسات وإجراءات لحماية الأصول .
3. وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة البيانات والتقارير المحاسبية .
4. وجود إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية .
5. وجود نظام محاسبي كفاء وفعال .
6. حسن اختيار العاملين وتدريبهم و تقويم أعمالهم .
7. وجود قسم أو إدارة للتدقيق الداخلي .
8. الاعتماد على البرامج المحاسبية المتكاملة .

مكونات الرقابة الداخلية

الخارجية فعندما تتعرض أهداف المنشأة للخطر فإنه يمكن من خلالها اتخاذ الإجراء اللازم وفي الوقت المناسب (لظن، 2016).

5. المراقبة والمتابعة Monitoring

تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وغيرها (حلمي، 2015، ص 212).

جودة التدقيق

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل (من أمثلة ذلك ما حدث في السوق الأمريكية لكل من شركة انرون، وشركة وولد كوم، إذ خضعتا للتدقيق من قبل مكتب آرثر أندرسون) بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق. وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة التدقيق، والتي تمثل مطلباً ضرورياً لأطراف عملية التدقيق (المدقق - الشركة محل التدقيق - المستفيدين من خدمات التدقيق - المنظمات المهنية). وتتبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية (اللهيبي وخلف، 2013):

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
2. الإسهام في تصحيح فجوة التوقعات في التدقيق.
3. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
4. تخفيض صراعات الوكالة.
5. الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
6. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية.
7. أداة تنافسية جيدة.

و يشير (البر واحمد، 2014) أن أهمية جودة تدقيق الحسابات تتمثل من خلال أن مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات يعتمد عليها الكثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ويمكن بيان هذه الأطراف كمايلي:

- مدقق الحسابات.
- إدارة الشركة.
- الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة.
- البنوك والدائنين .
- الهيئات والأجهزة الحكومية.

انبثق عن المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكي (AICPA) وعن لجنة Treadway لجنة تهتم بالرقابة الداخلية عرفت باسم لجنة COSO ومنذ عام 1992 تبنت هذه اللجنة إطار متكامل للرقابة الداخلية، والذي لاقى قبولا عاما حول العالم، وفي 2013/5/14 ذكرت اللجنة العناصر الأساسية للرقابة الداخلية وهي: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة (البواب، 2015).

1. البيئة الرقابية Control Environment

وتتضمن الالتزام بالنزاهة والأخلاقيات، والإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة، وضع هياكل وسلطات ومسؤوليات لتحقيق أهداف الإدارة التي يشرف عليها المجلس، والالتزام بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد الكفؤين، ومساءلة الأفراد حول مسؤولياتهم عن الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف (الجرد، 2013).

2. تقييم المخاطر Risk Assessment

يمثل تقييم خطر التقرير المالي تحليل الإدارة للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر الأمر على القوائم المالية فقط وما يرتبط بها من مخاطر بل يتعدى ذلك إلى جميع الأنشطة، حيث يفترض تحديد العمليات، ومخاطر السوق، ومخاطر الائتمان، ومخاطر التكنولوجيا، ومخاطر مخالفة القوانين، ومخاطر الكوارث (عز الدين، 2015).

3. الأنشطة الرقابية Control Activities

تمثل السياسات والإجراءات التي تضعها المؤسسة وتساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، وتشمل نشاطات السيطرة في المنظمة وإعادة النظر على سير العمل والمتمثلة بمقارنة الأداء الفعلي مع الموازنات، والتوقعات عن أداء الفترات السابقة. وكذلك هي مجموعة السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة وتوفر ضمان في اتخاذ الخطوات اللازمة للتصدي لجميع المخاطر التي تواجه المنظمة. وتشمل الموافقات والترخيص، وعمليات التحقق، والتسويات، والفصل بين الواجبات وغيرها من الأنشطة. وتتكون الأنشطة الرقابية من عدة مبادئ تتمثل في اختيار وتطوير أنشطة للسيطرة، اختيار وتطوير الضوابط العامة على التكنولوجيا، السياسات والإجراءات المتبعة (السامرائي، 2016).

4. المعلومات والاتصالات Information and Communication

يتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود أنظمة معلومات يعتمد عليها وبشكل يغطي كامل نشاطات الوحدة الاقتصادية، وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة للتأكد من أن كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية ذات الصلة بعملها ومسؤولياتهم ضمن النظام وأن الاتصال الفعال يجب أن يكون مفتوح بكافة الاتجاهات وأن يسري من خلال المنشأة عبر مكوناتها وهيكلها، وأن تتوفر للعاملين وسيلة لتوصيل المعلومات الهامة إلى المستويات الأعلى وأن يكون هناك اتصال مفتوح مع الأطراف

الدراسات السابقة

الدراسات العربية

دراسة (السبوع، 2011) " أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية " هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطور بناء هيكل أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية ومعرفة فاعليتها في تحقيق أهداف الرقابة. كما استهدفت أيضاً اختبار أثر عناصر الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة. ولتحقيق أهداف الدراسة اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام 2007 والبالغ عددها (67) شركة، وقد أشارت نتائج الدراسة بشكل عام من خلال اختبار t-test للعينة الواحدة إلى فاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، فيما أظهر تحليل الانحدار المتعدد وجود أثر هام لعناصر الرقابة مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة مع وجود بعض الاستثناءات. وقد تضمنت الدراسة عدداً من التوصيات كان أهمها الاهتمام بمراقبة أنظمة الرقابة الداخلية من خلال إجراء التقييمات المستمرة لتلك الأنظمة بما يسهم في زيادة كفاءتها وفعاليتها.

دراسة (المصدر، 2013) " أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة - هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق ولتحقيق ذلك اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مدققي الحسابات والذين يملكون ترخيصاً لمزاولة المهنة من جمعية مدققي الحسابات في قطاع غزة والذين بلغ عددهم 63 ولقد تم استرداد 48 استبانة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات. وكان من أهم نتائج هذه الدراسة: أن تأكد المدققين من صحة ودقة ومعمولية التقديرات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض المخاطر الملازمة، الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير المالية يسهم في تخفيض مخاطر الرقابة، وأن بذل المدقق للعناية المهنية الكافية واستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية يؤدي لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وجود ارتباط طردي وثيق بين كل من جودة الخدمة، وجودة المدقق، وجودة التقرير، وجودة أداء العمليات، واستقلال المدقق، وجودة التدقيق.

دراسة (عياش، 2014) " دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي "دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية". هدفت الدراسة إلى التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية وتقويم نظم الرقابة الداخلية في شركات الاتصالات اليمنية ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي في شركات الاتصالات اليمنية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي لوضع الإطار النظري للدراسة، كما تم إجراء دراسة ميدانية لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم خلالها جمع البيانات من خلال استبانة وزعت على شركات الاتصالات اليمنية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها

الدراسة: تتمتع شركات الاتصالات اليمنية بهيكل رقابة داخلية جيدة ومقبولة، كما أكدت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الأداء المالي، وأن وجود عناصر رقابة داخلية جيدة يؤدي بالضرورة إلى تحسين الخصائص النوعية للبيانات والمعلومات المالية التي تساعد الإدارة على ترشيد ودعم قراراتها. وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أبرزها: استمرار عملية التحديث والتطوير لهيكل الرقابة الداخلية والالتزام بالسياسات والإجراءات التنظيمية في شركات الاتصالات اليمنية وتحديث تلك السياسات والإجراءات.

دراسة (الشرايري، 2012) " أثر بيئة الضبط والرقابة الداخلية على جودة التدقيق الداخلي لدى البنوك الإسلامية العاملة في الأردن " هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر بيئة الضبط والرقابة الداخلية وفقاً لدليل الحاكمية المؤسسية الصادر عن البنك المركزي الأردني على جودة التدقيق الداخلي لدى البنوك الإسلامية العاملة في الأردن وعددها (4) بنوك، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم توزيع استبانة صممت لهذا الغرض على المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين لتلك البنوك وأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين بصفتهم أعضاء لجنة التدقيق في كل بنك، وقد بلغ عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل (57) استبانة، وتم تحليل بيانات الاستبانة باستخدام الإحصائي (SPSS). وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر لبيئة الضبط والرقابة الداخلية على جودة التدقيق الداخلي وبشكل عام في البنوك الإسلامية العاملة في الأردن. وتوصي الدراسة توفير الدعم من قبل الإدارة العليا للتدقيق الخارجي مما يزيد من جودة التدقيق الداخلي.

دراسة (العدي وصقور، 2014) " مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح " هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات المساهمة، وبيان ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهم في الحد من تلك الممارسات. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اتبع الباحث المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي حيث قام بإعداد استباناً من 160 نسخة تم توزيعها على عينتين من المهنيين ومن الأكاديميين. وباستخدام أدوات التحليل الإحصائي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T-test) والحزمة الإحصائية (SPSS)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك علاقة بين المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية والمتغير التابع ممارسات إدارة الأرباح. حيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما أدى ذلك إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وأوصت الدراسة بفرض إجراءات رقابية من قبل الجهات الرقابية المختصة على الشركات التي تتورط في ممارسات إدارة أرباح ينتج عنها قوائم مالية مضللة، وتفعيل دور لجان التدقيق في الشركات المساهمة وذلك من خلال التأكيد على ضرورة تمتع كافة أعضائها بالاستقلالية وأن يكون لديهم خبرات مالية ومحاسبية.

دراسة (الخالدي، 2015) " مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO " دراسة حالة قطاع غزة " هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في

للشركات يساعد المدقق الخارجي على أداء مهمته، وكذلك أن مشاركة من لهم علاقة بحوكمة الشركات وكفاءة العاملين في الإدارة ووضوح الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات له دور بارز في أداء المدقق الخارجي. وأوصت الدراسة بضرورة قيام مدققي الحسابات القانونيين بمطالبة الشركات ببناء أنظمة رقابة داخلية والعمل على تفعيلها، كذلك ضرورة التأكد من تطبيق عناصرها وفق مقررات لجنة COSO .

الدراسات الأجنبية

دراسة Badara & Saidin (2013) "Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level" هدفت الدراسة

إلى بيان أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على فاعلية التدقيق الداخلي على مستوى الحكومة المحلية بماليزيا. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة أعدت خصيصاً لتحقيق أهداف الدراسة، وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة توصلت الدراسة العديد من النتائج أبرزها أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤثر على فاعلية التدقيق والمدققين الداخليين على مستوى الحكومة المحلية بماليزيا. وأوصت الدراسة بضرورة التأكد من فاعلية نظم الرقابة الداخلية لما له من تأثير مهم على فاعلية التدقيق الداخلي.

دراسة Mary, et.al (2014) "Effects of Internal Control Systems on Financial Performance of Sugarcane Outgrowercompanies in Kenya" هدفت الدراسة إلى فحص أثر

أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي لشركات Sugarcane Outgrowercompanies في كينيا. تكون مجتمع الدراسة من (9) شركات الـ Sugarcane Outgrowercompanies في كينيا، أما عينة الدراسة فقد شملت على المديرين الماليين ورؤساء أقسام التدقيق في الشركات التسعة والبالغ عددهم (18) فرداً . ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة أعدت خصيصاً للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد إجراء عمليات التحليل الإحصائي اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود تأثير إيجابي معنوي لأنظمة الرقابة الداخلية على الأداء المالي لشركات Sugarcane Outgrowercompanies في كينيا. وقد أوصت الدراسة بضرورة تحسين أنظمة الرقابة الداخلية في تلك الشركات.

دراسة AL-Zubi, et.al (2014) "The Extent of Employee's System on the Compliance to the Internal Control Reliability and Creditability of Financial Statements" هدفت الدراسة إلى فحص مدى التزام الموظفين بأنظمة الرقابة الداخلية في

البنوك التجارية الأردنية. تكون مجتمع الدراسة من كافة الموظفين العاملين في البنوك التجارية الأردنية. أما عينة الدراسة فقد شملت (100) موظف من البنوك التجارية الأردنية تم اختيارهم بشكل عشوائي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة أعدت خصيصاً للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد إجراء عمليات التحليل الإحصائي اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها فاعلية

فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي حيث تم توزيع (32) استبانة على عينة الدراسة. أظهرت النتائج التزاماً جيداً بمقومات الرقابة الداخلية بلغ (3.263)، وكان التزام الجامعات الخاصة أكبر تلاها العامة ثم الحكومية، ووجد هناك ضعف في تقييم جودة المراقبة، و تقييم المخاطر، وقدرة نظم المعلومات والاتصال على توفير المعلومات وتوفير تقارير أداء إدارية. وأوصت الدراسة باشتقاق منظومة معيارية من معايير الرقابة الداخلية لمنظمة (COSO) تتلاءم وأنشطة الجامعات، وتبني سياسات لتقييم جودة المراقبة ومتابعتها، والحد من المخاطر بتوزيع الوظائف وفقاً للكفاءة العلمية وذلك لتعزيز الرضا الوظيفي والانتماء المؤسسي، والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

دراسة (مشتهى، 2015) بعنوان "تقييم مدى انسجام أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية مع إطار COSO وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها" هدفت الدراسة إلى تقييم مدى انسجام أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية مع إطار (Committee of Sponsoring organization COSO) وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها. وتم تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بمدى تطبيق مكونات الرقابة الداخلية في عينة الدراسة المتمثلة في (40) شركة مساهمة عامة مدرجة في بورصة فلسطين خلال عام (2013)، كما تم استخدام اختبار One sample T-test وتحليل الإنحدار المتعدد Multiple Regression لاختبار الفرضيات. وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات المساهمة العامة في فلسطين تتسجم مع إطار الرقابة الداخلية المتكامل (COSO) بدرجة مرتفعة. كما وأظهرت النتائج أيضاً وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق مكونات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) على مؤشرات الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين. ومن أهم التوصيات قيام هيئة سوق رأس المال الفلسطينية بإصدار دليل خاص يتضمن إطاراً للرقابة الداخلية بما يتلاءم مع بيئة الأعمال الفلسطينية، بحيث يشمل على مكونات الرقابة الداخلية وعناصرها وفقاً للإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة المنظمات الراعية (COSO) .

دراسة (البواب، 2015) " دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي " هدفت الدراسة إلى التعرف على دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد شمل مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن، ولقد تم تحليل البيانات بواسطة الحزم الإحصائية SPSS واختبار الفرضيات باستخدام (Test-T) واختبار كرونباخ ألفا للتثبت من صدق أداة الدراسة. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك دوراً لعناصر الرقابة الداخلية في أداء المدقق الخارجي، وهذا يعني أن وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة

بعض الدراسات إلى فحص مدى التزام الموظفين بأنظمة الرقابة الداخلية أو التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية أو مدى الالتزام بمقومات الرقابة الداخلية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تأتي هذه الدراسة مختلفة عن غيرها من الدراسات في أنها تحاول معرفة أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء عملية التدقيق الخارجي فقد ركزت هذه الدراسة في التعرف على أثر مكونات أنظمة الرقابة الداخلية على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، وبالتالي حاولت هذه الدراسة معرفة أثر مكونات أنظمة الرقابة الداخلية على جودة عملية التدقيق والتي لم تتطرق إليه الدراسات السابقة. وتم الاستفادة من الدراسات السابقة في التعرف على العديد من الكتب والمراجع العلمية التي تخدم وتثري الدراسة الحالية وكذلك تحديد محاور الدراسة واختيار منهج الدراسة والأساليب الإحصائية المتبعة في هذه الدراسات والكيفية التي تمت فيها معالجة البيانات وتحليلها وتكوين الاستبانة التي تم استخدامها في جمع البيانات. كما وجاءت هذه الدراسة في ظل الاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة الداخلية على اعتبار أنها تلعب دوراً مهماً في تحسين حوكمة الشركات وتساهم في تحسين موثوقية التقارير المالية ولضمان تحقيق أهداف المنشأة. وتتشابه هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في استخدامها للاستبانة كأداة لجمع البيانات.

نموذج الدراسة



تم تحديد متغيرات الدراسة وهي:

أولاً: المتغيرات المستقلة: وتشمل مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO 2013 وهي: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة.

ثانياً: جودة أداء عملية التدقيق بأبعادها (جودة الخدمة، جودة المدقق، جودة التقرير، جودة أداء العمليات، استقلال المدقق) بالاستناد إلى (المصدر، 2013).

أنظمة الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية لا تعزى لمتغيرات (الجنس، العمر، المهنة، وما إلى ذلك)، ولكن في الغالب، تعزى إلى أنظمة الرقابة الداخلية الصيقة المعتمدة، والمثبتة من قبل الإدارة. وأوصت الدراسة بضرورة اتباع إدارة الشركة سياسات توظيف محدودة من أجل تطبيق نظم الرقابة الداخلية بكفاءة وفاعلية، كذلك أوصت الدراسة بضرورة أن تكون نظم الرقابة الداخلية قابلة للتطبيق وسهلة الفهم.

دراسة "The effectiveness of (2014) Ayagre, et..al Internal Control Systems of Banks The Case of Ghanaian Banks"

هدفت الدراسة إلى تقييم البيئة الرقابية والنشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية بالبنوك الغانية من خلال استخدام مبادئ واتجاهات committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) . تكون مجتمع الدراسة من كافة المديرين ومديري التدقيق العاملين في البنوك الغانية. أما عينة الدراسة فقد شملت (30) مديراً ومديراً للتدقيق من أصل (50) مديراً ومديراً للتدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانته أعدت خصيصاً للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد إجراء عمليات التحليل الإحصائي اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها وجود ضوابط قوية في بيئة الرقابة ومكونات النشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية بالبنوك في غانا. وأوصت الدراسة بضرورة إلزام البنوك بتقييم وتحسين هيكل نظم الرقابة الداخلية.

دراسة "Internal Control and Stock Price Crash Risk: Evidence from China" (2017) Chan Jun

هدفت هذه الدراسة إلى فحص الدور الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية ومكوناتها الخمسة (أي بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، وأنشطة المراقبة، والمعلومات والاتصالات، والمراقبة) في التخفيف من مخاطر انهيار أسعار الأسهم في المستقبل وذلك باستخدام مجموعة بيانات فريدة من الصين. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أنظمة الرقابة الداخلية ترتبط سلباً مع خطر انهيار أسعار الأسهم في المستقبل. على وجه التحديد بيئة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمراقبة ترتبط سلباً مع خطر انهيار أسعار الأسهم في المستقبل. بالإضافة إلى ذلك فإن الارتباط السلبى بين الرقابة الداخلية وخطر انهيار الأسهم هو أكثر وضوحاً في الشركات ذات الحوكمة الداخلية والخارجية الضعيفة. وأوصت الدراسة بضرورة التحسين المستمر لهيكل نظم الرقابة الداخلية والتأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

التعليق على الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة دور وأثر أنظمة الرقابة الداخلية من جوانب مختلفة فبعضها هدف للتعرف على أثر أنظمة الرقابة الداخلية على أداء الشركة وقيمتها وكذلك معرفة أثرها على أهداف الرقابة أو رفع كفاءة الأداء المالي لتلك الشركات وبعضها ركز على معرفة أثرها على جودة وفاعلية وظيفة التدقيق الداخلي أو الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتناول بعضها تقييم البيئة الرقابية والنشاطات الرقابية في أنظمة الرقابة الداخلية وكذلك هدفت

فرضيات الدراسة

بالاعتماد على أسئلة الدراسة وأنموذجها تم صياغة عدة فرضيات رئيسية التي سيجرى اختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات من خلالها وذلك على النحو الآتي:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات.

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ لبيئة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ لتقدير المخاطر وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ لأنشطة الرقابة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ للمعلومات والاتصالات وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ للمراقبة والمتابعة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: اقتصرَت الدراسة على مزاولي مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية.
- الحدود الزمانية: تم جمع البيانات المتعلقة بهذه الدراسة من 2017/3/1 وحتى 2017/4/15.
- الحدود البشرية: تم تطبيق هذه الدراسة على عينة من مزاولي مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية.

مصطلحات الدراسة

نظام الرقابة الداخلية: عرفت Committee of Sponsoring Organizations (COSO) الرقابة الداخلية بأنها جميع الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية لرفع الكفاءة الإنتاجية في الشركة وتحقيق الفاعلية (الوردات، 2014، ص313).

جودة التدقيق: لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة فقد عرفها (De Angelo) بأنها احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني

باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعمليات، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره (عبد العزيز، 2016).

منهجية البحث

قام الباحث باتباع المنهج الوصفي الارتباطي لملاءمته لأغراض هذه الدراسة، وهو المنهج الذي يهتم بالظاهرة كما هي في الواقع، ويعمل على وصفها وتحليلها وربطها بالظواهر الأخرى، حيث اعتمد الباحث على مصادر المعلومات ذات الصلة بموضوع الدراسة وتحليلها، ثم تجميع البيانات عن طريق الاستبانة، التي تم إعدادها بناء على الإطار النظري والدراسات السابقة دراسة (المصدر، 2013).

مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الضفة الغربية في فلسطين وعددهم (194) حيث قام الباحث بتوزيع (110) استبانة وقد استردت منها (90) استبانة أي بنسبة 81%، وبهذا تكون عينة الدراسة قد تم اختيارها بالطريقة العشوائية الطبقية، وفيما يلي وصف لخصائص عينة الدراسة حسب متغيراتها:

جدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها الديمغرافية			
المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	67	74.4
	أنثى	23	25.6
المؤهل العلمي	دون البكالوريوس	8	8.9
	بكالوريوس	63	70.0
	دبلوم عالي	3	3.3
التخصص	ماجستير	14	15.6
	دكتوراه	2	2.2
	محاسبية	74	82.2
	إدارة أعمال	7	7.8
سنوات الخبرة	إدارة عامة	2	2.2
	علوم مالية ومصرفية	7	7.8
	أقل من 5 سنوات	6	6.7
	من 5-10 سنوات	33	36.7
	من 11-15 سنة	12	13.3
الشهادات المهنية	16-20 سنة	16	17.8
	20 سنة فأكثر	23	25.5
	CPA	10	11.1
	ACPA	30	33.3
عدد الدورات التدريبية المسمى الوظيفي	CIA	6	6.7
	لا يوجد	44	48.9
	من 1-4 دورات	38	42.2
	من 5-8 دورات	28	31.1
	8 دورات فأكثر	24	26.7
	مدقق حسابات رئيسي	39	43.3
المسمى الوظيفي	مساعد مدقق	4	4.4
	مدير تدقيق	23	25.6
	صاحب أو شريك مكتب تدقيق	24	26.7
المجموع		90	100

أداة الدراسة

تصميم الاستبانة حسب مقياس ليكرت خماسي الأبعاد وقد بينت الفقرات وأعطيت الأوزان كما هو آت:

جدول (2) درجات التصحيح حسب مقياس ليكرت الخماسي					
الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

وقد استخدم الباحث المتوسطات الحسابية التالية :

(أكثر من 3.5) درجة كبيرة

(من 2.50 وأقل من 3.5) درجة متوسطة

(أقل من 2.5) درجة قليلة

وفيما يلي عرضاً لنتائج الدراسة:

نتائج السؤال الأول

والذي ينص على: ما مدى درجة التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة

في بورصة فلسطين بهياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO

2013 بمجالاتها (البيئة الرقابية ، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية،

المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) ؟

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية

والانحراف المعياري ودرجة الاستجابة لكل فقرة من فقرات مجالات هيكل

أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 وفيما يلي بيان ذلك :

جدول رقم (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 للمجال الأول (البيئة الرقابية)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
7	وجود لجنة تدقيق تشرف على أنظمة الرقابة الداخلية.	4.21	0.82	كبيرة
2	تحديد مستوى الكفاءة والمؤهلات المطلوبة للوظائف في الشركة.	4.13	0.75	كبيرة
8	وجود هيكل تنظيمي قادر على التعامل مع التغيرات في محيط الشركة.	4.04	1.00	كبيرة
3	وجود سياسات تتعلق بإدارة الموارد البشرية.	3.88	0.98	كبيرة
4	وجود تفويض واضح للصلاحيات والمسؤوليات بما يتناسب مع أهداف الشركة.	3.52	1.18	كبيرة
5	وجود تواصل وتفاعل بين الإدارة العليا والإدارات والفروع.	3.17	0.97	متوسطة
6	وجود مجلس إدارة يتسم بالكفاءة والفاعلية.	2.65	1.18	متوسطة
1	وجود نظام سلوكي أخلاقي يرسخ النزاهة والقيم الأخلاقية.	2.35	1.28	قليلة
	الدرجة الكلية للمجال الأول (البيئة الرقابية)	3.49	0.61	متوسطة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (3) ما يلي : إن درجة بيئة الرقابة

الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 كانت ما بين القليلة والكبيرة. فقد

تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (2.35) إلى (4.21) وهما

قام الباحث باستخدام أداة الدراسة (الاستبانة) وذلك بعد مراجعة أدبيات الدراسة والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، وتكونت الأداة في صورتها النهائية من محورين و(54) فقرة تبحث في أثر مكونات هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على جودة أداء عملية التدقيق الخارجي.

صدق الأداة

لضمان سلامة أسئلة الدراسة ، فقد تم التحقق من صدق الأداة عن طريق عرضها على مجموعة من المحكمين ذوي الاختصاص والخبرة في مجال العلوم الإدارية والاقتصادية، وطلب منهم إبداء الرأي حول فقرات الاستبانة وذلك بالحذف والتعديل واقتراح فقرات جديدة ومناسبة الأداة لموضوع الدراسة، وبناء على ملاحظات المحكمين تم تعديل أداة الدراسة فأصبحت بصورتها النهائية مكونة من (54) فقرة .

ثبات الأداة

من أجل استخراج معامل الثبات للأداة، تم استخدام معادلة كرونباخ ألفا من أجل تحديد الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة فبلغت (0.943) للمحور الأول (أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013) و (0.952) للمحور الثاني (جودة عملية التدقيق) وتشير هذه القيم أن الأداة تتمتع بدرجة ثبات مناسبة وتفي بأغراض هذه الدراسة.

إجراءات الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية
- تحديد أفراد عينة الدراسة
- قام الباحث بتوزيع الاستبانات على عينة الدراسة
- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

المعالجة الإحصائية

بعد جمع البيانات، وترميزها، ومعالجتها بالطرق الإحصائية المناسبة، وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS ، فقد استخدم الباحث التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ، واختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) ، ومعادلة كرونباخ ألفا .

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

نتائج أسئلة الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى أثر أبعاد هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على جودة أداء عملية التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق فتي الضفة الغربية)، ومن أجل تحقيق ذلك استخدم الباحث استبانته مؤلفة من محورين و (54) فقرة تم توزيعها على عينة مؤلفة من (110) فرداً من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الضفة الغربية في فلسطين استجاب منهم (90) فرداً لأداة الدراسة. هذا وقد تم

أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي

كبيرة	0.76	4.07	وجود الضوابط المعنية بصحة ودقة التسجيل والتحويل واكتمال المستندات.	3
كبيرة	0.98	3.55	وجود سياسات وإجراءات لضمان مراجعة الأداء الفعلي مقارناً مع المخطط أو مقارنة الشركة مع غيرها أو المقارنة التاريخية لأداء الشركة.	2
متوسطة	1.03	3.47	وجود سياسات وإجراءات لضمان الالتزام بالتوجيهات الإدارية.	1
كبيرة	0.55	3.96	الدرجة الكلية للمجال الثالث (أنشطة الرقابة)	

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (5) ما يلي : إن درجة أنشطة الرقابة وفقاً لنموذج COSO 2013 كانت ما بين المتوسطة والكبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.47) إلى (4.26) وهما الفئرتان (وجود سياسات وإجراءات لضمان الالتزام بالتوجيهات الإدارية) و(التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة أنشطة الرقابة وفقاً لنموذج COSO 2013 كانت كبيرة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.96).

كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (5) وجود درجة كبيرة من التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة ، ووجود سياسات وإجراءات لضمان الفصل بين المهام المتعارضة، وجود الضوابط المادية المتعلقة بحماية وسلامة الموجودات والسجلات.

جدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 للمجال الرابع (المعلومات والاتصالات)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
7	وجود آليات لمعالجة ومتابعة الاتصالات الواردة من الأطراف الخارجية.	4.22	0.79	كبيرة
6	توفير قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة واختراقات.	3.95	0.81	كبيرة
1	إيجاد آليات للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية.	3.78	1.02	كبيرة
3	وضع آلية لتزويد المدراء بالمعلومات اللازمة لهم	3.73	0.96	كبيرة
2	تحديد المعلومات الخاصة بالبيئة الداخلية ورفع التقارير الخاصة بها	3.72	0.99	كبيرة
4	عرض المعلومات بطريقة مناسبة.	3.40	0.99	متوسطة
5	وجود خطة إستراتيجية لتطوير أنظمة المعلومات.	3.01	1.07	متوسطة
	الدرجة الكلية للمجال الرابع (المعلومات والاتصالات)	3.69	0.62	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (6) ما يلي : إن درجة معلومات الاتصال وفقاً لنموذج COSO 2013 كانت ما بين المتوسطة والكبيرة فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.01) إلى (4.22) وهما الفئرتان (وجود خطة إستراتيجية لتطوير أنظمة المعلومات) و(وجود آليات لمعالجة ومتابعة الاتصالات الواردة من الأطراف الخارجية) وتشير هذه

الفئرتان (وجود نظام سلوكي أخلاقي يرسخ النزاهة والقيم الأخلاقية) و(وجود لجنة تدقيق تشرف على أنظمة الرقابة الداخلية) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة بيئة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 كانت متوسطة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.49). كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (3) وجود درجة كبيرة من وجود لجنة تدقيق تشرف على أنظمة الرقابة الداخلية، وتحديد مستوى الكفاءة والمؤهلات المطلوبة للوظائف في الشركة، ووجود هيكل تنظيمي قادر على التعامل مع التغيرات في محيط الشركة.

جدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 للمجال الثاني (تقييم المخاطر)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	تحديد المخاطر ودراستها وتحليلها لتحديد كيفية إدارتها.	4.04	1.06	كبيرة
2	وضع الآليات المتعلقة بتحديد المخاطر المتأية من مصادر داخلية.	3.92	1.15	كبيرة
6	وجود دائرة خاصة بإدارة المخاطر ضمن الهيكل التنظيمي للشركة.	3.63	1.03	كبيرة
4	تحديد المخاطر الرئيسية لكل هدف رئيسي على مستوى مراكز العمل	3.52	0.92	كبيرة
5	تقييم احتمال حدوث الخطر .	3.33	0.94	متوسطة
3	وضع الآليات المتعلقة بتحديد المخاطر المتأية من مصادر خارجية.	3.30	1.04	متوسطة
	الدرجة الكلية للمجال الثاني (تقييم المخاطر)	3.62	0.69	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (4) ما يلي : إن درجة تقدير المخاطر وفقاً لنموذج COSO 2013 كانت ما بين المتوسطة والكبيرة فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.30) إلى (4.04) وهما الفئرتان (وضع الآليات المتعلقة بتحديد المخاطر المتأية من مصادر خارجية) و (تحديد المخاطر ودراستها وتحليلها لتحديد كيفية إدارتها) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة تقدير المخاطر وفقاً لنموذج COSO 2013 كانت كبيرة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.62).

كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (4) وجود درجة كبيرة من تحديد المخاطر ودراستها وتحليلها لتحديد كيفية إدارتها ، ووضع الآليات المتعلقة بتحديد المخاطر المتأية من مصادر داخلية، وجود دائرة خاصة بإدارة المخاطر ضمن الهيكل التنظيمي للشركة.

جدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 للمجال الثالث (أنشطة الرقابة)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
4	التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة.	4.26	0.68	كبيرة
6	وجود سياسات وإجراءات لضمان الفصل بين المهام المتعارضة.	4.23	0.80	كبيرة
5	وجود الضوابط المادية المتعلقة بحماية وسلامة الموجودات والسجلات.	4.20	0.78	كبيرة

نتائج السؤال الثاني

والذي ينص على ما مدى درجة التزام مدقي الحسابات الخارجيين بمتطلبات جودة أداء عملية التدقيق؟

ومن أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الاستجابة لكل فقرة من فقرات مجالات جودة عملية التدقيق وهي (جودة الخدمة، وجودة المدقق، وجودة التقرير، وجودة أداء العمليات) وفيما يلي بيان ذلك :

جدول رقم(8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لجودة عملية التدقيق للمجال الأول (جودة الخدمة)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	يبادر المدققون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب.	3.62	1.10	كبيرة
4	تفي المعلومات حول خطة العمل باحتياجات مستخدمي المعلومات	3.51	1.01	كبيرة
3	يقدم المدققون العون والمساعدة للعملاء.	3.34	1.13	متوسطة
2	يجيب المدققون عن أي استفسار من قبل العملاء.	3.06	1.18	متوسطة
	الدرجة الكلية للمجال الأول (جودة الخدمة)	3.38	0.87	متوسطة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (8) ما يلي : إن درجة جودة الخدمة في عملية التدقيق كانت ما بين المتوسطة والكبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين(3.06) إلى (3.62) وهما الفقرتان (يجيب المدققون عن أي استفسار من قبل العملاء) و (يبادر المدققون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة جودة الخدمة في عملية التدقيق كانت متوسطة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.38). كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (8) وجود درجة كبيرة من وجود يبادر المدققون لتقديم خدمات التدقيق عند الطلب ، و تفي المعلومات حول خطة العمل باحتياجات مستخدمي المعلومات.

جدول رقم(9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لجودة عملية التدقيق للمجال الثاني (جودة المدقق)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
3	يتمتع المدققون بدرجة عالية من الكفاءة المهنية.	4.31	0.77	كبيرة
4	يتحلى المدققون بالأدب والأخلاق الحميدة.	4.27	0.74	كبيرة
2	القدرة على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المالية.	4.21	0.85	كبيرة
1	الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق.	3.98	0.75	كبيرة
	الدرجة الكلية للمجال الثاني (جودة المدقق)	4.05	0.55	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (9) ما يلي : إن درجة جودة التدقيق في عملية التدقيق كانت جميعها كبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين(3.98) إلى (4.31) وهما الفقرتان (الأداء الجيد للمدقق بعد عملية التدقيق) و (يتمتع المدققون بدرجة عالية من الكفاءة

النتيجة إلى أن درجة معلومات الاتصال وفقا لنموذج COSO 2013 كانت كبيرة، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.69).

كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (6) وجود درجة كبيرة من وجود آليات لمعالجة ومتابعة الاتصالات الواردة من الأطراف الخارجية ، وتوفير قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات الخاصة بأية مخالفة واختراقات، إيجاد آليات للحصول علي المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية.

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (7) ما يلي : إن درجة المراقبة والمتابعة وفقا لنموذج COSO 2013 كانت جميعها كبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين(3.81) إلى (4.22) وهما الفقرتان (يتم تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من خلال خبير) و(اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة لمكونات الرقابة الداخلية) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة المراقبة والمتابعة وفقا لنموذج COSO 2013 كانت كبيرة، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.00).

جدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO 2013 للمجال الخامس (المراقبة والمتابعة)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة لمكونات الرقابة الداخلية .	4.22	0.80	كبيرة
2	اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية	4.12	0.87	كبيرة
3	وجود تقييم ذاتي لأنظمة الرقابة.	4.04	1.02	كبيرة
5	تعديل التقييم بشكل متوافق مع مستوى الخطر.	3.82	1.00	كبيرة
4	يتم تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من خلال خبير	3.81	0.98	كبيرة
	الدرجة الكلية للمجال الخامس (المراقبة والمتابعة)	4.00	0.64	كبيرة

كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (7) وجود درجة كبيرة من اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة لمكونات الرقابة الداخلية ، واختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، ووجود تقييم ذاتي لأنظمة الرقابة.

أما بالنسبة للدرجة الكلية لمستوى درجة التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بهيكل أنظمة الرقابة الداخلية بمجالاتها (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) وفقا لنموذج COSO 2013 وهي عبارة عن متوسط المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجات الكلية لمجالات هيكل أنظمة الرقابة الداخلية فقد جاءت بمتوسط حسابي قدره (3.75) وانحراف معياري (0.62) حيث تشير هذه النتيجة الى وجود درجة التزام كبيرة بهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO 2013 في تلك الشركات.

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (11) ما يلي : إن درجة جودة أداء العمليات في عملية التدقيق كانت ما بين المتوسط والكبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.51) إلى (4.32) وهما الفئرتان (شعور العملاء بالثقة والأمان بأعمال التدقيق) و (تؤثر قرارات المدققين في جودة العمليات) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة جودة أداء العمليات في عملية التدقيق كانت كبيرة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.11). كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (11) وجود درجة كبيرة من تأثير قرارات المدققين في جودة العمليات ، و يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله ، و يحرص مكتب التدقيق على إقامة الاتصال والتواصل مع عملائه.

جدول رقم (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لجودة عملية التدقيق للمجال الخامس (استقلال المدقق)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
1	يحصل المدققون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم.	4.32	0.71	كبيرة
3	يتفهم المدققون مشكلات العملاء ويبدون اهتماماً كافياً.	4.26	0.73	كبيرة
4	القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية.	4.24	0.81	كبيرة
2	يحرص المدققون على توفير الاهتمام الشخصي للعميل.	4.21	0.78	كبيرة
	الدرجة الكلية للمجال الخامس (استقلال المدقق)	4.26	0.69	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (12) ما يلي : إن درجة استقلال المدقق في عملية التدقيق كانت جميعها كبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (4.21) إلى (4.32) وهما الفئرتان (يحرص المدققون على توفير الاهتمام الشخصي للعميل) و (يحصل المدققون على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة استقلال المدقق في عملية التدقيق كانت كبيرة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.26).

كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (11) وجود درجة كبيرة من حصول المدققين على الدعم الكافي من الإدارة للقيام بأعمالهم ، و يتفهم المدققون مشكلات العملاء ويبدون اهتماماً كافياً ، و القدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية.

أما بالنسبة للدرجة الكلية لجودة عملية التدقيق فقد جاءت بمتوسط حسابي قدره (3.98) وانحراف معياري (0.66) وهي عبارة عن متوسط المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجات الكلية لمجالات جودة عملية التدقيق، حيث تشير هذه النتيجة على وجود درجة التزام كبيرة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين بمتطلبات جودة أداء عملية التدقيق.

المهنية) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة جودة المدقق في عملية التدقيق كانت كبيرة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.05). كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (9) وجود درجة كبيرة من تمتع المدققون بدرجة عالية من الكفاءة المهنية ، و تحلي المدققون بالأدب والأخلاق الحميد، و قدرة المدقق على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المالية.

جدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لجودة عملية التدقيق للمجال الثالث (جودة التقرير)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
2	الثقة في التقارير والمستندات والقوائم المالية.	4.21	0.71	كبيرة
1	تفي محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء وأصحاب العلاقة.	4.18	0.77	كبيرة
5	تساعد تقارير التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة.	3.90	1.00	كبيرة
4	تفيد المعلومات ضمن تقارير التدقيق متخذتي القرارات.	3.80	0.91	كبيرة
3	يتم إعداد وتجهيز التقارير في الوقت المناسب.	3.32	0.86	متوسطة
	الدرجة الكلية للمجال الثالث (جودة التقرير)	4.11	0.61	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (10) ما يلي : إن درجة جودة التقرير في عملية التدقيق كانت ما بين المتوسط والكبيرة . فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.32) إلى (4.21) وهما الفئرتان (يتم إعداد وتجهيز التقارير في الوقت المناسب) و (الثقة في التقارير والمستندات والقوائم المالية) وتشير هذه النتيجة إلى أن درجة جودة التقرير في عملية التدقيق كانت كبيرة ، وذلك بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (4.11).

كذلك يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (10) وجود درجة كبيرة من الثقة في التقارير والمستندات والقوائم المالية ، و تفي محتويات تقارير التدقيق بمتطلبات العملاء وأصحاب العلاقة، و تساعد تقارير التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة.

جدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لجودة عملية التدقيق للمجال الرابع (جودة أداء العمليات)				
رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
2	تؤثر قرارات المدققين في جودة العمليات.	4.32	0.71	كبيرة
4	يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله.	4.26	0.73	كبيرة
5	يحرص مكتب التدقيق على إقامة الاتصال والتواصل مع عملائه.	4.24	0.81	كبيرة
3	يفي مكتب التدقيق بوعوده للعملاء في الوقت المحدد ويراعي ظروفهم.	4.21	0.78	كبيرة
1	شعور العملاء بالثقة والأمان بأعمال التدقيق.	3.51	0.99	كبيرة
	الدرجة الكلية للمجال الرابع (جودة أداء العمليات)	4.11	0.61	كبيرة

نتائج فرضيات الدراسة

أولاً: نتائج فرضية الدراسة الرئيسية

والتي تنص على: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات. ومن أجل فحص صحة الفرضية، فقد استخدم تحليل الانحدار (Regression) ونتائج الجدول التالي توضح ذلك:

جدول رقم (13) نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي							
المصدر	مجموع المربعات الحرة	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	معامل الارتباط
الانحدار	18.861	1	18.861	156.371	*0.00	0.640	0.800
الخطأ	10.614	88	0.121				
المجموع	29.475	89					

* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (156.371) ومستوى دلالة (0.000) عند درجات حرية (1 و 88) وهذا يوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لهيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي. أما القوة التفسيرية للنموذج (R2) فقد بلغت (0.640) ومعامل ارتباط (R) يساوي (0.800) مما يعني أن فقرات المتغير المستقل (هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013) تفسر ما مقداره 64.0% من المتغير التابع (تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي).

ثانياً: نتائج فرضية الدراسة الفرعية الأولى

والتي تنص على: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لبيئة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات. ومن أجل فحص صحة الفرضية، فقد استخدم تحليل الانحدار (Regression) ونتائج الجدول التالي توضح ذلك:

جدول رقم (14) نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار أثر بيئة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي							
المصدر	مجموع المربعات الحرة	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	معامل الارتباط
الانحدار	11.041	1	11.041	52.709	*0.00	0.375	0.612
الخطأ	18.433	88	.209				
المجموع	29.475	89					

* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (52.709) ومستوى دلالة (0.000) عند درجات حرية (1 و 88) وهذا يوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لبيئة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات. أما القوة التفسيرية للنموذج (R2) فقد بلغت (0.375) ومعامل ارتباط (R) يساوي 0.612 مما يعني أن فقرات المتغير المستقل (بيئة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013) تفسر ما مقداره 37.5% من المتغير التابع (تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي).

ثالثاً: نتائج فرضية الدراسة الفرعية الثانية

والتي تنص على: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لتقدير المخاطر وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات. ومن أجل فحص صحة الفرضية، فقد استخدم تحليل الانحدار (Regression) ونتائج الجدول التالي توضح ذلك:

جدول رقم (15) نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار أثر لتقدير المخاطر وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي							
المصدر	مجموع المربعات الحرة	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	معامل الارتباط
الانحدار	12.124	1	12.124	61.492	*0.00	0.411	0.641
الخطأ	17.350	88	.197				
المجموع	29.475	89					

* (دال إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$)

أثر هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي

جدول رقم (17) نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار أثر المعلومات والاتصالات وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي						
المصدر	مجموع المربعات الحرة	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة (R2)	معامل الارتباط
الانحدار	1	1	13.668	76.099	*0.000	0.464
	88	88	0.180			
	89	89	29.475			0.681

* (دال إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق ان قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (76.099) ومستوى دلالة (0.000) عند درجات حرية (1 و 88) وهذا يوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \geq 0.05$ للمعلومات والاتصالات وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات. أما القوة التفسيرية للنموذج (R2) فقد بلغت (464) ومعامل ارتباط (R) يساوي 0.681 مما يعني أن فقرات المتغير المستقل (المعلومات والاتصالات) تفسر ما مقداره 46.4% من المتغير التابع (تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي).

سادساً : نتائج فرضية الدراسة الفرعية الرابعة

والتي تنص على: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$ للمراقبة والمتابعة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات ومن أجل فحص صحة الفرضية ، فقد استخدم تحليل الانحدار (Regression) ونتائج الجدول التالي توضح ذلك:

جدول رقم (18) نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار أثر المراقبة والمتابعة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي						
المصدر	مجموع المربعات الحرة	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	معامل الارتباط
الانحدار	1	1	16.860	117.612	*0.000	0.572
	88	88	0.143			
	89	89	29.475			0.756

* (دال إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (61.492) ومستوى دلالة (0.000) عند درجات حرية (1 و 88) وهذا يوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$ لتقدير المخاطر وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات. أما القوة التفسيرية للنموذج (R2) فقد بلغت (0.411) ومعامل ارتباط (R) يساوي 0.641 وهي قوة تفسيرية قوية مما يعني أن فقرات المتغير المستقل (تقدير المخاطر) تفسر ما مقداره 41.1% من المتغير التابع (تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي).

رابعاً : نتائج فرضية الدراسة الفرعية الثالثة

والتي تنص على: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$ لأنشطة الرقابة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات

ومن أجل فحص صحة الفرضية ، فقد استخدم تحليل الانحدار (Regression) ونتائج الجدول التالي توضح ذلك:

جدول رقم (16) نتائج تحليل الانحدار (Regression) لاختبار أثر أنشطة الرقابة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي						
المصدر	مجموع المربعات الحرة	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة	معامل الارتباط
الانحدار	1	1	11.906	59.640	*0.000	1
	88	88	0.200			
	89	89	29.475			11.906

* (دال إحصائياً عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$)

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق ان قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (59.640) ومستوى دلالة (0.000) عند درجات حرية (1 و 88) وهذا يوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$ لأنشطة الرقابة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات. أما القوة التفسيرية للنموذج (R2) فقد بلغت (0.404) ومعامل ارتباط (R) يساوي 0.636 مما يعني أن فقرات المتغير المستقل (أنشطة الرقابة) تفسر ما مقداره 40.4% من المتغير التابع (تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي).

خامساً : نتائج فرضية الدراسة الفرعية الرابعة

والتي تنص على: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$ للمعلومات والاتصالات وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات ومن أجل فحص صحة الفرضية ، فقد استخدم تحليل الانحدار (Regression) ونتائج الجدول التالي توضح ذلك:

النتيجة لأهمية متابعة وتقييم هيكل نظم الرقابة الداخلية، وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Chan Jun، 2017).

توصيات الدراسة

1. ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة بمتابعة تقييم وتحسين هيكل أنظمة الرقابة الداخلية مما يسهم في زيادة فعاليتها وكفاءتها بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منها.
2. المساهمة في رفع مستوى الكفاءة والمهنية للعاملين في مهنة تدقيق الحسابات من خلال التدريب ومراقبة الجودة.
3. المساهمة في رفع مستوى الكفاءة والمهنية للعاملين في وظيفة التدقيق الداخلي من خلال التدريب المستمر.
4. ضرورة تفعيل دور لجان التدقيق كإحدى آليات حوكمة الشركات للإشراف على أنظمة الرقابة الداخلية.
5. إجراء البحوث المحاسبية بشكل عام والرقابية بشكل خاص من أجل تطوير العمل الرقابي في هذا المجال.
6. ضرورة أن يتوافر في موظفي الرقابة الداخلية عنصر الاستقامة والقيم الأخلاقية والالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في الشركة.

المراجع

المراجع العربية

- البر، مصباح و احمد، موسى، (2014) مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم - 2014، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (17)، العدد (1)، ص 175 - 158.
- البواب، عاطف، (2015). دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة (COSO) في تحسين أداء المدقق الخارجي - دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين -، مجلة دراسات - العلوم الإدارية، المجلد (42)، العدد (2)، ص 373 - 388.
- الجرد، رشا، (2013). أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية (دراسة ميدانية في سوريا)، المجلة الجامعة، العدد (15)، المجلد (3)، ص 217 - 244.
- الخالدي، ناهض، (2015). مدى التزام مؤسسات التعليم العالي في فلسطين بمقومات الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO "دراسة حالة قطاع غزة"، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 17، العدد 1، ص 291 - 324.
- السامرائي، محمد، (2016). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- السبوع، سليمان، (2011). أثر الرقابة هيكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، ص 103 - 117.

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق ان قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (117.612) ومستوى دلالة (0.000) عند درجات حرية (1 و 88) وهذا يوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ للمراقبة والمتابعة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات. أما القوة التفسيرية للنموذج (R²) فقد بلغت (0.572) ومعامل ارتباط (R) يساوي 0.756 مما يعني أن فقرات المتغير المستقل (المراقبة والمتابعة) تفسر ما مقداره 57.2% من المتغير التابع (تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي).

النتائج والتوصيات

نتائج الدراسة

توصلت الدراسة بعد تحليل البيانات إلى العديد من النتائج والتوصيات وفيما يلي أهمها:

1. يوجد درجة التزام كبيرة من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بهيكل أنظمة الرقابة الداخلية بمجالاتها (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة والمتابعة) ويعزو الباحث تلك النتيجة لإدراك ووعي تلك الشركات بأهمية أنظمة الرقابة الداخلية، كما وتتسجم هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (مشتهى، 2015).
1. يوجد درجة التزام كبيرة من قبل مدققي الحسابات الخارجيين بمتطلبات جودة أداء عملية التدقيق. ويعزو الباحث ذلك إلى إدراك مدققي الحسابات الخارجيين لأهمية تلك المتطلبات لضمان تقديم خدمة التدقيق الخارجي بدرجة عالية من الجودة.
2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبيئة الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي ويعزو الباحث ذلك إلى إدراك الممارسين لمهنة تدقيق الحسابات لأهمية الالتزام بدليل السلوك الأخلاقي لمهنة تدقيق الحسابات وتتسجم هذه النتيجة نتيجة مع نتائج دراسة (المصدر، 2013) ودراسة (الخالدي، 2015) ودراسة (Ayagre, et..al، 2014).
3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم المخاطر وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي، ويعزو الباحث ذلك إلى إدراك إدارة الشركة لأهمية تقييم المخاطر المرتبطة بإعداد القوائم المالية ومخاطر السوق، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (البواب، 2015) ودراسة (Chan Jun (2017).
4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأنشطة الرقابة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي، ويفسر الباحث ذلك لإراك الشركات لأهمية امتلاك سياسات وإجراءات تضمن تنفيذ الأنظمة والتعليمات، وتتفق نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Chan Jun، 2017) ودراسة (Ayagre, et..al، 2014).
5. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمعلومات والاتصالات وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي، ويعزو الباحث ذلك لإدراك الشركات لأهمية امتلاك أنظمة المعلومات والاتصالات بما يضمن توفير قنوات اتصالات فعالة على كافة المستويات الإدارية، وتتسجم نتيجة هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Chan Jun، 2017).
6. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراقبة والمتابعة وفقاً لنموذج COSO 2013 على تحسين جودة أداء التدقيق الخارجي، ويفسر الباحث تلك

المراجع الأجنبية

AL-Zubi, Z; Shaban, O.S & Hamdallah, M.E. (2014). The Extent of Employee's Compliance to the Internal Control System on the Reliability and Creditability of Financial Statements. *Journal of Scientific Research & Reports*, 3(7): 939-952.

Ayagre, P.; Appiah-Gyamerah, I. & Nartey, J. (2014). "The effectiveness of Internal Control Systems of banks: The case of Ghanaian banks". *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4 (2): 377 – 389.

Badara, M.S & Saidin, S.Z. (2013). Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4 (1): 16-23

Chen, Jun, Chan, Kam C. (2017). Internal Control and Stock Price Crash Risk: Evidence from China. *European Accounting Review*, Vol. 26, Issue 1, , p125-152.

Mary, M; Albert, O & Byaruhanga, J. (2014). Effects of Internal Control Systems on Financial Performance of Sugarcane outgrower companies in Kenya. *Journal of Business and Management*, 16 (12): 62 – 73.

الشرايري، جمال، (2012). أثر بيئة الضبط والرقابة الداخلية على جودة التدقيق الداخلي لدى البنوك الإسلامية العاملة في الأردن، *المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية*، المجلد 10، العدد 4، ص ص 407 – 427.

العدي ، إبراهيم وصقور، رنا، (2014). مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية* المجلد (36) العدد (3) ص ص 387 – 404.

المصدر، مرشد، (2013). أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق (دارسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)، *دراسة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.*

اللهيبي، إسراء وخلف، صلاح، (2013). نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، *مجلة دراسات محاسبية و مالية ، المجلد (8)، العدد (23) .*

الوردات، خلف، (2014). دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن (IIA)، ط1 ، عمان: مؤسسة الورق للنشر والتوزيع.

حلمي، أحمد، (2015). مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن.

عبد العزيز، جعفر، (2016). مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة -دراسة ميدانية-، *مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (17)، العدد (1)، ص ص : 42- 56.*

عز الدين، عمر، (2015). أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

عبد الله، خالد، (2015) : تدقيق الحسابات، منشورات جامعة القدس المفتوحة.

عياش، عبد الوهاب، (2014). دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي (دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمنية) *مجلة جامعة الناصر، العدد 4، ص ص 155 – 183.*

لظن، هيا، (2016). مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة.

مشتقى ، صبري، (2015). تقييم مدى انسجام أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية مع إطار COSO وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها، *مجلة جامعة الأزهر - غزة سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 1، ص ص 260 – 290.*

نصر، عبد الوهاب وشحاتة، شحاتة، (2016) . الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، *الدار الجامعية، الإسكندرية.*