تطوير اساليب الرقابة الداخلية واثرها على خصائص المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية

د. على طه على باجسير
د. حياة عطا المنان محمد سعيد
المملكة العربية السعودية

المستخلص

هدفت الدراسة الى التعرف على اثر تطوير اساليب الرقابة الداخلية على خصائص المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية. لتحقيق الهدف من الدراسة، تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة تتألف من 35 المجيبين. أهم ما توصلت إليه الدراسة هو وجود علاقة إيجابية بين استخدام تكنولوجيا المعلومات، وإدارة الرقابة الداخلية، والرقابة الاستراتيجية، وتحسين خصائص المعلومات المحاسبية من حيث الأهمية والموثوقية. ركزت توصية الدراسة على؛ من المهم تزويد الرقابة الداخلية ببرنامج محاسبة متقدم لرفع كفاءته ، ودعم نظام إدارة الرقابة الداخلية لتحقيق جودة التقارير المالية، وتطوير أساليب الرقابة الاستراتيجية.

Abstract

The study aimed to identify the impact of the development of internal control methods on the characteristics of accounting information in non-profit institutions operating in Saudi Arabia. To achieve the objective of the study, a questionnaire was designed and distributed to a sample consisting of 35 respondents. The most important finding of the study is a positive relationship between the use of information technology, internal control management, strategic control, and improve the characteristics of accounting information in terms of importance and reliability. The recommendation of the study focused on; it is important to provide internal control with an advanced accounting program to raise its efficiency, support the internal control management system to achieve the quality of financial reports, and the development of strategic control methods.

Keywords: internal Control, technology, governance, strategic Control.

المقدمة

ازدادت الحاجة إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية نتيجة للتطور الكبير في المجال الاقتصادي وزيادة الوحدات الاقتصادية وتعدد أنواعها وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها، وادخال الحاسوب واستخدام البرامج المحوسبة، فضلاً عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، مما أدى إلى وجود فجوة في عملية الرقابة الداخلية والقى بأعباء جديدة على القائمين على إدارة المؤسسات غير الهادفة للربح وغيرها، فنظام الرقابة الداخلية لا يقف عند حد مراقبة الإيرادات وأوجه صرفها وإنما يمتد مفهومه ليشمل تقييم الأهداف ودراسة الخطط الاستراتيجية للمؤسسة.

ولأهمية هذا الموضوع وما تشهده المملكة العربية السعودية من تنام سريع في أعداد وأنواع المنظمات والمؤسسات غير الهادفة للربح (الخيرية)، بحكم أن هذه المؤسسات تمثل أحد أعمدة المجتمع المدني وركناً رئيساً من أركان الدولة، إذ يبلغ عدد المؤسسات غير الهادفة للربح في المملكة حسب التقرير المرجعي لمؤسسة الملك خالد للعام 2018م حوالي (2598) مؤسسة ، تساهم بأكثر من 4.3 مليار ريال من إجمالي الناتج المحلي، فقد جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على ضرورة تطوير اساليب الرقابة الداخلية، ويرى الباحث ان استخدام كل من تكنولوجيا المعلومات، حوكمة الرقابة الداخلية والرقابة الاستراتيجية يعد من أهم الاساليب المعاصرة لتطوير نظام الرقابة الداخلية والتي من خلالها يمكن أن ينعكس اثرها على تحسين خصائص المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في السعودية بالتحديد.

مشكلة الدراسة:

يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي :

هل يؤثر تطوير اساليب الرقابة الداخلية بالتركيز على استخدام تكنولوجيا المعلومات، تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية، وتطبيق الرقابة الاستراتيجية على خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق في المؤسسات غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية؟

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في تناولها لموضوع الرقابة الداخلية في المؤسسات غير الهادفة للربح، والتي تعد من الدراسات النادرة التي تبحث عن واقع نظام الرقابة الداخلية في هذه المؤسسات غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية. كما أن هذه الدراسة وضعت محاور مهمة لتطوير نظام الرقابة الداخلية يمكن الانطلاق من خلالها إلى أفاق أوسع في تحسين خصائص المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح وغيرها. والارتقاء بعملية الرقابة في أحدث صورها التكنولوجية والمؤسسية والاستراتيجية، وبما يضمن سلامة الاجراءات المالية والمحاسبية، ويحقق الأداء المتوقع والمخطط اضافة لتحقيق مقترحات زيادة كفاءة الاداء بصورة مستمرة.

أهداف الدراسة :

هدفت الدراسة بشكل محدد إلى تحقيق الآتي :

1- معرفة اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية على خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق.
2- معرفة أثر تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية على خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق.
3- معرفة أثر تطبيق الرقابة الاستراتيجية على نظام الرقابة الداخلية على خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق.

فرضيات الدراسة :

استناداً إلي مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى : توجد علاقة ايجابية بين تطوير اساليب الرقابة الداخلية وخاصية ملائمة المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية.

ويتفرع منها الفرضيات التالية :

1- توجد علاقة ايجابية بين استخدام تكنولوجيا المعلومات وملاءمة المعلومات المحاسبية.
2- توجد علاقة ايجابية بين تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية وملاءمة المعلومات المحاسبية.
3- توجد علاقة ايجابية بين تطبيق الرقابة الاستراتيجية وملاءمة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الرئيسية الثانية : توجد علاقة ايجابية بين تطوير اساليب الرقابة الداخلية وخاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية

ويتفرع منها الفرضيات التالية :

1- توجد علاقة ايجابية بين استخدام تكنولوجيا المعلومات والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.
2- توجد علاقة ايجابية بين تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.
3- توجد علاقة ايجابية بين تطبيق الرقابة الاستراتيجية والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

منهجية الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة اتبعت الدراسة المنهج التاريخي وذلك لعرض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع ، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار

مدى صحة تلك الفرضيات، وأخيراً المنهج الوصفي التحليلي لتحليل الدراسة الميدانية واستخراج النتائج والتوصيات.

حدود الدراسة :

1- **الحدود المكانية:** المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية.
2- **الحدود البشرية:** المراجعين الداخليين والمدراء الماليين والمحاسبين العاملين في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية.
3- **الحدود الزمانية:** تناولت الدراسة الفترة الزمنية من 2019/6/1م وحتي 2019/10/25م.

الدراسات السابقة:

الدراسات السابقة التي تناولت الرقابة الداخلية وجودة التقارير : هنالك بعض الدراسات التي تناولت أثر أو دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية، منها دراسة (أحمد، 2018م) والتي أظهرت أن استخدام الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية يزيد من الكفاءة المالية والمحاسبية، وأن التطورات التكنولوجية تؤثر على عملية الرقابة سلباً وايجاباً. أما دراسة (التميمي وهداب ، 2018م) كشفت ان ضعف الهياكل الادارية في المنظمات غير الحكومية، وعدم توفر الموارد البشرية بالكفاءة المطلوبة، وعدم الالتزام بالموازنات التقديرية يؤثر على نظام الرقابة الداخلية واهدافه على مخرجات النظام المحاسبي وخصائصه في المنظمات غير الحكومية في العراق. كما اكدت دراسة (شعت، 2017م) إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية إحصائية بين أدوات الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية.

أما الدراسات السابقة التي تناولت محور استخدام تكنولوجيا المعلومات : منها دراسة (مشكور، 2016م) أن استخدام نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية يوفر السرعة والدقة في الانجاز وتقليل حالات الخطأ والغش وزيادة فاعلية الرقابة على انشطة الوحدة الاقتصادية. اما دراسة (النعامي وسمور، 2015م) كشفت عن وجود اثر لتقنية المعلومات المحاسبي في تطوير نظم الرقابة الداخلية وذلك من خلال حماية الاصول، والحد من اخطاء التقارير المالية، وتطوير الاجراءات الرقابية على الانشطة التشغيلية. كما اشارت دراسة (الجويفل ،2011م) أن متغير ملائمة المعلومات المحاسبية هو أكثر المتغيرات تأثيراً على الرقابة الداخلية يليه متغير التمثيل الصادق. واكدت دراسة (الشائبي، 2011م) إلى أن هنالك تكييف لنظم الرقابة الداخلية مع التطور في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات إلا أنها لاتزال دون الطموح.

أما الدراسات السابقة لمحور حوكمة الرقابة الداخلية : منها دراسة (شهيد، العيسى، 2018م) التي بينت أن تطبيق قواعد الحوكمة يؤثر على تحسين جودة التقارير المالية الخاصة بالمصارف عينة الدراسة وبث الثقة لدي المستثمرين للاعتماد على المعلومات الواردة في هذه التقارير. اما دراسة (الحسناوي والموسوي،2017م) فقد اوضحت أن تطبيق آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات في ظل إطار (COBIT) للرقابة الداخلية يؤدي إلى تعزيز نظام الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية الالكترونية. واضافت دراسة (أصلان ، 2016م) أن تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية. في حين اكدت دراسة (محمد،2016م) أن تطبيق مبادئ الحوكمة بطريقة فعالة يستلزم تهيئة وتوفير بنية محاسبية ملائمة.

أما الدراسات السابقة لمحور الرقابة الاستراتيجية: حيث أشارت دراسة (الفرا، 2016م) أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على درجة توفر متطلبات الرقابة الاستراتيجية، وتفعيل ادوات الرقابة الداخلية كالنسب المالية ،والموازنات، وبطاقة الاداء للمتوازن. واضافت دراسة (مبارك ،2016م) ان هنالك اهتمام بالرقابة الاستراتيجية لتطوير وتفعيل اجراءات الرقابة الداخلية لتفادي وقوع الاخطاء، والعمل على الاقتصاد في

الموارد. كما كشفت دراسة (عبداللطيف وتركمان ،2005م) ان استخدام أسلوب الرقابة الاستراتيجية، يعمل على ربط العلاقة بين نظم المعلومات المحاسبية والادارية المستخدمة وفعالية الرقابة الاستراتيجية.

أما الدراسات السابقة في المؤسسات غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية: حيث هدفت دراسة (الحاج والمطيري،2018م)، إلى التعريف بالأنظمة المحاسبية المطبقة في لجمعيات الخيرية السعودية، وبينت أن العديد من الجمعيات الخيرية السعودية تواجه محاسبياً تحديات عديدة، وأن العديد من الجمعيات الخيرية لديها معرفة بالمتطلبات المحاسبية الواجبة عليها ولكن لا يتم تطبيقها بطريقة صحيحة. كما تناولت دراسة (الصيعري، 2016م) مدى التزام الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية بمعيار العرض والإفصاح في محافظة جدة، وكشفت عن، أن الجمعيات الخيرية تلتزم بمتطلبات معيار العرض والإفصاح العام فيما يخص متطلبات العرض العامة، ومتطلبات عرض المعلومات في قائمتي الدخل والمركز المالي. واشارت دراسة (المحارفي ،2013م) أن واقع نظام المعلومات المحاسبي غير مرضي، وعدم ملائمة اللوائح والتعليمات الوزارية للتوجيه والإرشاد المحاسبي. في حين كشفت دراسة (غريب، 2012)، أن الرقابة الاستراتيجية تساعد في ضبط وتحسين الاداء ، والرقابة على العملية التشغيلية والمالية والمعالجة الفورية في حالة ظهور أي خلل أو انحراف واتخاذ الاجراءات التصحيحية، كما تساعد في دقة العمليات المالية عن طريق المراجعة الدورية والمستمرة والتأكد من عدالة القوائم المالية أنها أُعدت وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها. أما دراسة (الدخيل ، 2010م)، ناقشت طبيعة المعايير المحاسبية المتوفرة لدى منظمات العمل الخيري في السعودية. واكدت عدم وجود معرفة كافية بتطبيق المعايير المحاسبية الخاصة بالمنظمات الخيرية. كما كشفت دراسة (الغريب والعود، 2010م) أن أهم معايير الثقة في أساليب الرقابة المالية والمحاسبية من وجهة نظر رجال الأعمال هي اهتمام المنظمة بالحفاظ على سمعتها المالية والتعاقد مع مكتب محاسب قانوني. كما اظهرت دراسة (البقمي،2009م) عدم كفاية التنظيم المحاسبي الحالي في الجمعيات الخيرية بالمملكة للوفاء بمتطلبات اتخاذ القرار الإداري فيها لعدم توافر معايير محاسبية خاصة بالجمعيات الخيرية وقيام كل جمعية بتطبيق اللوائح المالية والتعليمات المحاسبية حسب رؤيتها. في حين اوضحت دراسة (باعلوي ،2008م) أن الرقابة الإدارية تعمل على اكتشاف الأخطاء والتعرف على أسبابها والإبلاغ عنها. كما أن هنالك معوقات تحد من تحقيق الفعالية في الرقابة الإدارية المطبقة على أعمال الجمعيات الخيرية.

من خلال الدراسات السابقة التي تم عرضها نلاحظ ما يلي:

1. استفادت الدراسة من الدراسات السابقة في التعرف على اخر المستجدات البحثية عن نظام الرقابة الداخلية، وتكوين مشكلة الدراسة وفرضياتها، وصياغة اسئلة الاستبانة، ومقارنة النتائج.
2. وافقت الدراسة الحالية العديد من النتائج الجزئية للدراسات السابقة التي تناولت دور الرقابة الداخلية على خصائص المعلومات المحاسبية، واختلفت معها في أن الدراسة الحالية ركزت على المؤسسات غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، بينما ركزت الدراسات السابقة على قطاعات أخرى مختلفة.
3. على الرغم من اهتمام الباحثين بدراسة حالة المؤسسات غير الهادفة للربح (الخيرية) في المملكة العربية السعودية، إلا أنها ركزت على التعريف بالنظام المحاسبي ومتطلباته في الجمعيات الخيرية السعودية، كما في دراسة (الحاج والمطيري، 2018؛ البقمي، 2009م)، كما ركزت دراسة (الصيعري، 2016م؛ المحارفي ،2013م ؛ الدخيل ، 2010م) على أسس العرض والافصاح المحاسبي وطبيعة المعايير المحاسبية في الجمعيات الخيرية السعودية، وجاءت دراسة (غريب ،2012م؛ الغريب والعود، 2010م ؛ باعلوي ،2008م) والتي ركزت على دور الرقابة الاستراتيجية على أساليب الرقابة المالية ومتطلبات الرقابة الادارية. بينما نجد أن الدراسة الحالية ركزت على الاساليب المعاصرة كتطور واتجاه حديث للرقابة الداخلية كمتغير وسيط للرقابة الداخلية وإسقاطه على مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات غير الهادفة للربح وهذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

الاطار النظري

اولاً : الاتجاهات الحديثة لتطوير نظم الرقابة الداخلية :

1- **استخدام تكنولوجيا المعلومات**

تكنولوجيا المعلومات هي وسائل إلكترونية لتجميع المعلومات ومعالجتها وتخزينها ونشرها، وهذه التكنولوجيا مصممة أصلاً على أساس معلومات رقمية مخزنة إلكترونياً على شكل آحاد وأصفار وهي تتضمن مكونات الحاسوب المادية والبرمجيات، وشبكات المعلومات". (البطة، 2016م:20). ويؤكد (دحدوح، والقاضي،2009م: 16) ان استخدام تكنولوجيا المعلومات يحسن من اداء انظمة الرقابة الداخلية، عن طريق التحول نحو الرقابة اليومية من خلال الحاسوب، والتي تتجلى في الرقابة المبرمجة والتي تساعد في اختيار التحقق من توازن كل عملية مالية يتم تشغيلها، ونتيجة لذلك ينخفض احتمال حدوث الاخطاء التي كان يرتكبها الانسان في ظل الرقابة التقليدية. ويضيف (الشائبي، 2011م) أن تكنولوجيا المعلومات تؤدي إلى تحسين الرقابة وتؤثر على مستوى أو درجة خطر الرقابة حيث تساعد المدقق في تقدير هذا الخطر بانه منخفض مقارنة المعالجة التقليدية، والسبب يعود إلى أن احتمالات حدوث تحريفات ستكون أقل واحتمالات اكتشافها ستكون أكبر.

2- **حوكمة الرقابة الداخلية :**

عرفت الحوكمة حسب تقرير لجنة كادبري في عام 1992على أنها نظام متكامل للرقابة يشمل النواحي المالية وغير المالية، من خلاله يتم إدارة الشركة والسيطرة عليها. (ابوراوي ،2011: 27). ويرى الباحث بأنها وسيلة لرقابة وحماية المجتمع والمنشآت العامة والخاصة وحفظ أموال المستثمرين والمقرضين وتعميق دور المسائلة ومتابعة الأداء.

وتتجسد أهمية حوكمة الرقابة في محاربة الفساد المالي والاداري، وتحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين بالشركة، وتفادي وجود أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد ومنع استمراره أو العمل على تقليله إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة، بالإضافة الى تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الانفاق وربطه بالإنتاج، وتحقيق قدر كافي من الافصاح والشفافية في القوائم المالية. **(**أصلان 2015م :28).

ويرى (حران،2014م) أن تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية تحقق العديد من الاهداف منها، إدخال اعتبار قضايا البيئة والأخلاق في صنع واتخاذ القرارات، والعمل على رفع الضرر وتجنب المخاطر ومعالجة ما يحدث من أخطار مادية و معنوية، وعدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.

3- **الرقابة الاستراتيجية.**

الرقابة الاستراتيجية فن وعلم صياغة وتنفيذ وتقييم القرارات التي تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها" (David, 2012). ويذكر (السكارنة،2010) بانها " نظام يتم من خلاله التأكد من تحقيق المنظمة لأهدافها وذلك من خلال وضع مستويات للأداء المستهدف، ثم قياس الاداء الفعلي ومقارنته مع المعايير الموضوعة للتعرف على مدى تحقيق الاداء الاستراتيجي". كما تعتبر الرقابة الاستراتيجية عملية إدارية يمكن من خلالها أن تراقب الادارة العليا جميع مكونات الادارة الاستراتيجية، لتقييم مدى كفاءة وفعالية الاداء، واتخاذ الاجراءات التصحيحية وفق خطوات متسلسلة هدفها تحسين استراتيجية المنظمة كما هو مخطط له. (مبارك، 2016م). وتكمن أهمية الرقابة الاستراتيجية في أنها وسيلة فعالة للقيام بعملية التقويم والرقابة باستمرار، كما تزود الادارة بالتغذية العكسية التي تحدد فيما إذا كانت مراحل عملية الإدارة الاستراتيجية مناسبة ومتناسقة وتعمل بالشكل الصحيح، بالإضافة الى انها نظام الرقابة الفعال سوف يتمكن من توزيع الموارد في أماكن استخدامها الأكثر كفاءة.(الدوري، 2005م).

ثانياً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

يجب أن يتوافر في المعلومات المحاسبية المدرجة في التقارير المالية عدة خصائص نوعية حتى تكون مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات، وحددتها المعايير الدولية في نوعين أساسيين:

1- **خاصية الملائمة:**

يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والهدف من إنتاجها، وحتي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب ان تتصف بالعديد من الخصائص منها: ان تقدم في الوقت المناسب وعند الحاجة اليها، وان يكون لديه قدرة تنبؤية، وأن يكون لها تغذية عكسية بمعني أن تمكن متخذي القرار من تقييم صحة ودقة القرارات السابقة، وأن تكون ذات صلة بالقرارات المتخذة ومؤثرة فيها، وان تكون قابلة للفهم والاستيعاب للجميع.

2- **خاصية التمثيل الصادق:**

يقصد بالتمثيل الصادق مطابقة المعلومات المدرجة في التقارير المالية مع ما تمثله من الاحداث والعمليات المحاسبية بأمانة وصدق والتي حدثت فعلاً. (الجوهر، 2011م:114). ويرى (الصباحي، 2013م) بأنها " تمثيل العمليات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الفعلية التي تمارسها الوحدة بصدق وليس مجرد شكليا". وتتعلق خاصية التمثيل الصادق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، ويجب ان تتوفر فيها مجموعة من الخصائص منها : المصداقية في تمثيل الاحداث الاقتصادية، والقابلية للتحقق والحياد والاكتمال.(على،2011م).

ثالثاً : المؤسسات غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية:

عرف النظام السعودي، بحسب ما ورد في المادة الثانية من القواعد التنفيذية للائحة الجمعيات والمؤسسات الخيرية الصادرة من وزارة العمل والشئون الاجتماعية 1412، أنها "هيئة أهلية تطوعية تهدف إلى تقديم الخدمات الاجتماعية مما له علاقة بالخدمات الإنسانية دون أن يكون هدفها الحصول على الربح المادي أو تحقيق أية أغراض لا تتفق مع الغرض الذي أوجدت من أجله» .وتتعدد أنشطة المؤسسات غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية حيث تقدم العديد من الخدمات والأنشطة للمستفيدين منها:(وزارة العمل والتنمية الاجتماعية ،2018م.)

1- إقامة دورات التدريب والتأهيل الأسري للشباب المقبلين على الزواج وعموم المجتمع.
2- تقديم الدورات والندوات والمحاضرات والاستشارات والبرامج والمناشط التوجيهية المختلفة
3- تقديم قروض تسترد على أقساط ميسرة.
4- تقديم خدمات جليلة لذوي الحاجات الخاصة سواء من الناحية الطبية أم التعليمية أم تأهيلية.
5- تقديم الخدمات الالكترونية في جميع ما سبق عن طريق موقع الجمعية على الانترنت.
6- تقديم خدمات الرعاية الطبية والاجتماعية للمسنين.

تتمتع المنشآت غير الهادفة للربح بخصائص تميزها عن المنشآت الهادفة للربح ، في ان أهدافها تطوعية خيرية أو اجتماعية حيث أنها تتلقى تبرعان بشكل جوهري في صورة نقدية أو أصول أخرى من مقدمي الموارد (المتبرعين) ، بدون أن تقدم لهم عائداً نقدياً أو عينياً مكافئاً مقابل تلك التبرعات، و عدم وجود ملكية محددة قابلة للتصرف فيها من قبل مالك معين ، وإنما هم متبرعون ومقدمو موارد وأمناء. وتتمثل أهداف التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في الاتي: (الهيئة السعودية للمحاسبين السعوديين – SOCPA(2012). منها ، تقديم معلومات ملائمة وموثوق منها لمستخدمي التقارير المالية والتي يجب ان تتضمن الخدمات التي تقدمها المؤسسة ومدى قدرتها على تأدية الخدمات ، وتقديم معلومات عن التدفقات النقدية ونوعها خلال الفترة ، والقياس الدوري للأداء لمعرفة التغير في صافي الاصول ، بالإضافة إلى أي معلومات اضافية في شكل ايضاحات مرفقة بالقوائم المالية.

المستفيدون من التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح :

يمكن تصنيف المستفيدين من المعلومات المحاسبية في المنشآت غير الهادفة للربح إلى: (الهيئة السعودية للمحاسبين السعوديين - SOCPA، 2013م)

1- مُقدمي موارد يتم تعويضهم: وهم كل من يتم تعويضه بشكل مكافئ مقابل تقديمه موارد للمنشأة: مثل الممولين والموردين والموظفين.
2- مُقدمي موارد لا يتم تعويضهم: وهم كل من لا يتم تعويضه بشكل مكافئ كالأعضاء في المنشأة وكذلك المتبرعين.
3- الجهات النظامية والرقابية: تشمل كل الجهات المسئولة عن وضع السياسات اللازمة لمراقبة أداء مديري المنشآت غير الهادفة للربح وتقييمهم. كما تشمل مجالس الأمناء، ومجالس الإدارة، والجهات التشريعية، والهيئات الشرعية، والهيئات ذات المسؤوليات المماثلة.
4- المديرون: يشمل المسئولين عن تنفيذ السياسات الموضوعة من قبل الهيئات النظامية وإدارة الأعمال اليومية للمنشأة، كما يشمل المديرين التنفيذيين المعينين من قبل الهيئات النظامية، مثل المدير التنفيذي في الجمعية الخيرية.

أهداف التقارير المالية في المنشآت غير الهادفة للربح :

تتمثل أهداف التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح في الاتي:

1- تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسين كالخدمات التي تقدمها المنشاة وقدرتها على تقديم تلك الخدمات، وكيفية وفاء المديرين بمسؤولياتهم المتعلقة بالوكالة والجوانب الأخرى لأدائهم.
2- تقديم معلومات عن الموارد المالية للمنشاة ومصادرها، ومعلومات عن أصول المنشاة والتزاماتها وصافي أصولها لضمان الاستمرارية.
3- تقديم معلومات عن أداء المنشاة من خلال القياس الدوري للتغير في صافي اصول المنشاة.
4- تقديم معلومات عن مقدار تدفقات الموارد الداخلة والخارجة ونوعها خلال الفترة.
5- تقديم معلومات إضافية في شكل إيضاحات مرفقة بالقوائم المالية.

الدراسة الميدانية:

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بصورة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة حيث قام الباحث بتوزيع عدد (50) استمارة استبانة، واستجاب (40) شخص أي ما نسبته (80%) وتم استبعاد (5) استمارات لعدم مصداقيتها، ليصبح العدد القابل للتحليل (35) بنسبة (70%) من الاجمالي.

خصائص وسمات عينة الدراسة :

جدول رقم (1) وصف مجتمع الدراسة

م	المتغير		مجموع	%
1	العمر	من 20-30سنة	7	20
		31-الى40	11	31
		41-50	13	37
		51-60	4	12
	المجموع		35	%100
2	المؤهل العلمي	دبلوم	4	11
		بكالوريوس	22	63
		ماجستير	8	23
		دكتوراه	1	3

	المجموع		35	%100
3	التخصص العلمي	محاسبة	25	71
		إدارة اعمال	6	17
		اقتصاد	1	3
		نظم معلومات محاسبية	3	8
المجموع			35	100%
4	المسمى الوظيفي	مدقق داخلي	22	63
		مدير مالي	6	17
		رئيس قسم	4	11
		أخرى	3	8
	المجموع		35	%100
5	سنوات الخبرة	أقل من 5	7	20
		من 6 - 10	16	46
		من 10 فأكثر	12	34
	المجموع		35	%100
6	الدورات التدريبية في مجال العمل	1-3 دورات	9	26
		4-5 دورات	14	40
		من 6 فأكثر	12	34
المجموع			35	100%

المصدر : اعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة 2019م.

من معطيات الجدول رقم (1) يتضح لنا الاتي :

- اختلاف الفئات العمرية يدلل على استطلاع رأي مختلف هذه الفئات لتحقيق هدف الاستبانة من دور الاتجاهات المعاصرة في تحسين جودة التقارير المالية حيث حققت الفئة العمرية (41-50) أعلى نسبة بواقع 37% بينما أقل فئة عمرية كانت من 51-60 بنسبة 12%.
- مستوى التأهيل العلمي لعينة الدراسة مرتفع ، وقادرة على التعامل مع مدلولات الاستبانة حيث حاز مؤهل البكالوريوس على أعلي نسبة بواقع 63% يليه مؤهل الماجستير بنسبة 23%.
- التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة تركز في تخصص المحاسبة بنسبة 71%، يليه تخصص إدارة الأعمال بواقع 17% وتعتبر هذه النسبة طبيعية لأن الفئة المستهدفة هم المحاسبين بالدرجة الأولي.
- المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة تركز في تخصص مدقق داخلي بنسبة 63%، يليه مدير مالي بنسبة 17% ورئيس قسم بنسبة 11%، وتعتبر هذه النسبة مفيدة وذات علاقة بموضوع الدراسة وقادرة على تحقيق هدف الاستبيان بشكل يُمكن من الاعتماد على آرائهم.
- معظم افراد عينة الدراسة لديهم خبرة علمية وعملية كافية في مجال عملهم ، حيث حققت سنوات الخبرة من 6-10 سنوات أعلي نسبة بواقع 46% ، تليها سنوات الخبرة من 11سنة فأكثر بنسبة 34%، مما ينعكس ذلك ايجاباً على نتائج الدراسة.
- هنالك اهتمام نسبي من إدارات المؤسسات عينة الدراسة على تأهيل وتدريب منسوبيها في مجال الرقابة الداخلية، حيث حصل ما نسبته على 40% على دورات تدريبية تراوحت بين 4-5 دورات ، يليه نسبة 34% حصلوا على 6 دورات فاكثر.

أداة الدراسة :

تم تقسيم اسئلة الاستبانة إلى جزأين كما يلي :

الجزء الأول : يتكون من البيانات الأولية لعينة الدراسة ويتكون من 6 فقرت .

الجزء الثاني : يتضمن اساليب الرقابة الداخلية وتم تقسيمه إلى قسمين كما يلي:

القسم الاول : اساليب الرقابة الداخلية (المتغير مستقلة) ويتكون من 3 محاور كما يلي:

المحور الأول : استخدام تكنولوجيا المعلومات ويتكون من (8) فقرات.

المحور الثاني : تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية و ويحتوي على (8) فقرات.

المحور الثالث : تطبيق الرقابة الاستراتيجية ويحتوي على (8) فقرات.

القسم الثاني : **خصائص المعلومات المحاسبية (المتغير التابع) ويتكون من محوين كما يلي**:

المحور الأول : خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية ويحتوي على (5) فقرات.

المحور الثاني :خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ويحتوي على (5) فقرات.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة حسب مقياس ليكرت الخماسي.

الصدق والثبات لأداة الاستبانة :

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعُدت لقياسه، كما يقصد بالصدق شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها. وقد تم التأكيد على صدق أداة الدراسة كما يلي:

1- قياس الاعتمادية لأداة الدراسة :

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على عدد من المحكمين الاكاديميين المتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (4) محكمين وتم إجراء التعديلات من حذف واضافة واعادة صياغة، التي اتفق عليها المحكمين. كما تم قياس درجة الاعتمادية لاستمارة الاستبانة بموجب طريقة التجزئة النصفية وأظهرت النتائج أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات افراد عينة الدراسة بكل محور على استمارة الاستبانة أكبر من 60% مما يدل على أن أداة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين بما يحقق أهداف الدراسة ويجعل التحليل الاحصائي سليماً ومقبولاً.

جدول رقم (2) : قياس الاعتمادية لأداة الدراسة

المتغيرات	المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
تطور اساليب الرقابة الداخلية	الاول	تكنولوجيا المعلومات	0.75	0.92	0.87
	الثاني	حوكمة الرقابة الداخلية	0.81	0.86	0.90
	الثالث	الرقابة الاستراتيجية	0.74	0.94	0.84
خصائص المعلومات المحاسبية	الرابع	خاصية الملاءمة	0.68	0.85	0.77
	الخامس	خاصية التمثيل الصادق	0.65	0.88	0.82
جميع المحاور			**0.78**	**0.90**	**0.83**

المصدر : اعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة 2019م.

تحليل محاور الدراسة:

المعالجات الاحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها، فقد تم استخدام العديد من الاساليب الاحصائية المناسبة باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، للحصول على المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لمقياس ليكرت الخماسي، لمعرفة متوسطات تقديرات عينة الدراسة لأثر الاتجاهات المعاصرة في تحسين جودة التقارير المالية في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في السعودية، فاذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي (3) يكون الاتجاه إيجابياً، أما اذا كانت اقل من (3) يكون

الاتجاه سلبياً، وإذا كانت قيمته مساوية لـ (3) يكون الاتجاه محايداً. كما لجأ الباحث إلى اختبار One Sample T-Test للعينة الواحدة للتحقق من معنوية الفقرة وأهميتها . كما هو موضح بالجداول التالية.

تحليل فقرات المحور الاول : استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية

من معطيات الجدول رقم (3) يتضح لنا ما يلي:

- القيم الاحصائية لفقرات محور (استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية) تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.12 الي 4.56) (الدرجة الكلية من 5) وهي أعلى من المتوسط الفرضي (3) ، ويشير على أن أفراد عينة الدراسة توافق بشدة على فقرات الفرضية. كما تراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.927 الى 0.579)، وهي أقل من الواحد الصحيح وهذا يدل على عدم تشتت الفقرات عن متوسطها الحسابي.
- حصلت الفقرة التي تنص على (تحديث وتطوير البرامج الالكترونية الموجودة بجميع الاقسام داخل المؤسسة) على أعلى مستوى موافقة بمتوسط الحسابي قدره (4.56) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (91%) وهو أعلي من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (12.454) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة أكبر من درجة المتوسط الفرضي (3) ، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- حصلت الفقرة التي تنص على (تطبيق تقنية الحوسبة السحابية في نظام الرقابة الداخلية) على أدني مستوى موافقة بمتوسط حسابي بلغ (4.12) على مقياس ليكرت الخماسي، وأن المتوسط الحسابي النسبي (82 %)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (11.345) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي(2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة أكبر من درجة المتوسط الفرضي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

بشكل عام فإن المتوسط الحسابي الكلي يساوي (4.31)، وان المتوسط النسبي يساوي (86%)، وهو أعلي من الوزن النسبي المحايد (60%)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (12.016) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، لذلك تعتبر فقرات هذا المحور (استخدام تكنولوجيا المعلومات) دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات أكبر من درجة المتوسط الفرضي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل افراد العينة.

جدول رقم (3) : يوضح تحليل فقرات المحور الاول (استخدام تكنولوجيا المعلومات)

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
1	توفير المرونة في المعالجة المحاسبية وسرعة توصيل المعلومات.	4.48	0.560	15.635	0.000
2	تقديم وسائل الرقابة الداخلية الالكترونية.	4.35	0.545	14.654	0.000
3	تصميم النظم الالكترونية وربطها بين الاقسام المختلفة.	4.25	0.561	13.182	0.000
4	تحديث وتطوير البرامج الالكترونية الموجودة بجميع الاقسام داخل المؤسسة.	4.56	0.741	12.454	0.002
5	التحقق من أمن وسلامة النظم الالكترونية.	4.28	0.832	9.101	0.002
6	تحليل تقارير الرقابة الداخلية الالكترونية.	4.20	0.685	10.363	0.000
7	تدريب وتأهيل الموظفين على أحدث النظم التكنولوجية.	4.22	0.652	11.069	0.000
8	تطبيق تقنية الحوسبة السحابية في نظام الرقابة الداخلية.	4.12	0.584	11.345	0.000

جميع الفقرات	4.31	0.645	12.016	0.000

قيمة (T) الجدولية عند مستوي دلالة (0.05) ودرجة حرية (34) تساوي (2.02).

تحليل فقرات المحور الثاني : تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية

من معطيات الجدول رقم (4) يتضح لنا ما يلي:

- القيم الاحصائية لفقرات محور (تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية) تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.64 إلى 4.55)، على مقياس ليكرت الخماسي، وهي أعلى من درجة المتوسط الفرضي (3)، ويشير هذا على أن أفراد عينة الدراسة توافق بشدة على فقرات الفرضية. كما تراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.812 الى 0.522)، وهي أقل من الواحد الصحيح وهذا يدل على عدم تشتت الفقرات عن متوسطها الحسابي.
- حصلت الفقرة التي تنص على (العمل بالشفافية والافصاح بتفعيل نظام الرقابة الداخلية) على أعلى مستوى موافقة بمتوسط الحسابي قدره (4.55) ، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (91%) وهو أعلي من الوزن النسبي المحايد (60%)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (11.293) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط الفرضي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- حصلت الفقرة تنص على (تحديد طرق وقواعد اتخاذ القرارات واسس تفويض السلطات) على أدني مستوى موافقة بمتوسط حسابي بلغ (3.64) ، وأن المتوسط الحسابي النسبي (73 %) ، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (6.461) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة اكبر من درجة المتوسط الفرضي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يتضح أن المتوسط الحسابي الكلي يساوي (4.23)، وأن المتوسط النسبي يساوي (85%)، وهو أعلي من الوزن النسبي المحايد (60%)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (10.780) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02) ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000) لذلك تعتبر فقرات هذا المحور (حوكمة الرقابة الداخلية) دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات أكبر من درجة المتوسط الفرضي (3) وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة.

جدول رقم (4) : يوضح تحليل فقرات المحور الثاني (تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية)

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
1	تحقيق مستوى الجودة المطلوب.	4.45	0.650	13.197	0.000
2	تطوير معايير المراجعة وضوابط الرقابة المالية.	4.36	0.775	15.413	0.000
3	تقييم فاعلية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية.	4.42	0.644	13.044	0.000
4	العمل بالشفافية والافصاح بتفعيل نظام الرقابة الداخلية.	4.55	0.522	11.293	0.000
5	تحقيق استقلالية المراجعة الداخلية.	4.43	0.752	11.249	0.000
6	وضع خطط للتطوير والتغيير في نظم الرقابة الداخلية.	3.75	0.662	6.702	0.001
7	تحديد طرق وقواعد اتخاذ القرارات واسس تفويض السلطات.	3.64	0.586	6.461	0.000
8	البحث عن حلول بديلة والتي يجب على الشركة الاخذ بها بهدف زيادة فعاليتها.	4.26	0.812	9.618	0.000

جميع الفقرات	4.23	0.675	10.780	0.000

قيمة (T) الجدولية عند مستوي دلالة (0.05) ودرجة حرية (34) تساوي (2.02).

تحليل فقرات المحور الثالث : تطبيق الرقابة الاستراتيجية

من معطيات الجدول رقم (5) يتضح لنا ما يلي:

- القيم الاحصائية لفقرات محور (تطبيق الرقابة الاستراتيجية) تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.09 الي 4.36)، على مقياس ليكرت الخماسي، وهي أعلى من درجة المتوسط الفرضي (3)، ويشير هذا على أن افراد عينة الدراسة توافق بشدة على فقرات الفرضية. كما تراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.772 الى 0.517)، وهي أقل من الواحد الصحيح وهذا يدل على عدم تشتت الفقرات عن متوسطها الحسابي.
- حصلت الفقرة التي تنص على (ايجاد أنظمة رقابية تحقق استراتيجية المؤسسة كالأداء المتوازن) على أعلى مستوى موافقة بمتوسط الحسابي قدره (4.36)، المتوسط الحسابي النسبي لها (91%)، وهو اعلي من الوزن النسبي المحايد (60%)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (12.010)، وهي اكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة اكبر من المتوسط الفرضي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل افراد العينة على هذه الفقرة.
- حصلت الفقرة التي تنص على (تحليل مكونات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة) على أدني مستوى موافقة بمتوسط حسابي بلغ (4.09)، وأن المتوسط الحسابي النسبي 82 %، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (8.353) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة أكبر من المتوسط الفرضي (3) ، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

بشكل عام يتضح أن المتوسط الحسابي الكلي يساوي (4.22)، وأن المتوسط النسبي يساوي (85%)، وهو أعلي من الوزن النسبي المحايد (60%)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (10.961) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، لذلك تعتبر فقرات هذا المحور (الرقابة الاستراتيجية) دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات أكبر من درجة المتوسط الفرضي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة.

جدول رقم (5) : يوضح تحليل فقرات المحور الثالث (الرقابة الاستراتيجية)

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
1	وضع المعايير الاستراتيجية لتنفيذ النشاط.	4.35	0.754	10.670	0.000
2	متابعة تنفيذ الخطط الاستراتيجية.	4.28	0.517	14.647	0.000
3	السعي لتحقيق رسالة واهداف المؤسسة بناء على المعايير الاستراتيجية.	4.21	0.680	10.527	0.000
4	ايجاد أنظمة رقابية تحقق استراتيجية المؤسسة كالأداء المتوازن.	4.36	0.665	12.010	0.000
5	تطبيق نظم المعلومات المحاسبية والادارية بطريقة سليمة ومتكاملة.	4.13	0.685	9.759	0.000
6	تحديد الانشطة المهمة التي يجب مراقبتها.	4.32	0.547	14.276	0.000
7	التنسيق الكامل بين مكونات الرقابة الداخلية.	4.10	0.645	10.089	0.000
8	تحليل مكونات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.	4.09	0.772	8.353	0.000
جميع الفقرات		**4.22**	**0.658**	**10.961**	**0.000**

قيمة (T) الجدولية عند مستوي دلالة (0.05) ودرجة حرية (34) تساوي (2.02).

2- خصائص المعلومات المحاسبية

لوصف مستوى جودة التقارير المالية (الملاءمة والتمثيل الصادق) في المؤسسات غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، لجأ الباحث إلى استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات ، واختبار One Sample T-Test للعينة الواحدة للتحقق من معنوية الفقرة واهميتها.

تحليل فقرات المحور الخامس: ملائمة المعلومات المحاسبية

من معطيات الجدول رقم (6) يتضح لنا ما يلي:

- القيم الاحصائية لفقرات محور (ملائمة المعلومات المحاسبية) تراوحت أوساطها الحسابية بين (3.65 إلى 4.45)، وهي أعلى من درجة المتوسط الفرضي (3)، ويدل على أن أفراد عينة الدراسة توافق على فقرات الفرضية. كما تراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.853 الى 0.605)، وهي أقل من الواحد الصحيح، ويعكس اتفاق الاجابات وعدم تشتتها عن متوسطها الحسابي.
- حصلت الفقرة التي تنص (يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين عند الحاجة اليها) على أعلى مستوى موافقة بمتوسط حسابي قدره (4.45)، والمتوسط الحسابي النسبي لها (89 %) وهو أعلي من الوزن النسبي المحايد (60%) ، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (10.056) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل افراد العينة على هذه الفقرة.
- حصلت الفقرة الخامسة والتي تنص على (المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسة ذات صلة بالقرارات المتخذة) على أدني مستوى موافقة بمتوسط حسابي بلغ (3.65)، وأن المتوسط الحسابي النسبي (73%)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (6.324) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02) ، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة أكبر من المتوسط الفرضي (3) ، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يتضح أن المتوسط الحسابي الكلي يساوي (4.18)، أي أن المتوسط النسبي يساوي (84%)، وهو أعلي من الوزن النسبي المحايد (60%)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (9.790) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، لذلك تعتبر فقرات هذا المحور (ملائمة المعلومات المحاسبية) دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات أكبر من درجة المتوسط الفرضي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة .

جدول رقم (6): تحليل فقرات المحور الخامس (ملائمة المعلومات المحاسبية)

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
1	تقديم المعلومات المحاسبية بالمؤسسة يتم من دون تأخير وفي الوقت المحدد.	4.24	0.645	11.373	0.000
2	تساعد المعلومات المحاسبية بالمؤسسة في القدرة على التنبؤ المستقبلي.	4.18	0.748	9.332	0.000
3	تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين عند الحاجة اليها.	4.45	0.853	10.056	0.000
4	تسهم التغذية العكسية بالمؤسسة في تحسين فائدة المعلومات المحاسبية.	4.40	0.712	11.632	0.000
5	المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسة ذات صلة بالقرارات المتخذة.	3.65	0.608	6.324	0.000
جميع الفقرات		**4.18**	**0.713**	**9.790**	**0.000**

قيمة (T) الجدولية عند مستوي دلالة (0.05) ودرجة حرية (34) تساوي (2.02).

تحليل فقرات المحور الخامس : التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية

من معطيات الجدول رقم (7) يتضح لنا ما يلي:

- القيم الاحصائية لفقرات محور (التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) تراوحت أوساطها الحسابية بين (4.13 الي 4.51)، وهي أعلى من درجة المتوسط الفرضي (3)، ويدل على أن أفراد عينة الدراسة توافق على فقرات المحور. كما تراوحت قيم الانحرافات المعيارية بين (0.853 إلى 0.605)، وهي أقل من الواحد الصحيح، ويعكس اتفاق الاجابات وعدم تشتتها عن متوسطها الحسابي.
- حصلت الفقرة التي تنص على (تتميز القوائم المالية بالدقة والخلو من الانحرافات والأخطاء الجوهرية) على أعلى مستوى موافقة بمتوسط حسابي قدره (4.51)، والمتوسط الحسابي النسبي لها (89 %) وهو أعلي من الوزن النسبي المحايد (60%)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (15.867) وهي اكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000) ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- حصلت الفقرة التي تنص على (تتوفر العناية المهنية عند اعداد التقارير المالية) على ادني مستوى موافقة بمتوسط حسابي بلغ (4.13)، وأن المتوسط الحسابي النسبي83 %، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (10.253) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02) ، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة أكبر من المتوسط الفرضي (3) ، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يتضح أن المتوسط الحسابي الكلي يساوي (4.34)، وأن المتوسط النسبي يساوي (87%)، وهو أعلي من الوزن النسبي المحايد (60%)، وقيمة اختبار (T) المحسوبة تساوي (**12.011**) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (2.02)، ومستوي دلالة احصائية يساوي (0.000)، لذلك تعتبر فقرات هذا المحور (التمثيل الصادق) دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرات أكبر من درجة المتوسط الفرضي (3) ، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة.

جدول رقم (7): تحليل فقرات المحور الخامس (التمثيل الصادق)

م	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تتصف المعلومات المحاسبية المقدمة من المؤسسة بالموضوعية.	4.40	0.745	11.117	0.000	2
2	يتمتع من يقوم بإعداد التقارير المالية بالكفاءة.	4.35	0.658	12.137	0.000	3
3	تتميز القوائم المالية بالدقة والخلو من الانحرافات والأخطاء الجوهرية.	4.51	0.563	15.867	0.000	1
4	تتوفر العناية المهنية عند اعداد التقارير المالية.	4.13	0.652	10.253	0.000	5
5	يتم اعداد وعرض القوائم المالية بالمؤسسة لخدمة جميع الاطراف.	4.33	0.680	11.571	0.000	4
جميع الفقرات		**4.34**	**0.660**	**12.011**	**0.000**	

قيمة (T) الجدولية عند مستوي دلالة (0.05) ودرجة حرية (34) تساوي (2.02).

مناقشة نتائج الدراسة:

1- هنالك اهتمام متزايد ومستمر من قبل الباحثين لدور الرقابة الداخلية ومساهمتها في تحسين خصائص المعلومات المحاسبية، منها دراسة (شعت، 2017)، التي اتفقت على أن هنالك أثر إيجابي للرقابة الداخلية

على خصائص جودة التقارير المالية وتعزيز الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية وسرعة ودقة اتخاذ القرارات.

2- يلاحظ أن نتائج الدراسة تشير إلى قبول جميع فرضيات الدراسة، ويمكن تلخيص نتائج الدراسة في أن تطوير اساليب الرقابة الداخلية باستخدام تكنولوجيا المعلومات، وتطبيق حوكمة الرقابة الداخلية، والرقابة الاستراتيجية تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح، حيث أظهرت النتائج من وجهة نظر عينة الدراسة أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية هي الاكثر تأثيراً على تحسين جودة التقارير المالية بمتوسط حسابي (4.31). يليها في الترتيب تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية بمتوسط حسابي (4.23)، واخيراً تطبيق الرقابة الاستراتيجية بمتوسط حسابي (4.22)، وأن جميع هذه القيم تشير الى درجة موافقة مرتفعة جداً.

3- أثبتت الدراسة أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية تساعد في تصميم وتطوير نظم الرقابة الداخلية، والتحقق من أمن وسلامة النظم الالكترونية، وسهولة امكانية تحليل التقارير المالية ونقلها عبر شبكة الانترنت داخل وخارج الشبكة. وهذه النتيجة قد أىدت مع ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (على، 2016 ؛ مشكور، 2016، النعامي وسمور، 2015 ؛ المطيري، 2013)، كما اثبتت الدراسة النظرية أن هنالك معوقات تحول دون استخدام تكنولوجيا المعلومات في انظمة الرقابة الداخلية يعزيها الباحث الى التوسع المتزايد على تكنولوجيا المعلومات، وقلة الكفاءات التقنية المتخصصة، وقلة البرامج التدريبية التي تتناول تكنولوجيا المعلومات في مجال المؤسسات غير الهادفة للربح.

4- أثبتت الدراسة أن حوكمة الرقابة الداخلية تؤثر على تحسين جودة التقارير المالية وتطوير معايير المراجعة وضوابط الرقابة المالية، كما تسهم في تعزيز الشفافية والافصاح واكتشاف الغش والتلاعب في التقارير المالية. وهذه النتيجة قد أىدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة، منها دراسة (شهيد والعيسى ،2018؛ الاصلان، 2016؛ أبوحمام 2009). كما توصلت الدراسة الى أن تطبيق حوكمة الرقابة الداخلية تساعد في وضع خطط وبرامج للتطوير والتغيير في نظم الرقابة الداخلية والتنسيق بين عمل لجان المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وتحقيق استقلالية المراجعة الداخلية ،كما تسهم في توفير البيئة الرقابية المناسبة وأسس تفويض السلطات.

5- أثبتت الدراسة أن الرقابة الاستراتيجية تساعد الادارة المالية في وضع الخطط المستقبلية للمؤسسة، وتطوير الاجراءات التصحيحية واكتشاف أوجه القصور، وتفعيل أدوات الرقابة الداخلية كالنسب المالية ،والموازنات، وبطاقة الاداء للمتوازن، وتعمل على ربط النظم الادارية والمحاسبية داخل المؤسسة. وهذه النتيجة قد أىُدت مع ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة، منها دراسة (الفرا ،2016م ؛ مبارك،2016م؛ غريب ، 2012م ؛ عبداللطيف وتركمان، 2005م). كما أكدت الدراسة أن الرقابة الاستراتيجية تتيح نوع من التكامل بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية وتعمل على تحليل المكونات البيئية للرقابة داخل المؤسسة.

توصيات الدراسة:

1- إيلاء موضوع المؤسسات غير الهادفة للربح الأهمية المناسبة من الناحية الأكاديمية، من خلال القيام بإعطاء مواد دراسية تطبيقية مع التركيز على الاساليب المتطورة للرقابة الداخلية.

2- ضرورة تعزيز بيئة الرقابة الداخلية للمؤسسات غير الهادفة للربح ببرامج محاسبة متقدمة لزيادة كفاءتها والاستفادة من ميزاتها لتحسين خصائص المعلومات المحاسبية.

3- زيادة مستوى إدراك المؤسسات غير الهادفة للربح بقواعد واليات حوكمة الرقابة الداخلية والالتزام بالشفافية والافصاح، لتفعيل خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق.

4- تطوير أساليب الرقابة الاستراتيجية وخاصة الحديثة منها وفق منهجية متكاملة لتحقيق الرقابة الداخلية في كافة مراحل انشطة المؤسسة، كما يجب توفير نظام معلومات خاص بالرقابة الاستراتيجية ، يعمل على مد الجهة المختصة بالمعلومات في الوقت المناسب.

5- ضرورة تحقيق الرقابة الذاتية والتدريب المستمر للعاملين بإدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات غير الهادفة للربح.

المراجع

المراجع العربية :

- احمد، عادل الامين قاسم. "الاتجاهات الحديثة للرقابة الداخلية على كفاءة الاداء المحاسبي والمالي في مؤسسات القطاع العام في السودان"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم ،(2018م).
- أصلان، حاتم رياض مصطفى. "مدى مساهمة تطبيق مبادئ الحوكمة في تعزيز اكتشاف الغش والتلاعب بالتقارير المالية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة، ، غزة ، (2017م).
- البقمي، سلطان. " التنظيم المحاسبي في الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية - دراسة استطلاعية"، مجلة البحوث المحاسبية ، جامعة الملك سعود، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض ، (2009م) ، 17(2) ، 33-94.
- التميمي، عباس حميد و هداب، فاطمة فزع. " تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنظمات غير الحكومية - بحث تطبيقي في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية " مجلة دراسات محاسبية ومالية ، بعداد ،(2018م)، 13(42) ، 63-81.
- الجوهر، كريمة علي. " العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الادارة " ، مجلة الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، بغداد ، (2011م)، 34 (90)، 103-128.
- الجويفل، احمد سلامة سليمان. " دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية في المصارف الاسلامية الاردنية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط ،عمان ،(2011م).
- الحاج ، محاسن علي و المطيري ، نجود. " النظام المحاسبي في الجمعيات الخيرية السعودية - دراسة استطلاعية"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية ، جامعة القصيم ، القصيم،(2018م)، 11(2) : 299-332.
- الدخيل، عبدالعزيز بن عبدالله. " تطبيق المعايير المحاسبية في منظمات العمل الخيري - دراسة ميدانية مطبقة على الجمعيات الخيرية بمنطقة الرياض"، اصدارات مؤسسة الملك خالد الخيرية، الرياض، (2010م).
- الدوري ، زكريا. الادارة الاستراتيجية مفاهيم وعمليات و حالات دراسية. الطبع العربي، دار اليازوري، عمان (2005م).
- السكارنة، بلال، التخطيط الاستراتيجي، دار المسيرة، عمان، (2010م).
- الشائبي ، محمد نصر. " تكيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات واثره على موثوقية القوائم المالية – دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، عمان، (2011م) .
- الصيعري ، أحمد صالح. "مدى التزام الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية بمعيار العرض والإفصاح- دراسة تطبيقية في محافظة جدة "، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الادارة والاقتصاد، جدة ،(2016م).
- الغريب، عبدالعزيز والعود، ناصر. "معايير الثقة لدى المتبرعين للأعمال الخيرية - دراسة استطلاعية على عينة من رجال الأعمال في الرياض وجدة والدمام" ، مؤسسة الملك خالد الخيرية، الرياض ، (2010م) .
- الفرا ، عاهد بسام. " الرقابة الاستراتيجية ومتطلبات نجاحها في كبرى الجامعات العاملة في قطاع غزة "، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة ، الجامعة الاسلامية، غزة ، كلية التجارة، فلسطين، (2016م) .
- المحارفي، عبدالرحمن، واقع نظام المعلومات المحاسبي في الجمعيات الخيرية السعودية دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة، العدد 2 ،(2013م).
- النعامي، على وسمور حمد. " دور تقنية المعلومات المحاسبية في تطوير نظم الرقابة الداخلية – دراسة تطبيقية على الجامعات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة "، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، القدس، (2015)، 1(2)، 204-296.

- شعت، محمد حيدر موسى. " أثر نظام الرقابة الداخلية علي جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين" ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، غزة : الجامعة الاسلامية، فلسطين ، كلية التجارة، (2017م) .
- شهيد، رزان ، العيسى، ضحى. " أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية" ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات ،القدس ،(2018م)، 41(2) ،265 277 .
- باعلوي ،محمد بن سليمان. "مدى فعالية الرقابة الإدارية على اعمال الجمعيات الخيرية وانعكاساتها الأمنية: دراسة مسحية على رؤساء الجمعيات الخيرية بمنطقة مكة المكرمة ومنطقة الرياض" ، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض ، (2008م).
- عبداللطيف، عبداللطيف وتركمان، حنان " الرقابة الاستراتيجية وأثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات .مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العربية، دمشق، 4 (27)، (2005م) 127- 148.
- علي، حامدي. "أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" ،رسالة ماجستير غير منشورة ، سكرة ، جامعة محمد خيضر كلية العلو م الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (2011م).
- غريب، عزة السيد. "دور الرقابة الاستراتيجية في تحسين الاداء بالمنظمات الخيرية بالمملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، الخرطوم ،(2012م).
- مبارك، ادهم اكرم . "الرقابة الاستراتيجية وعلاقتها برفع اداء مؤسسات التمويل الاصغر - دراسة ميدانية في محافظات قطاع غزة "، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة، جامعة الازهر ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية،، غزة ،(2016م) .
- محمد، هني محمد. " رؤية معاصر لتفاعل نظام الحوكمة لإدارة المؤسسات الوقفية بالإشارة الى حالة المملكة العربية السعودية " مجلة البحوث الاقتصادية والمالية الجزائر ، جامعة ام البواقي ،(2016م)، العدد 6 ، 414- 433.
- مشكور ، مسعود جايد. " التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية واثره في تحسين كفاءة أداء الرقابة الداخلية " ، مجلة المحاسب ، نقابة المحاسبين والمدققين ، جمهورية العراق ،(2016)، 23 (45) : 25-56.
- دليل الممارسات الجيدة الدولية. تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، IFAC2012 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،(2013م).
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(2012م)، المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح، بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح.

المراجع الاجنبية :

- David, Fread R., (2016). Strategic Management. Concepts & Cases. Thirteenth Edition. Prentice Hall.,(2016)