



مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://journals.sustech.edu/>

دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات

جنته ادم اسحق حران

هلال يوسف صالح

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية

المستخلص :

تناولت الدراسة دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات. تمثلت مشكلة الدراسة في ماهو دور نظام الرقابة الداخلية في الإفصاح والشفافية، ماهو دوره في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة. هدفت الدراسة إلى بيان دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الإفصاح والشفافية حول موضوعية التقارير المالية، ومعرفت دوره في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة. تكمن أهمية الدراسة في إن نظام الرقابة الداخلية يساهم في كفاءة وفاعلية حوكمة الشركات ويحقق الشفافية في معلومات القوائم المالية، وإن الدراسة تسعى للحصول على دليل ميداني عن مدى تطبيق مبادئ واليات الحوكمة من قبل الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والاستقرائي والاستنباطي. اهم النتائج ان يساهم نظام الرقابة الداخلية الكفو في تفعيل الإفصاح والشفافية لتحديد الطريقة السليمة لتحديد عرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للشركة ، ويساعد نظام الرقابة الداخلية في تفعيل مسؤوليات مجلس الادارة لدعم القابلية للمحاسبة والتشجيع على الاستخدام الامثل للموارد. وتتمثل التوصيات في ضرورة ان تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئة لإظهار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الإفصاح والشفافية . وتفعيل دور نظام الرقابة الداخلية لمساعدة مجلس الادارة في القيام بعمله ضمن خطة استراتيجية للإشراف والرقابة .

ABSTRACT:

The study examined the role of the internal control system in achieving transparency and corporate governance. The study problem assesses the role of internal control system in disclosure and transparency; besides examining its role in activating the responsibilities of the Board of Directors. The study aimed at explaining the role of the internal control system in the activation of disclosure and transparency about the objectivity of financial reports; and its role in activation of the responsibilities of the Board of Directors. The importance of the study stems from the fact that the internal control system contributes to the efficiency and effectiveness of corporate governance, and in achieving transparency in the information of the financial statements. The study is seeking a field evidence about the application of the principles and mechanisms of governance of the listed companies by market Khartoum Stock Exchange Market. The study relied on the descriptive, inductive, and deductive methods. The study main results include: the contribution of the efficient internal control system in the activation of disclosure and transparency in order to determine the accurate method for evaluating the presentation of financial

statement, and the impact of transactions, operations, and circumstances on the financial status of the company. Moreover, the internal control system plays an important role in the activation of the responsibilities and accountability of the Board of Directors, especially with regard to efficient utilization of resources. The study main recommendations called for the company to disclosure the information that related to its social and environmental responsibilities in order to explain the role of internal control system in the activation of disclosure and transparency. In addition, the activation of internal control system in order to help the Board of Directors to perform its role through designing a strategic plan for supervision and follow up.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية - الإفصاح - الشفافية - التقارير المالية .

المقدمة

نتيجة لتزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتياطية والادعاء بفشل المراجعة، فإنه يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى الإفصاح والشفافية سواء أكان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة المنشأة عن فعالية الرقابة الداخلية حيث إنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة المنشأة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على الوقاية من التلاعب وتضمن بناء إستراتيجية ناجحة للمراجعة. ازدياد عدد الشركات المساهمة في السودان والسعي لإقامة سوق الأوراق المالية وتفعيل دورها.

مشكلة الدراسة

تحاول هذه الدراسة التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:

1. ماهو دور نظام الرقابة الداخلية في الإفصاح والشفافية.
2. ماهو دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة .

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات الآتية

1. يؤثر نظام الرقابة الداخلية في فاعلية الإفصاح والشفافية .
2. يؤثر نظام الرقابة الداخلية في فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة .

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الإفصاح والشفافية .
2. معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة .

أهمية الدراسة :

الأهمية العلمية، تتمثل في الآتى :

- أ.تعتبر هذه الدراسة جزء من الأدبيات التي تتناول اثر الرقابة الداخلية على أداء المنشآت وتتميز بأنها جمعت بين دراسة اثر الرقابة الداخلية على الإفصاح والشفافية إضافة إلى دراسة الرقابة الداخلية على الحوكمة.
- ب.يساهم نظام الرقابة الداخلية بتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة وذلك بإظهار المركز المالي الحقيقي للشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

2.الأهمية العملية ، تتمثل في الآتى :

- ج. يساعد نظام الرقابة الداخلية في تحديد النشاطات التي تمارسها الشركات المساهمة السودانية وذلك بتطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات علي القوائم المالية المنشورة وعلى اختيار السياسات المحاسبية بما يتماشى مع الفكر المحاسبي.

د.تطبيق نظام الرقابة الداخلية لآليات ومبادئ حوكمة الشركات في بيئة الأعمال السودانية يساعد في توفير الشفافية والمصادقية والموضوعية في معلومات القوائم المالية.

منهجية الدراسة :

لتحقيق هدف الدراسة ولأغراض اختبار الفرضيات اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الاحصائي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ، ويوضح خصائصها ويعمل على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها، وذلك بالاعتماد على أدبيات المحاسبة والمراجعة التي تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلية، وموضوع الشفافية وحوكمة الشركات والتحليل والربط والتفسير لهذه البيانات وتصنيفها وقياسها وبيان نوعية العلاقة بين متغيراتها وأسبابها واتجاهاتها واستخلاص النتائج منها والتعرف على حقيقتها في ارض الواقع، ثم الوصول إلى تعميمات بشأن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة. كما يعتمد على تصميم استبانة عن النشاطات التي يقوم بها نظام الرقابة الداخلية لترشيد السياسات الإدارية والتقديرات المحاسبية للإدارة، وتقييم كفاءة الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية للشركات المساهمة، وإعادة النظر في هيكل مجلس الإدارة عن طريق سد الثغرات في المبادئ المحاسبية الذي أدى إلى حدوث أزمات المالية والعمل على تفعيل كفاءة نظام الرقابة الداخلية وذلك بتطبيق حوكمة الشركات.

الإطار النظري للدراسة :

اعتمدت الدراسة على عدد من النظريات في إطار الفكر المحاسبي وجميع هذه النظريات منبثقة من نظرية المحاسبة الايجابية (Accounting Theory positive) وأخرى تحقق أهدافها، وذلك لمعرفة الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة، والتعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الاستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة التي تمكن من تكوين النظرية المحاسبية .

1. نظرية المحاسبة الإيجابية

تمتد جذور هذه النظرية إلى مقالة العالم الاقتصادي فريد مان والتي ناقش خلالها مزايا الاقتصاد الايجابي الذي قارن بينه وبين الاقتصاد النمطي (مهدي، 1990) . ونظرية المحاسبة الإيجابية تقدم سياسات محاسبية تتسجم مع إستراتيجية الإدارة وتتغير بتغيرها تعبيراً عن المصالح المختلفة التي تتفاعل مع منظومة العقود التي تجريها الشركة. تستخدم هذه النظرية لتفسير مفاهيم الإفصاح والشفافية وكيفية تطبيقها لإعطاء نظام رقابة داخلية كفؤ وفعال يحقق الشفافية في القوائم المالية.

2. النظرية السلوكية

تفترض هذه النظرية أن الإدارة لاتطبق آليات ومبادئ حوكمة الشركات لإعداد قوائم مالية تؤثر على سلوك مستخدميها لإجراء محاسبي معين وطريقة محاسبية معينة من بين بدائل الإجراءات والطرق المحاسبية المسموح بها (أمين، 2005) . ساهمت تلك النظرية في الانتقال بالمحاسبة من وظيفة مسك الدفاتر إلى نظام المعلومات، كما ساهمت في ظهور المحاسبة الإدارية وزيادة خاصية الملائمة ، استخدمت هذه النظرية المدخل التنبؤي الذي يعتمد على الملائمة، ولكي تكون المعلومات ملائمة ينبغي أن تكون لها تغذية عكسية أو قيمة تنبؤية (حيدر، 2007) . ونظام الرقابة الداخلية الجيد يوضح تطبيق الإفصاح والشفافية ويعطي قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها(خالد، 2007) .

3. نظرية ردود الأفعال الحكومية

تفترض هذه النظرية أن المنشآت التي تحقق أرباح كبيرة تصبح محل اهتمام ونقد مستمر من قبل السياسيين والمستهلكين والنقابات والجمهور بصفه عامة ومن ثم تتعرض إلى إجراءات سياسية تسمى هذه الإجراءات وما يترتب عليها من أعباء والتزامات بالتكاليف السياسية، مما يدفع مدير المنشأة إلى تغير السياسات المحاسبية التي تخفض الأرباح لتجنب تلك الأعباء(فؤاد، 2010) .

4. النظرية الأخلاقية

تعتمد على ماهية الشيء الصحيح الذي يجب على المحاسب عمله، حيث ينبغي أن تكون القوائم المالية معبرة عن الوضع الحقيقي للمنشأة وأن تتصف بالعدالة والمساواة بين المستخدمين للقوائم المالية، مستثمرين، دائنين أو أي أطراف أخرى وعدالة القوائم المالية بمضمونها وعرضها، والصدق بمعنى أن البيانات المحاسبية خالية من التزييف والتحريف والأخطاء المقصودة وغير المقصودة وينبغي أن تحتوي على الجانب الأخلاقي (الهادي، 2003).

مصادر بيانات الدراسة

تتمثل مصادر معلومات الدراسة:

1. مصادر أولية: بيانات استمارة الاستبانة ، والمقابلات الشخصية.

2. مصادر ثانوية: الكتب، الرسائل الجامعية، والدوريات ، المؤتمرات العلمية والتقارير الدورية ، وشبكة الانترنت.

الدراسات السابقة:

دراسة (The Meaning of Audit Reports) 1999 ، Holt and Maizer

تمثلت مشكلة الدراسة في العوامل المرتبطة بالمعاني الخاصة بكل من مصطلحي الصدق والعدالة في القوائم المالية، كذلك عدم التأكد المطلق من جانب مراقب الحسابات لعدالة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء المؤثرة والتقليل من ضعف نظام الرقابة الداخلية. هدفت الدراسة إلى إيجاد حلول مشتركة بين مراقب الحسابات من جهة ومستخدمي الرقابة الداخلية من جهة أخرى لمعرفة طبيعة عمليات المراجعة ومسؤوليات كل من الإدارة ومراقب الحسابات ومعرفة موقف الفئات المهنية من تقرير مراقب الحسابات للوصول الى وجهة نظر المستثمرين في التأكيدات بشأن التقرير. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إعادة النظر في دور مهنة المراجعة وطبيعة الرأي في تقرير مراقب الحسابات، وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة بضرورة إيجاد قرارات لدعم ممارسات المحاسبة والمراجعة من خلال التنظيمات الثقافية والمهنية الخاصة بها، توفر الصدق والعدالة في القوائم المالية.

يتضح بأن هذه الدراسة اهتمت بنظام الرقابة الداخلية لارتباطه بأهداف المنشأة والالتزام بالإجراءات الرقابية التي تتعلق بالبيانات المالية التي يقوم المراجع بتقييمها في اتخاذ قرارات رشيدة ، تتفق مع الدراسة الحالية في أنها اهتمت بنظام الرقابة الداخلية وتختلف معها في أنها شاملة للإفصاح والشفافية.

دراسة (Consideration of Corporate Governance 2000 ، Cohen and Hanno

Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgment)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق حوكمة الشركات في أنشطة الإدارة حول توقيت الاختبارات الأساسية. هدفت الدراسة إلى فحص آثار أنشطة حوكمة الشركات على أحكام المراجعين المرتبط بقبول العملاء وبالاختبارات الأساسية موضع إستراتيجيات العمل داخل الشركة ، تفعيل وتعظيم دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في أسلوب حوكمة الشركات. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن أحكام المراجعين في حالة متانة أنشطة حوكمة الشركات ورقابة الإدارة تكون أكثر ايجابية عنها في حالة ضعفها ، وأن أحكام قبول العميل تتأثر بدرجة اكبر بفلسفة رقابة الإدارة مقارنة بدرجة تأثرها بحوكمة الشركات، وأن طرق تقييم المراجع لخطر الرقابة والاختبارات الأساسية تتأثر بفلسفة رقابة الإدارة أكثر من تأثرها بحوكمة الشركات، اختلاف توقيت أحكام المراجعين حول توقيت الاختبارات الأساسية . أوصت الدراسة بضرورة تأكيد ونزاهة الإدارة في الوفاء والالتزام بعمليات الحوكمة واستمرار العمل بها لإنتاج تقارير ذات جودة عالية واستخدامها في القرارات الاقتصادية.

يتضح بأن هذه الدراسة ركزت على حوكمة الشركات من خلال فحص أنشطتها وتأثيرها على أحكام المراجعين المرتبط بقبول العملاء وبالاختبارات الأساسية ، وفحص فلسفة رقابة الإدارة ، في حين أن الدراسة الحالية تناولت بالإضافة لحوكمة الشركات نظام الرقابة الداخلية والشفافية .

دراسة Julie، 2001 (A History of Corporate Governance)

تمثلت مشكلة الدراسة في مقدار الإفصاح الإجمالي عن عناصر حوكمة الشركات وأثره على التغيرات المالية في التقارير المالية بالنسبة لشركة فيليب الاسترالية . هدفت الدراسة إلى بيان أثر استقلال لجنة المراجعة ، معرفة اللجنة بالتقارير المالية ، معرفة اللجنة بتقارير المراجعة لتدعيم موقف المراجع في حالة خلافة مع الإدارة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن أهم عناصر الحوكمة هي لجنة المراجعة، النظام الأخلاقي للشركة ، تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة ، ومكافأة المجلس والإدارة ، الرقابة الداخلية للجان التنفيذية ، تغير محتوى تقارير حوكمة الشركات وفقاً لتغير الهيكل التنظيمي للشركة وأنشطة أعمال الشركة ، المركز المالي للشركة . أوصت الدراسة بضرورة الإبلاغ عن أي تصرف تقوم به الإدارة يضر بمصلحة المنشأة ومدى الشفافية في التقارير المعروضة للمستثمرين وأصحاب القرار .

يتضح بأن هذه الدراسة ركزت على الإفصاح عن عناصر الحوكمة وهو إجراء يتم من خلاله اتصال الشركة بالعالم الخارجي، وأن المرحلة النهائية له تتمثل في القوائم المالية والبيانات والمعلومات التي تظهر من خلاله بعدالة وشفافية ووضوح لتساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية بدقة ، تميزت الدراسة الحالية عنها في إنها تشمل نظام الرقبة الداخلية والإفصاح والشفافية .

دراسة مصطفى، 2008(أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان)

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية الحد من الفساد وسوء استغلال المال العام لمؤسسات الدولة لان ما تعكسه الأرقام الحقيقية التي وردت في تقرير المراجع للعام 2005م تمثل مشكلة حقيقية لابد من إيجاد الحلول لها. تكمن أهمية الدراسة في أن معدلات النمو العالية في الاقتصاد السوداني تشكل مخاوف للمسؤولين عن كيفية المحافظة عليه للسنوات القادمة وزيادة معدلات الفساد في مؤسسات القطاع العام تشكل مخاوف أخرى تعوق التقدم والنمو واستدامة التنمية بشكل عام . هدفت الدراسة إلى توضيح حجم الفساد في المال بالقطاع العام السوداني ، وتوضيح إجراءات المراجعة المتبعة. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والاستنباطي والتحليلي لدراسة الحالة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، ضعف كفاءة نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسات العامة ، غياب الشفافية والمصادقية في التقارير المالية التي تقدمها مؤسسات الدولة، وعدم الالتزام بمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح والمنشورات المالية بصفة عامة. أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في نظم الرقابة الداخلية وتعميمها بما يتوافق مع ظروف ودوافع تلك المؤسسات وضمان كفاءتها وفعاليتها.

يتضح من الدراسة بأنها ركزت على الحوكمة الرشيدة ومعايير وإجراءات المراجعة الداخلية لإمكانية تحسين إجراءات الرقابة الداخلية للحد من الفساد ، تختلف الدراسة الحالية عنها في إنها أشمل لأنها تتناول نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحقيق الإفصاح والشفافية.

دراسة عبد الرحمن، 2012م، (التغيير الإداري للسياسات المحاسبية . الآثار والدافع والمعالجة)

تمثلت مشكلة الدراسة في ماهو أثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على كفاءة تقييم الأداء المالي، وكيفية الحد من أثره بإستخدام حوكمة الشركات. هدفت الدراسة إلى التعرف على إختبار أثر التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على كفاءة تقييم الأداء المالي للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية . ظهرت أهمية الدراسة في توضيح كيفية إستخدام آليات حوكمة الشركات في حد الإدارة من تغيير السياسات المحاسبية والمساعدة في وضع قانون لحوكمة الشركات في السودان، وزيادة كفاءة المراجعين الخارجيين في أداء العمليات التي تتعلق بالسياسات المحاسبية. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، وتم إستخدام استمارة الاستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، التغيير الإداري للسياسات المحاسبية يؤثر على كفاءة تقييم الأداء المالي للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية من خلال التأثير الطردي القوى على معدل العائد على حقوق المساهمين، ومعدل العائد على إجمالي الأصول، ومعدل حافة الربح، والتأثير العكسي على معدل القيمة السوقية إلى الربحية. أوصت الدراسة بضرورة وضع قانون لحوكمة الشركات في السودان وخاصة في

سوق الخرطوم للأوراق المالية ،وتكوين هيئة لمراقبة تطبيقه، زيادة مستوى الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية وأثره، ومراعاة مصالح مستخدمي القوائم المالية عند تغييره.

هذه الدراسة ركزت على تأثير التغيير فى السياسات المحاسبية والدوافع التي أدت إلى ذلك ومعالجته بتطبيق آليات حوكمة الشركات.تختلف عن الدراسة الحالية فى إنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الجيد، يحقق الشفافية والإفصاح فى القوائم المالية ويمكن من الاعتماد عليه وذلك بتطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات.

دراسة محمد، 2014، (أثر آليات حوكمة الشركات على قيمة المنشأة)

تمثلت مشكلة الدراسة في ماهو تأثير آليات حوكمة الشركات على قيمة المنشأة في بيئة الشركات الأردنية ، وهل يختلف الأثر باختلاف مقياس قيمة المنشأة.هدفت الدراسة الى معرفة كيفية استخدام عموميات التقارير المالية لتطوير المؤشرات المالية لتقييم فاعلية آليات حوكمة الشركات. ودراسة وتحميل طبيعة العلاقة بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وقيمة المنشأة. تمثلت أهمية الدراسة في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية الأردنية لتطوير الممارسة المحاسبية من خلال تحسين الأداء المالي ودفع المديرين نحو تعظيم قيمة المنشأة. هدفت الدراسة الى وجود أثر ذو دالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات علي قيمة الشركة عند التعبير بمقياس معدل العائد على الاستثمار، وانعدام ذلك الأثر علي قيمة المنشأة عند التعبير بمقياس نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية. أوصت الدراسة بزيادة نطاق مشاركة أعضاء من خارج الشركة ضمن عضوية مجلس إدارة الشركة ومنحهم حق التصويت والنقض، ومحاسبة الشركات التي يقل عدد الأعضاء الخارجيين في عضوية مجلس إدارتها عن عضوين، وذلك من خلال تشريع تصدره هيئة سوق المال.

ركزت الدراسة علي تأثير حوكمة الشركات علي قيمة المنشأة ، وساهمت في وضع إطار لمفهوم حوكمة الشركات. إلا أن الدراسة الحالية تميزت عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الكفاء الذي يحقق الإفصاح والشفافية ويزيد ثقة المستثمرين في القوائم المالية.

ثالثاً: مفهوم الرقابة وحوكمة الشركات

مفهوم الرقابة

1. مفهوم الرقابة في اللغة

هي المحافظة والانتظار، فالترتيب يعنى المحافظ والمنتظر (إبراهيم، 1969).

2. مفهوم الرقابة في الشريعة الإسلامية

هي الضبط في أوسع معانيه ، وعملية التأكد من سير العمل نحو تحقيق الهدف المرسوم والتحقق من أن ما يتم إنجازه مطابق لما تقرر في الخطة (محمد، 1975). لقد حرص الإسلام على تنمية الرقابة الذاتية ومحاسبة النفس باستمرار وأكد القرآن الكريم ههنا في قوله تعالى : { يَا أَيُّهَا النَّاسُ اتَّقُوا رَبَّكُمُ الَّذِي خَلَقَكُمْ مِنْ نَفْسٍ وَاحِدَةٍ وَرَجَعَكُمْ إِلَىٰ ذَٰلِكَ هُدًى لِّلرَّجُلَىٰ أَنْ يَرْجِعُوا إِلَىٰ رَبِّهِمْ أَفَلَا يَعْلَمُونَ إِنَّ اللَّهَ لَشَدِيدُ الْعِقَابِ } (سورة النساء، الآية 1) .

يستطيع الباحثان تعريف الرقابة بأنها، تحديد هدف وقياس أدائه وفقاً للخطة الموضوعة للتأكد من سلامة الأنظمة

والتعليمات والقوانين، والتحقق من كفايتها لإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة.

مفهوم الرقابة الداخلية

يتمثل مفهوم الرقابة الداخلية بأنه مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة وتهدف الي ضمان المحافظة علي الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة وتطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم وتحسين الأداء من جهة أخرى (خالد، 2007). عرفت الرقابة الداخلية بأنها الإطار العام للإجراءات المتخذة في مجال الرقابة والإشراف علي الأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو مالية داخل المشروع (سمير، 2002). وعرفت الرقابة الداخلية بأنها تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل او مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة علي الأصول ، واختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها (سيد، 2005). كما عرفت بأنها مجموعة من الضمانات التي تساعد في

التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق لضمان الحماية لإبقاء الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرين وتحسين الأداء (عبد الفتاح، 2006) عرفت الرقابة الداخلية بأنها السياسات والإجراءات التي يتم من خلالها تحقيق أهداف الشركة والتي يجب أن يهتم بها مراقب الحسابات ، حتى يستطيع الحكم علي مدي مقدرة الشركة محل المراجعة علي تسجيل وتلخيص البيانات والإحداث التي قامت بها الشركة محل المراجعة (محمد، 1998). عرفت الرقابة الداخلية بأنها خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدي المنشأة وصولاً إلى اعلي معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية (غالي، 2003) .

نستنتج من التعاريف السابقة بأن الرقابة الداخلية هي :

أ. عملية تمارس علي كافة المستويات داخل المنشأة .

ب. تشمل العلاقة المباشرة بين وظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية وهذا يضع علي المراجع مسؤولية تحديد الأجزاء الملزمة للمراجعة .

ج. مجموعة من المقاييس والطرق تتبناها المنشأة لحماية أصولها .

د. خطة تنظيمية لحماية الأصول والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ، وتحسين الكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية

هـ. توفر الدقة في البيانات المحاسبية ولمكانية الاعتماد عليها .

يستطيع الباحثان تعريف الرقابة الداخلية بأنها، مجموعة مترابطة من العناصر الرئيسية التي تمثل الركائز الأساسية لعملية المراجعة فهي نظام للرقابة المالية والإدارية والمحاسبية تضعه الإدارة لتسيير أعمال المنشأة وحماية أصولها من العبث والغش والاختلاس ولضمان الوثوقية في سجلاتها .

مساهمة المنظمات المهنية في تطور الرقابة الداخلية

The Contribution of Professional Organizations in the Development of Internal Control

يمكن عرض مساهمة المنظمات المهنية في تطور الرقابة الداخلية كآتي :

1. الولايات المتحدة الأمريكية

المنظمات المنهية واللجان المختصة في الولايات المتحدة الأمريكية لها دور فعّال في تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها ويمكن عرض ذلك كما يلي:

أ. **مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي** أصدر المجمع في عام 1960م نشرة معايير المراجعة رقم (30) بخصوص إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية المحاسبية، كما أوضحت الإجراءات التي يجب أن يطبقها المراجع عند إعداد تقريره (American، 1980) وفي 1974م شكل لجنة لدراسة مسؤوليات المراجعين ويشار إليها بلجنة Cohen وأصدرت هذه اللجنة تقرير في عام 1978م أوصت فيه بأن يتضمن تقرير الإدارة تقييماً لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة ووصفاً لاستجابة الإدارة لنقاط الضعف العامة التي حددها المراجع الخارجي (American، 1978). في عام 1993م أصدر المجمع تقريراً أوصى فيه هيئة تداول الأوراق المالية بأن يتضمن التقرير السنوي لكل شركة مسجلة تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقرير المراجع الخارجي عن رأيه بخصوص ذلك (American، 1993) . نشرة معايير المراجعة رقم 78 تضمنت تعديلات للنشرة رقم (55) وتطبق على مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ في 1/1/1997م وما بعد، ثم نشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم (6) التي عدلت النشرة رقم (2) وتطبق على فحص تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية التي تعد في أو الفترة المنتهية في 15/12/1996م وبعد ذلك التاريخ (American، 1996) نشرة معايير المراجعة رقم (83) ونشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم (7) والاثنان يقدمان إرشادات للمراجع بخصوص الفهم الواجب أن يحصل عليه عند تنفيذ المراجعة وعند الارتباط بمهمة إبداء الرأي وأشارت إلى مسؤولية الإدارة في التصميم والمحافظة على رقابة داخلية فعالة (GLBOSON، 2003) .

ب. هيئة تداول الأوراق المالية

اقترحت الهيئة في عام 1988م على كل شركة مساهمة في إعداد تقرير عن مسؤوليات الإدارة (R M R) (Report Of Managements Responsibilities) بحيث يتضمن تقييم الإدارة لفعالية نظام الرقابة الداخلية ووصفاً لاستجابة الإدارة لتوصيات كل من المراجعين الداخليين والخارجيين بخصوص هذا النظام (Messier, 1993).

ج. لجنة Tread way

أشارت لجنة Tread way إلى نظم الرقابة الداخلية بخصوص إعداد القوائم المالية، وأوصت في تقريرها الذي أصدرته 1987م بأن تتضمن التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية (Tread 1987). (Way,

د. لجنة Committee of Sponsoring Organization (COSO)

هي لجان انبثقت عن لجنة Tread way تقريرها بعنوان - الرقابة الداخلية إطار متكامل - تم تقسيمه إلى أربعة أجزاء تناولت إطار الرقابة الداخلية وإعداد التقارير للإطراف الخارجية وأدوات التقييم (Committee, 1992).

هـ. القوانين الأمريكية

صدر قانون في عام 1991م **(FDCIA) Federal Deposit Corporation Improvement Act** بالزام كل مؤسسة مالية يبلغ إجمالي أصولها خمسون مليون دولار أو أكثر أن تقوم بإعداد تقرير سنوي بواسطة الإدارة يتضمن تقييمها لفعالية هيكل الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، على المراجع الخارجي إعداد تقرير بخصوص تقرير الإدارة وذلك اعتباراً من السنة المالية المنتهية في 1993/12/31 (Nussbaum, 1993). القانون الذي أصدرته الحكومة الأمريكية في يوليو 2002م والمسمى قانون (Sarbanes-Oxley) والذي يتضمن (The Institute Of Internal Auditors, 1995) :

أ. مطالبة المدراء التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم كل ثلاثة أشهر مع المراكز المالية ربع السنوية يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة إلى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.
ب. العمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية سواء أن كان ذلك داخل القوائم المالية أم خارجها بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

2. المملكة المتحدة

شكل مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز مجموعة عمل لدراسة الرقابة الداخلية ونشر المجمع في شهر ديسمبر 1994م تقريراً أطلق عليه Rittman Report بعنوان (Internal Control And Financial Reporting) الذي تضمن مقاييس مقترحة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية. أصدر المجمع العديد من التوصيات والمقترحات الخاصة بضرورة إنشاء لجان مراجعة من الأعضاء في مجلس الإدارة غير التنفيذيين لما لها من دور في منع التلاعب في المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها القوائم المالية (محمد، 2005). وفي عام 1999م تم إصدار (Turn Bull Report) الذي أكد على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في تحسين وتدعيم نظام الرقابة الداخلية ، وفي عام 2003م تم إصدار تقرير (Smith Report) الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عنها في التقارير السنوية للشركات ، طالبت هذه التقارير الشركات بضرورة أن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشره بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء لجنة المراجعة (سيد، 2005).

3. جمهورية مصر:

أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال في مصر قرار رقم (30) لعام 2002م بشأن قواعد قيد الأوراق المالية ببورصتي الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية ، حيث ذكرت المادة (7) في هذا القرار بأنه يجب أن يكون لكل شركة مقيد

لها أوراق مالية بجدول البورصة لجنة للمراجعة يختارها مجلس إدارة الشركة ولا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وبراثة ادهم ، وإذا لم يتوفر لدى الشركة عدد كاف منهم يتم استكمال عضوية اللجنة من ذوي الخبرة وتقوم اللجنة بإعمالها بصفة مستقلة عن إدارة الشركة ، وتقدم اللجنة لمجلس إدارة الشركة تقريراً شهرياً عن إعمالها تتضمن مقترحاتها وتوصياتها بعد إن قامت بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة (عبر، 2009) .

يتضح بأن المنظمات المهنية الدولية ساهمت في إعداد تقرير نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ليعمل على تدعيم فعالية ذلك النظام ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة. إما من ناحية مكونات تقرير نظام الرقابة الداخلية فلا توجد حاجة إلى إعداد نماذج نمطية لتقرير الإدارة عن فعاليته ولكن يمكن إن يتضمن التقرير اعتراف إدارة المنشأة بمسؤوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية والمحافظة عليه .

تطبيق الدراسة في السودان:

التطورات الاقتصادية التي حصلت في السودان من خلال دخول المصارف الخاصة وشركات التأمين وإقامة سوق الأوراق المالية، هناك ازدياداً واضحاً في حجم المشروعات وتوسعها جغرافياً وصاحب ذلك تضخم في العمليات الإدارية والإشرافية وتعقيد في مشكلات الإنتاج والتسويق والتمويل، ولا بد أن ينعكس ذلك على مفهوم الرقابة الداخلية، فبالإضافة إلى حماية أصول المنشأة وضبط الدقة في البيانات المحاسبية أصبحت الرقابة الإدارية تهدف إلى الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية لضمان تحقيق الأهداف والخطط المرسومة (عصام الدين، 2001) .

يرى الباحثان بأن تقوم الإدارة بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة لدعم فعالية ذلك النظام ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة. أما مكونات التقرير فلا توجد حاجة إلى إعداد نماذج نمطية لتقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن من الضروري أن يتضمن التقرير ما يلي (جانس، 2001):

أ. اعتراف إدارة المنشأة بمسؤوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، والمحافظة عليه. ب. تغيير فعالية النظام نتيجة تغير الظروف وعدم ضمان استمرار تلك الفعالية في المستقبل.

ج. دور المراجعين الداخليين بخصوص فحص فعالية النظام.

د. تحديداً للمقاييس التي يتم على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ورأي الإدارة عن فعالية النظام.

هـ. تاريخ إعداد التقرير .

مفهوم حوكمة الشركات :

عرفت حوكمة الشركات بأنها مجموعة من الطرق التي يتم من خلالها تأكد المستثمرين من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم (Cohen, 2000). وإنها مجموعة من القواعد التي تركز عليها إدارة الشركة لتعظيم ربحيتها وقيمتها علي المدى البعيد لصالح المساهمين (مهدي، 1997). وإنها نظام يتم من خلاله توجيه وإدارة الشركات ، ويحدد الحقوق والمسؤوليات وقواعد ولجاءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشئون الشركة وتحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهدافها ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء (نعيم، 2006) . وعرفت بأنها مجموع الآليات التنظيمية التي من شأنها الحد والتأثير على قرارات المستثمرين والتحكم في توجهاتهم وتبين مجال صلاحياتهم (حنان، 2007) . وإنها مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة والممولين وأصحاب المصالح، لضمان حسن استغلال الإدارة لأموالهم وتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة ، وتحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة (Seal, 2006). عرفت بأنها الحكم الرشيد الذي يتم تطبيقه عبر حزمة من القوانين والقواعد التي تؤدي إلى الشفافية وتطبيق القانون (Gompers, P, 2001).

يستطيع الباحثان تعريف حوكمة الشركات بأنها وسيلة لرقابة وحماية المجتمع والمنشآت وحفظ أموال المستثمرين والمقرضين وتعميق دور المسائلة ومتابعة الأداء.

رابعاً: الدراسة الميدانية:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والاستقرائي والاستنباطي لاختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات وذلك من خلال استمارة الاستبانة المستخدمة في الدراسة وإعداد إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات أسئلة الاستبانة، وأخيراً اعتماد المنهج التحليلي الاستدلالي القائم على اختبار صحة فرضيات الدراسة باستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة.

مجتمع الدراسة :

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تعم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة ، يتكون من مجموعة من الأفراد الأكاديميين والمتخصصين في المجالات ذات الصلة بموضوع الدراسة المنتمين لشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية (قطاع البنوك، القطاع الصناعي، الخدمات المالية، القطاعات الأخرى).

عينة الدراسة :

تم اختيار عينة طبقية عشوائية ، حيث وزع عدد (200) استمارة استبانة على عينة مجتمع الدراسة ، وبلغ العدد المستلم منها (191) استمارة استبانة بنسبة استرداد 95.5%. يوضح الجدول رقم (1) والرسم البياني رقم (1) عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة لأفراد عينة الدراسة.

جدول رقم (1) عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة

الرقم	البيان	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	النسبة
1.	قطاع البنوك	120	114	57%
2.	القطاع الصناعي	55	52	26%
3.	الخدمات المالية	10	10	5%
4.	القطاعات الأخرى	15	15	7.5%
	الإجمالي	200	191	95.5%

المصدر: إعداد الباحثان

يتضح من الجدول رقم (1) ان عدد الاستمارات الموزعة لقطاع البنوك (120) المستلم (114) بنسبة استرداد (57%) والقطاع الصناعي بلغ عدد الاستمارات الموزعة (52) بنسبة استرداد (26%) والقطاعات الأخرى عدد الاستمارات الموزعة (15) بنسبة استرداد (7.5%) وقطاع الخدمات المالية عدد الاستمارات الموزعة (10) بنسبة استرداد (5%).

أداة الدراسة :

عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، يوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحثان على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة للأسباب التالية (فايز، 2009) :

1. توفر وقت المستجيب وتعطيه فرصة للتفكير.
2. أكثر الطرق موضوعية لأنها لا تحمل اسم المستجيب ضماناً للسرية مما يحفزها على تقديم معلومات أكثر صحة .

3. قلة التكاليف اللازمة لجمع المعلومات (مروان، 2000).

4. عدم تحمل المبحوثين لاي تكاليف.

ثبات وصدق الاستبانة :

أ. الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري لاستبانة الاستبانة وصلاحيّة عباراتها من حيث الصياغة والوضوح قام الباحثان بعرضها على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة بلغ عددهم (26) محكماً ، من أجل استطلاع وجهات نظرهم تجاه النواحي الفنية والشكلية لعبارات الاستبانة، بالإضافة إلى مناسبة العبارات مع ماهو مطلوب قياسه، وفي ضوء ملاحظاتهم وتوجيهاتهم تم إعادة صياغة بعض العبارات وتعديل البعض الآخر.

ب. الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطى المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة تحت ظروف مماثلة، وإذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار على ذات المجموعة نفسها وتم الحصول على نفس الدرجات فيكون الاختبار ثابتاً تماماً، ويقصد به أيضاً مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجات الصدق لدى المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب بطرق عديدة، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، والصدق الذاتي لاستبانة الاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت له. قام الباحثان بإيجاد الصدق الذاتي لاستبانة الاستبانة إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي التالية:

$$\text{الصدق} = \text{قيمة الثبات}$$

قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (24) استبانة من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية. يوضح الجدول رقم (2) الثبات والصدق الإحصائي لفرضيات الدراسة:

الجدول (2) الثبات والصدق الإحصائي لفرضيات الاستبانة

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الفرضية الأولى	90.20%	94.97%
الفرضية الثانية	76.20%	87.29%

المصدر: إعداد الباحثان، من الدراسة ، 2013م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (2) أن نسبة معامل الثبات والصدق الذاتي وفقاً لمعامل التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان لكل فرضية من فرضيات الدراسة على حد، اكبر من (50%) وقريبة جداً من (100%)، وهذا يدل على قوة وصدق استبانة الاستبانة، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار صحة الفرضيات والإجابة على عبارات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط والمنوال لكل عبارة من عبارات الاستبانة والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات، حيث أرفقت مع استبانة الاستبانة خطاب للمبحوثين لتعريفهم بموضوع الدراسة وهدفها والغرض من الاستبانة، حيث احتوت استبانة الاستبانة على قسمين:

القسم الأول: تضمن أسئلة عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة متمثلة في، سنوات العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي، القطاع التي تنتمي إليه الشركة.

القسم الثاني: وصف المتغيرات وقياس عباراتها ، حسب متطلبات التحليل الاحصائي لتحويل المتغيرات الاسمية الى متغيرات كمية لمعرفة الفروق الجوهرية في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

1. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على: "نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية الإفصاح والشفافية" لاختبار هذه الفرضية استخدم المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات يوضح الجدول رقم (3) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الأولى:

جدول رقم (3) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الأولى

المنوال		العبارة	
القيمة	التفسير	القيمة	التفسير
4	موافق	4	موافق
4	موافق	4	موافق
5	موافق بشدة	4	موافق
4	موافق	4	موافق
4	موافق	4	موافق
4	موافق	4	موافق
4	موافق	4	موافق
5	موافق بشدة	4	موافق
5	موافق بشدة	4	موافق
5	موافق بشدة	4	موافق

المصدر: إعداد الباحثان

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي:

1. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيم تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.
2. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي قيام الشركة بالإفصاح والنشر الالكتروني للمعلومات عبر موقعها علي شبكة الانترنت.
3. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4،5) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي قيام الشركة باتخاذ الإجراءات التي تمكنها من عدم تسرب المعلومات قبل النشر.

4. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي قيام الشركة بعرض نفس محتوى المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.
5. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.
6. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تفصح الشركة عن هيكل ملكية الأسهم لكافة المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة.
- للتأكد من صحة الفرضية يتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) فاعلية الإفصاح والشفافية كمتغير تابع ممثل بـ (Y1).
- يوضح الجدول رقم (4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والإفصاح والشفافية:

جدول رقم (4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والإفصاح والشفافية

البيان	معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
[^] B1	3.429	33.248	.000	معنوية
[^] B2	0.209	8.290	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.259			
معامل التحديد (R ²)	0.066			
اختبار (F)	68.732	النموذج معنوي		
$X = 3.429 + 0.209y_1$				

المصدر: إعداد الباحثان

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي:

1. إن نموذج العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) وفاعلية الإفصاح والشفافية كمتغير تابع ممثل بـ (Y1) تأخذ الشكل التالي: $X = ^B1 + ^B2$ ، وهذا يعني أن: $X = 3.429 + 0.209y_1$.
 2. بلغ متوسط قيام دور نظام الرقابة الداخلية (3.429) عند فاعلية الإفصاح والشفافية تساوي صفراً.
 3. بلغ متوسط التأثير النسبي لنظام الرقابة الداخلية (0.209) ويعني هذا زيادة قيام نظام الرقابة الداخلية بالدور المنوط به في فاعلية الإفصاح والشفافية بنسبة معيارية مقدارها (21%).
 4. يوجد اثر ايجابي معنوي لنظام الرقابة الداخلية في زيادة الإفصاح والشفافية، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار (t) بلغت (0.00) وهي اقل من (0.05).
 5. يوجد ارتباط طردي بين نظام الرقابة الداخلية والإفصاح والشفافية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.259).
 6. بلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.066) وتعني هذه النسبة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في فاعلية الإفصاح والشفافية.
 7. بلغت قيمة اختبار (F) (68.732) وهذا يؤكد علي أن النموذج ككل معنوي مما يفسر اثر نظام الرقابة الداخلية علي فاعلية الإفصاح والشفافية في عينة الشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.
- يتضح بأن الفرضية التي تنص علي: "نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية الإفصاح والشفافية" قد تحققت وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة، منها دراسة (مصطفى نجم البشاري، 2008) والتي توصلت إلى غياب الشفافية والإفصاح والمصادقية في التقارير المالية التي تقدمها مؤسسات الدولة.

لكن نتائج تحليل مربع كاي لا يأخذ في الاعتبار أثر المتغيرات الشخصية علي إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الأولى، لذلك استخدم إختبار التباين في إتجاه واحد (One Way Anova) لإختبار أثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية لهذه الفرضية. يوضح الجدول رقم (5) نتائج إختبار التباين في إتجاه واحد (One Way Anova) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الأولى:

جدول رقم (5) نتائج إختبار (One Way Anova) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات

الوصفية للفرضية الأولى

المتغيرات الشخصية	قيمة F	درجة الحرية	مستوى الدلالة
العمر	4.866	5	.000
المؤهل العلمي	.714	4	.571
المؤهل المهني	1.742	5	.122
التخصص العلمي	1.437	6	.197
المركز الوظيفي	3.373	7	.001
سنوات الخبرة	6.047	5	.000

المصدر: الدراسة الميدانية، 2013

لمعرفة فئات المتغيرات التي تختلف فيها إجابات أفراد عينة الدراسة عن غيرها من الفئات فقد اعتمدت إختبار (Bonferroni) لإجراء إختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc Tests). يوضح الجدول رقم (6) نتائج إختبار (Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر ، الوظيفة ، وسنوات الخبرة.

جدول رقم (6) نتائج إختبار (Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر، الوظيفة ، وسنوات الخبرة للفرضية الأولى

المتغيرات	متوسط الاختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
العمر	25 سنة وأقل (I)	55 - 46 (J)	0.015
	60 - 56 (J)	0.028	
	من 60 سنة فأكثر (I)	55 - 46 (J)	0.005
	60 - 56 (J)	0.013	
الوظيفة	مراجع (I)	مدير عام (J)	0.018
	سنوات الخبرة	متوسط الاختلاف	خطأ المعياري
سنوات الخبرة	5 سنوات وأقل (I)	15-11 (J)	0.019

.001	.05744	*.23000-	(J) 25-21	(I) 10 -6
.007	.07736	*.27147-	(J) 15-11	
.041	.06815	*.20468-	(J) 20-16	
.000	.06584	*.27447-	(J) 25-21	
.025	.06789	*.21397-	25 سنة فأكثر (J)	
*دال إحصائياً عند مستوي دلالة 0,05. إذا كانت إشارة قيمة مستوي الاختلاف (-) فإن النتيجة لصالح (J) وإذا كانت موجبة لصالح (I)				

المصدر: الدراسة، 2013م

يتبين من الجدول رقم (6) أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير العمر كان بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (25 سنة وأقل) وبين (46 - 55) و(56 - 60)، حيث أن الاختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (46 - 55) و(56 - 60)، والاختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (60 سنة فأكثر) وبين (46 - 55) و(56 - 60)، حيث أن الاختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (46 - 55) و(56 - 60). وأن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المركز الوظيفي كان بين وظيفة محاسب، ووظيفة مدير عام، حيث أن الاختلافات لصالح وظيفة مدير عام. كما أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة كان بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (5 سنوات وأقل)، و(11 - 15 سنة) و(21 - 25 سنة)، حيث أن الاختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (11 - 15 سنة) و(21 - 25 سنة)، وأن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (6 - 10 سنة) و(11-15) و(16-20) و(21 - 25 سنة) و(25 سنة فأكثر)، حيث أن الاختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (11 - 25 سنة فأكثر).

2. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على: "نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية مسؤولية مجلس الإدارة"

لاختبار هذه الفرضية استخدم المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات يوضح الجدول رقم (7) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثانية:

جدول رقم (7) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثانية

العبارة		المنوال		الوسيط	
		القيمة	التفسير	القيمة	التفسير
1. يتكون مجلس الإدارة من مدراء تنفيذيين وغير تنفيذيين من خارج الشركة.		4	موافق	4	موافق
2. يعمل مجلس الإدارة على التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية لتوفير الثقة في بيانات القوائم المالية.		4	موافق	4	موافق
3. يقوم مجلس الإدارة بالمراجعة السنوية لفاعلية إجراءات نظام الرقابة الداخلية بالشركة.		4	موافق	4	موافق
4. يقوم مجلس الإدارة باعتماد هيكل نظام الرقابة الداخلية.		4	موافق	4	موافق
5. يقوم مجلس الإدارة باعتماد القوانين والأنظمة التي تفعل نظام الرقابة الداخلية.		4	موافق	4	موافق
6. يوفر مجلس الإدارة نظام رقابة داخلية يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخابات أعضاء مجلس الإدارة.		4	موافق	4	موافق
7. يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام رقابة داخلية فعال.		5	موافق	4	موافق

		بشدة		
موافق	4	موافق	4	8. يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل المساهمين وبطريقة عادلة.
موافق	4	موافق	4	9. يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.
موافق	4	موافق بشدة	5	10. يقوم المجلس باختيار متابعة وإحلال كبار المديرين عند الضرورة.

المصدر: إعداد الباحثان

يتضح من الجدول رقم (7) مايلي:

1. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيم تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتكون مجلس الإدارة من مدراء تنفيذيين وغير تنفيذيين من خارج الشركة.
2. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يعمل مجلس الإدارة علي التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية لتوفير الثقة في بيانات القوائم المالية.
3. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يقوم مجلس الإدارة بالمراجعة السنوية لفاعلية إجراءات نظام الرقابة الداخلية بالشركة.
4. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يقوم مجلس الإدارة باعتماد هيكل نظام الرقابة الداخلية.
5. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يقوم مجلس الإدارة باعتماد القوانين والأنظمة التي تفعل نظام الرقابة الداخلية.
6. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يوفر مجلس الإدارة نظام رقابة داخلية يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخابات أعضاء مجلس الإدارة.
- للتأكد من صحة الفرضية يتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة تابع ممثل بـ (Y2).
- يوضح الجدول رقم (8) نتائج تحليل الانحدار البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة:

جدول رقم (8) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية مسؤوليات مجلس

الإدارة

البيان	معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
[^] B1	3.742	25.976	.000	معنوية
[^] B2	0.126	3.657	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.118			
معامل التحديد (R ²)	0.013			
اختبار (F)	13.375			النموذج معنوي
$X=3.742+0.126y2$				

المصدر: الدراسة ، 2013م.

يتضح من الجدول رقم (8) ما يلي:

1. إن نموذج العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) وفاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة كمتغير تابع ممثل بـ (Y2) تأخذ الشكل التالي: $X = B_1 + B_2 Y_2$ ، وهذا يعني أن: $X = 3.742 + 0.126 Y_2$.
 2. بلغ متوسط قيام دور نظام الرقابة الداخلية (3.742) عند فعالية مسؤوليات مجلس الإدارة تساوي صفراً.
 3. بلغ متوسط التأثير النسبي لنظام الرقابة الداخلية (0.126) ويعني هذا زيادة قيام نظام الرقابة الداخلية بالدور المنوط به في فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة بنسبة معيارية مقدارها (13%).
 4. يوجد اثر ايجابي معنوي لنظام الرقابة الداخلية في زيادة فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار (t) بلغت (0.00) وهي اقل من (0.05).
 5. يوجد ارتباط طردي بين نظام الرقابة الداخلية ومسؤوليات مجلس الإدارة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.118).
 6. بلغت قيمة معامل التحديد (R2) (0.013) وتعني هذه النسبة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة.
 7. بلغت قيمة اختبار (F) (13.375) وهذا يؤكد على أن النموذج ككل معنوي مما يفسر اثر نظام الرقابة الداخلية على فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة في عينة الشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.
- يتضح بأن الفرضية التي تنص على: "نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة" قد تحققت وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة (Julie، 2001) والتي توصلت إلى أن أهم عناصر الحوكمة هي لجنة المراجعة، النظام الأخلاقي للشركة، تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة، ومكافأة المجلس والإدارة، الرقابة الداخلية الجان التنفيذية. كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (د.عبيد سعد المطيري، 2003) والتي توصلت إلى إن يؤخذ في الاعتبار تطبيق جميع المبادئ التي ينص عليها نظام حوكمة الشركات وخاصة مبدأ تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة. لكن نتائج تحليل مربع كاي لا يأخذ في الاعتبار أثر المتغيرات الشخصية على إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الرابعة، لذلك استخدم إختبار التباين في إتجاه واحد (One Way Anova) لإختبار أثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة على إجمالي العبارات الوصفية لهذه الفرضية. يوضح الجدول رقم (9) نتائج إختبار التباين في إتجاه واحد (One Way Anova) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة على إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الثانية:
- جدول رقم (9) نتائج إختبار (One Way Anova) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة على إجمالي العبارات

الوصفية للفرضية الثانية

المتغيرات الشخصية	قيمة F	درجة الحرية	مستوي الدلالة
العمر	3.839	5	.001
المؤهل العلمي	4.919	4	.001
المؤهل المهني	.893	5	.364
التخصص العلمي	3.912	6	.001
المركز الوظيفي	4.403	7	.000

سنوات الخبرة	8.826	5	.000
--------------	-------	---	------

المصدر: الدراسة، 2013م.

لمعرفة فئات المتغيرات التي تختلف فيها إجابات أفراد عينة الدراسة عن غيرها من الفئات فقد اعتمدت إختبار (Bonferroni) لإجراء اختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc Tests). يوضح الجدول رقم (10) نتائج إختبار (Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، وسنوات الخبرة.

جدول رقم (10) نتائج إختبار (Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، وسنوات الخبرة، للفرضية الثانية

المتغيرات	متوسط الاختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
العمر			
46 - 55 سنة (I)	25 سنة وأقل (J)	*.37442	.11698
56 - 60 سنة (J)		*.30965	.10179
المؤهل العلمي			
البكالوريوس (I)	الدبلوم العالي (J)	*.20620	.06885
أخرى (J)		*.39082	.13125
التخصص العلمي			
إقتصاد (I)	محاسبة (J)	*.21857-	.06144
	علوم مالية ومصرفية (J)	*.31622-	.08076
المركز الوظيفي			
محلل مالي (I)	مدير عام (J)	*.23101-	.07147
	مدير إدارة (J)	*.39565-	.07338
سنوات الخبرة			
5 سنوات وأقل (I)	11 - 15 سنة (J)	*.48400-	.09306
	16 - 20 سنة (J)	*.23682-	.07948
	21 - 25 سنة (J)	*.42400-	.07599
	25 سنة فأكثر (J)	*.25650-	.07909
6 - 10 سنوات (I)	11 - 15 سنة (J)	*.34235-	.10233
	21 - 25 سنة (J)	*.28235-	.08709

دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، إذا كانت إشارة قيمة مستوى الاختلاف (-) فإن النتيجة لصالح (J) إذا كانت موجبة لصالح (I)

المصدر: الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح من الجدول رقم (10) أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير العمر كان بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (25 سنة وأقل) وبين (26-35) و(36-45) و(46-55) و(56-60) و(من 60 سنة فأكثر)، حيث أن الاختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (26-60 وأكثر من ذلك). وأن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المؤهل المهني كان بين زمالات أخرى وأفراد عينة الدراسة الذين ليس لديهم زمالات، حيث أن الاختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين لديهم زمالات أخرى. وأن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير التخصص العلمي كان بين تخصص المحاسبة وتخصصات إدارة أعمال، علوم مالية ومصرفية، اقتصاد، وأخرى، حيث أن الاختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تخصصهم محاسبة وأن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المركز الوظيفي كان بين وظيفة رئيس قسم، ووظيفة مراجع خارجي ومدير إدارة، حيث أن الاختلافات لصالح وظيفة مراجع خارجي ومدير إدارة، والاختلاف ذا

الدلالة الإحصائية بين وظيفة المحاسب والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة ، حيث أن الاختلافات لصالح وظيفة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة، والاختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظائف أخرى ووظائف المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة، حيث أن الاختلافات لصالح وظيفة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة. كما أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة كان بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (5 سنوات وأقل) و(6 - 10) و(11 - 15 سنة) و(16 - 20 سنة) و(21 - 25 سنة) و(25 سنة فأكثر)، حيث أن الاختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (6 - 25 سنة فأكثر) .

النتائج :

توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

أ.النتائج المستخلصة من الدراسة النظرية

- 1.يساهم نظام الرقابة الداخلية الكفو في تفعيل الإفصاح والشفافية لتحديد الطريقة السليمة لتحديد عرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها.
- 2.يساعد نظام الرقابة الداخلية في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة لدعم القابلية للمحاسبة والتشجيع على الاستخدام الأمثل للموارد.

ب.النتائج المستخلصة من الدراسة الميدانية

- 1.يساعد نظام الرقابة الداخلية في قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.
2. يتم الاسترشاد بنظام الرقابة الداخلية في عمل مجلس الإدارة للتأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية لتوفير الثقة في بيانات القوائم المالية
- بناءً على نتائج الدراسة الميدانية نوصى بالاتي:
- 4.ضرورة أن تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية لإظهار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الإفصاح والشفافية.
- 2.تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية لمساعدة مجلس الإدارة في القيام بعملة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.

المراجع :

1. إبراهيم فؤاد أحمد علي - 1969م ، ص205 ، الموارد المالية في الإسلام ، القاهرة : دار الشرق العربي .
2. أسامة فهد الحيزان - 2003م ، ص 295 ، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، الإسكندرية : الدار الجامعية .
3. أمين السيد لطفي - 2006م ، ص183، نظرية المحاسبة ، منظور التوافق الدولي،(الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر .
4. الهادي ادم محمد - 2003م ، ص39 ، نظرية المحاسبة ، الخرطوم : مطبعة جى تاون للنشر والتوزيع .
5. حيدر محمد علي بن عطا - 2007م ، ص174، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
6. خالد أمين عبد الله - 2007 م ، ص167، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية والنظرية، عمان:دار وائل للنشر والتوزيع، ط4 .

7. سمير كامل محمد وآخرون - 2002م ، ص 14 ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية .
8. سيد محمد جاد الرب - 2005م ، ص 69 ، تنظيم وإدارة الأعمال - منهج متكامل فى إطار الفكر الإدارى التقليدي والمعاصر، الاسماعيلية: مطبعة العشري .
9. عبد الفتاح الصحن وآخرون - 2006م، ص 27، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية).
10. عصام الدين محمد متولي - 2001م، ص 56 ، فتح الرحمن الحسن منصور، مدخل ومراجعة الحسابات، الخرطوم: دار جامعة أم درمان الإسلامية.
11. غالي، جورج دانيال - 2003م ، ص 358 ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية : الدار الجامعية .
12. فايز جمعه صالح النجار وآخرون - 2009م، ص 63 ، أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
13. فؤاد محمد الليثي - 2010م ، ص 69، نظرية المحاسبة ، القاهرة : دار النهضة العربية للنشر .
14. فريد محمود الشلحوط - 2003م ، ص 375، نظريات فى حوكمة الشركات، الرياض : مكتبة الرشد للنشر والتوزيع.
15. محمد سمير الصبان وآخرون - 1996م ، ص 115 ، الرقابة والمراجعة الداخلية، جامعة الإسكندرية: الدار الجامعية.
16. محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان - 2005م ، ص 78 ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات الإسكندرية: الدار الجامعية.
17. محمد عثمان البطمة - 1998م ، ص 34 ، الرقابة الداخلية فى نظم الحاسبات الآلية، الرياض: دار المريخ للنشر .
18. محمد توفيق محمد - 1992م ، ص 117 ، الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة فى المراجعة، القاهرة: مكتبة عين شمس.
19. متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود عبد المنعم - 1980 ، ص 109 ، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي، القاهرة: دار النهضة العربية.
20. محمد ضياء الدين الرئيس - 1975م ، ص 45، الخراج فى الدولة الإسلامية ، القاهرة : مكتبة ومطبعة مصر .
21. مروان عبد المجيد إبراهيم - 2000م، ص 170 ، أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية، عمان: مؤسسة الوراق،
22. مهدي بن إبراهيم بن محمد - 1997م ، ص 471 ، الحوكمة والتطبيق الفعلي ، جدة : مكتبة الخدمات الحديثة الدوريات
23. جانس م وآخرون - 2001م، ص 87 ، وظيفة المراقب المالي - دور المحاسب الإداري ، (الرياض : معهد الإدارة العامة، العدد التاسع والسبعون.
24. حنان جابر حسن - 2007م ، ص 227 ، دراسة تحليلية لدور لجان المراجعة فى تطبيق الحوكمة فى الجمعيات الأهلية فى مصر- دراسة نظرية وتطبيقية، القاهرة: جامعة بنى سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية المجلد الخامس عشر العدد الثانى.
25. قاسم قدومي - 2006م ، ص 47. الرقابة الداخلية، ليبيا: طرابلس، مجلة البحوث الصناعية، المجلد الثانى.

26. محمد لطفي الباز - 2014م ، ص 54 - 87 ، أثر آليات حوكمة الشركات على قيمة المنشأة ، دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد السابع والأربعون ، العدد الثاني ،
27. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن عبد الله - 2012م ، التغيير الإداري للسياسات المحاسبية . الآثار والدافع والمعالجة ، دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة .
28. عبير عصمت خير - 2009م ، ص 204. دور المراجع في الإفصاح عن الإطراف ذات العلاقة وأثر ذلك على ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية القاهرة : جامعة عين شمس ، رسالة دكتوراه غير منشورة .
29. نعيم فهم هنا - 2006م، ص 89 ، نحو حوكمة النظام الضريبي المصري ،الإسكندرية : المؤتمر العالمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية .

1. المراجع الاجنبية:

2. (1)Holt G . and P . Maizer , **The Meaning of Audit Reports** , Accounting and Business Research,1999 ,p187.
3. (2) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Statement on Auditing Standard No.30: Reporting on internal Accounting control**, Journal of Accountancy, October 1980, p:132
4. (3) American Institute of Certified public Accountants (AICPA), **Statement on Auditing Standards No. 78: Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit**, Journal Accountancy, February 1996,pp: 85-91.
5. (4)Cohen & Hanno, **Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgment** , Auditing :A Journal of practice and Theory : 19 , (2) fall , 2000.
6. (5) GLBOSON, K.M; PANY,SMITH,SH. **Dower Understand Each Other?** Journal of Accountancy, anuran pp: 53 – 58.
7. (6)Gompers, P .**Changing Models Of Corporate Governance in OECD Countries**, Quarterly Journal Of Economics, Vol 18 ,2001,p48.
8. (7) Nussbaum ,E, Weiss. **Internal Control Structure**, Letters to Underwriters, ESOPs , and Results of Operations of Fore Closed Assets, Journal of Corporate Accounting and Finance, 1993, p:379.
9. (8) Seal,J, **Will Manage meant Accounting and Corporate Governance: An Institutional Interpretation of the Agency Problem** ,Management Accounting Research, Vol. 17, Issue 4, 2006, p. 389.
10. **Reports**
11. (9)American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Commission on Auditor, s Recommendations**, (Cohen commission), Newyork,1978,p:301.
12. (10) American Institute of Certified public Accountants (AICPA), **Meeting The Financial Reporting Commitment From the Public Accounting Profession**, A statement of Position By the Board of Directors of the (AICAPA), Newark, 1993,p:3.
13. (11)Committee of Sponsoring Organization of The Tread way Commission(COSO), **Internal Control Integrated Frame Work** Newjersy,1992, p 5.
14. (12) Messier, W.F., Whittinon, O.R. **Auditor Attestation to Management Reports. On Internal Control .Should it Be Required?** The Expectation Cap Standards, American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA), Newyork,1993 pp 245–146.
15. (13)Tread Way, J.C., **Report of The National Commission on Fraudulent financial Reporting National Commission Financial Reporting**, Washington, D.C. 1987, P

44. (14)The Institute Of Internal Auditors, Reporting Of Internal Control, London, 1995, P:6.