



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا

كفاءة الرقابة الداخلية وأثرها في مخاطر المراجعة الخارجية

(دراسة ميدانية على عينات من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم)

Efficiency of Internal Control and its Impact on External Audit Risks
(Field Study on A sample of External Audit Offices in Khartoum State)

رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

إعداد الدارس

أنس القاسم فضل الله محمد

بكالوريوس: محاسبة مالية جامعة أم درمان الأهلية السنة: 2002 - 2003

إشراف

الأستاذ الدكتور/ هلال يوسف صالح

أستاذ المحاسبة ورئيس قسم المحاسبة والتمويل - كلية الدراسات التجارية - جامعة
السودان للعلوم والتكنولوجيا

1437هـ - 2015م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

الرَّحْمَنُ (1) عَلَّمَ الْقُرْآنَ (2) خَلَقَ الْإِنْسَانَ (3) عَلَّمَهُ الْبَيَانَ (4) الشَّمْسُ
وَالْقَمَرُ بِحُسْبَانٍ (5)

صدق الله العظيم

سورة الرحمن، الآيات (1-5)

الإهداء

إلى أمي وأبي
إلى زوجتي وابني
إلى أهلي وعشيرتي
إلى أساتذتي
إلى زملائي
إلى الشموع التي تحترق لتضيء للآخرين
إلى كل من علمني حرفا
أهدى هذا البحث المتواضع راجيا من المولى
عز وجل أن يجد القبول والنجاح

الشكر والتقدير

(قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ) سورة البقرة الآية(32)

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم المرسلين، أحمده سبحانه على ما أنعم به على من إنجاز هذا البحث البسيط ، يقول الرسول صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس " (أخرجه الترمذي وأبو داود).

لذا فإني أتقدم بجزيل الشكر وعميق الامتنان إلى الأستاذ الدكتور/ هلال يوسف صالح الذي أعطى من وقته وجهده وأمطرنا من توجيهات الشيء الكثير رغم كثرة مشاغلة فله منى الدعاء بالصحة والعافية وطول العمر على العمل الصالح.

كما يسعني بأن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الإخوة الذين لم تلههم أمني إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي لمن معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم و علموني أن لا أضيعهم.

لا يفوتني بأن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أساتذتي الأفاضل الذين تكرموا بتحكيم أداة البحث.

وكل الشكر والتقدير لكل من ساهم في هذا البحث ولكم منى جميعا الدعاء بالصحة والعافية فجزاكم عنى جميعا خير الجزاء.

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير كفاءة الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة الخارجية، وإدراك العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية لذلك في جمهورية السودان، ومدى توافر متطلباتها وتطبيق مبادئها في هذه المكاتب والكشف عن العناصر التي تؤدي إلى تحسين كفاءة أداء المراجعة الخارجية جراء تطبيق هذه المفهوم، والتعرف على دور قيام الأطراف المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة بالتوعية بأهمية تطبيق هذا المفهوم وتأثير ذلك على تطوير وتحسين كفاءة أداء المراجعة الخارجية، استمدت الدراسة أهميتها من ضرورة التوجه نحو تطبيق الرقابة الداخلية كفلسفة إدارية حديثة تعمل على تطوير وتحسين أداء المشروعات الاقتصادية بشكل عام، وإمكانية الاستفادة من تطبيق هذا المفهوم من تحسين أداء مكاتب المراجعة، وذلك في ظل زيادة حدة المنافسة التي تواجهها هذه المكاتب في الوقت الحاضر، وزيادة قدرتها التنافسية المحلية والدولية، وتزويد العاملين في هذه المكاتب بالمعرفة التي تمكنهم من تطبيق هذا المفهوم، تكمن مشكلة الدراسة في توضيح تأثير عدم كفاءة الرقابة الداخلية على أداء المشروعات، وكذلك ضعف الرقابة الداخلية وزيادة مخاطر المراجعة، اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: الفرضية الأولى: الرقابة الداخلية تؤثر في إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية، الفرضية الثانية: كفاءة الرقابة الداخلية بالشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات تؤثر في الدقة المبنية على أسس علمية سليمة، الفرضية الثالثة: وجود رقابة داخلية فعالة تؤثر في مخاطر المراجعة، استخدمت الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة بموضوع البحث، والمنهج الاستنباطي لتحديد طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي لإختبار الفرضيات بالإضافة إلى الإطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة المباشرة بموضوع البحث، وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

1. وجود الحاجة الماسة لدى الشركات لتطبيق الرقابة الداخلية.
 2. هنالك تأثير لإدراك العاملين في الشركات ومكاتب المراجعة من تحسن أداءهم من تطبيق الرقابة الداخلية.
 3. تطبيق الرقابة الداخلية في الشركات يؤدي إلى تحسين كفاءة أدائها بدرجة عالية.
 4. هناك تأثير القيام بالأطراف المعنية بمهنة المراجعة بأهمية تطبيق الرقابة الداخلية.
- أوصت الدراسة بما يلي:

1. ضرورة الاهتمام بنشر ثقافة الرقابة الداخلية لدى جميع العاملين في الشركات وإقناعهم بأهمية تطبيق ذلك في سبيل التحسين والتطوير المستمر.
2. ضرورة الاهتمام بالرقابة الداخلية من قبل الجهات الرسمية وكذلك ضرورة اهتمام المراجعين القانونيين ورفع مستواهم العلمي والمهني.
3. ضرورة قيام الأطراف المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة بعقد دورات وندوات حول أهمية تطبيق الرقابة الداخلية وتأثير ذلك على الناتج القومي.
4. قيام الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بإعادة النظر في القوانين والتشريعات الخاصة بهذه المهنة وتعديلها بما يتلاءم مع التطورات الحديثة في معايير المراجعة الإقليمية والدولية.

Abstract

This study purposes to identify the extent of the effect of the competence of internal checking on the risks of external audit and the knowhow of the employees of audit offices in this respect in the Republic of the Sudan, and the extent of the availability of its requirements , beside the application of its principles in these offices and brings to light the elements that lead to the perfection of the performance competency of the external audit owing to the application of this concept and to recognize the role exercised by the parties concerned in the profession of accountancy to inform others of the importance of this concept and its impact upon the promotion and the perfection of the competence of external audit.

The study derived its importance from the necessity to proceed along towards the adherence to internal checking as an administrative philosophy that performs the development and improvement of the functioning of economic enterprises in general and the possibility of making use of the application of this concept to enable audit offices to act excellently under existing acute increase competition confronted by these offices at present and reinforcing its competitive capacities – both locally and internationally - and to provide the employees in these offices with the knowhow that enables them to apply this concept.

The problem of this study lies in illustrating lies in the effect of internal checking incompetence on the performance of the enterprises and the weakness of internal checking and the increased risks of audit.

The study has examined the following hypothesis: the first hypothesis: internal checking has an effect on discovering fundamental errors and cheating in accountancy registers. The second hypothesis: the competence of internal checking in local and multinational companies affects the accuracy which is based on true scientific basis. The third hypothesis: the existence of effectual internal checking that has an impact on audit risks.

The study applied the historical method to pursue previous studies that have direct relation with the research theme; it also applies the deductive method for identifying the nature of the problem, and the inductive method to examine the hypothesis, besides looking into references and scientific sources that have direct relation with the thesis.

The study has revealed the following findings:

- 1) Companies are in dire need for applying internal checking.
- 2) There is an effect of the realization of the companies' and audit offices' employees that their performance has improved a lot due to the application of internal checking.
- 3) The application of internal checking in companies results in the perfection of their performance' adequacy to the extreme.
- 4) There is an effect of the concerned parties exercising their audit profession on the importance of applying internal checking.

The study has recommended the following:

- 1) The necessity of taking care of spreading internal checking culture to all employees of the companies and convincing them of the significance of applying this culture for continuous development and improvement.
- 2) The necessity for giving more attention to internal checking by all formal bodies and the necessity of taking good care of auditors and upgrade their scientific and professional standards.
- 3) The necessity for organizing course and seminars by the concerned parties in the field of accountancy and audit regarding the importance the application of internal checking and its impact of national product.
- 4) The executive bodies that supervise the profession of accountancy and audit ought to review the laws and enactments related to this profession and perform the necessary modifications to match modern progress and development in regional and international standards.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	ABSTRACT
ح	فهرس الموضوعات
ي	فهرس الجداول
ل	فهرس الأشكال
	المقدمة
2	أولاً : الإطار المنهجي
6	ثانياً : الدراسات السابقة
	الفصل الأول الرقابة الداخلية
26	المبحث الأول : مفاهيم الرقابة الداخلية وتطورها
36	المبحث الثاني : أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها
41	المبحث الثالث : كفاءة الرقابة الداخلية
	الفصل الثاني مخاطر المراجعة الخارجية
55	المبحث الأول : مفهوم مخاطر المراجعة الخارجية
64	المبحث الثاني : أنواع مخاطر المراجعة الخارجية وأهدافها
72	المبحث الثالث : الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة الخارجية
	الفصل الثالث الدراسة الميدانية
82	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن عينة الدراسة
89	المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة
138	المبحث الثالث: اختبار صحة الفرضيات

الخاتمة النتائج والتوصيات	
165	أولاً: النتائج
166	ثانياً: التوصيات
167	قائمة المصادر والمراجع
177	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
89	عدد الاستبانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة والمسترد منها	1/2/3
92	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	2/2/3
93	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	3/2/3
95	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	4/2/3
96	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	5/2/3
98	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	6/2/3
99	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	7/2/3
101	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق تاريخ تأسيس المكتب	8/2/3
102	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق عدد العاملين في المكتب	9/2/3
103	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق عدد المنشآت التي قام المكتب بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة	10/2/3
105	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق ارتباط المكتب بمكتب مراجعة دولي	11/2/3
108	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	12/2/3
110	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	13/2/3
111	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	14/2/3
113	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	15/2/3
114	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	16/2/3
115	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	17/2/3
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	18/2/3
118	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	19/2/3
119	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	20/2/3
120	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	21/2/3
122	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	22/2/3
123	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	23/2/3
125	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	24/2/3

126	التوزيع التكرار لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	25/2/3
127	التوزيع التكرار لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	26/2/3
129	التوزيع التكرار لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	27/2/3
130	التوزيع التكرار لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	28/2/3
131	التوزيع التكرار لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	29/2/3
133	التوزيع التكرار لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	30/2/3
134	التوزيع التكرار لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	31/2/3
135	التوزيع التكرار لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	32/2/3
137	التوزيع التكرار لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	33/2/3
139	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى	1/3/3
141	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى	2/3/3
145	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	3/3/3
147	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	4/3/3
149	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية	5/3/3
152	التوزيع التكراري لإجابات عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	6/3/3
154	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	7/3/3
157	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة	8/3/3
160	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	9/3/3
162	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	10/3/3

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
34	خطوات الرقابة الداخلية	1/1/1
37	العلاقة بين الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية	1/2/1
39	تعريف بعض الهيئات والمؤسسات للرقابة الداخلية وأهدافها	2/2/1
66	الأنواع الرئيسية لمخاطر المراجعة	1/2/2
90	عدد الاستبانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة والمسترد منها	1/2/3
92	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	2/2/3
94	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	3/2/3
95	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	4/2/3
97	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	5/2/3
98	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	6/2/3
100	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	7/2/3
101	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير تاريخ تأسيس المكتب	8/2/3
102	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد العاملين في المكتب	9/2/3
104	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد المنشآت التي قام المكتب بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة	10/2/3
105	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير ارتباط المكتب بمكتب مراجعة دولي	11/2/3
110	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	12/2/3
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	13/2/3
113	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	14/2/3
114	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	15/2/3
116	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	16/2/3
117	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	17/2/3
118	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	18/2/3
120	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	19/2/3
121	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	20/2/3

122	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	21/2/3
124	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	22/2/3
125	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	23/2/3
125	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	24/2/3
128	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	25/2/3
129	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى	26/2/3
130	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية	27/2/3
132	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة	28/2/3
133	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة	29/2/3
134	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة	30/2/3
136	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة	31/2/3
137	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة	32/2/3
145	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	1/3/3
153	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	2/3/3
161	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	3/3/3
162	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	4/3/3

المقدمة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد

نمت الحاجة إلى وجود وسائل للرقابة الداخلية بسبب كبر حجم المشروعات وتعقد نواحيها الإدارية والمالية والتنظيمية، كما أن الاتجاه إلى دمج الوحدات الاقتصادية إستدعى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية. والرقابة تمارس على جميع أوجه النشاط بالمشروع، فبدون هذه الوسائل يصبح المشروع بدون أثر فعال، أن تنظيم أعمال المشروعات وفقاً لكفاءة الرقابة الداخلية يترتب عليه عدم الحاجة إلى الفحص التفصيلي للعمليات من قبل المراجع الخارجي. فالرقابة الداخلية تتكون من تنظيم العمل والمجهود والإجراءات المنسقة التي يتم القيام بها داخل المنشأة لحماية أصولها وضمان دقة وسلامة بياناتها المحاسبية ولزيادة كفاءتها التشغيلية.

توجد صلة بين أهداف المشروع والمخاطر التي يتعرض لها، من أجل تقدير المخاطر توضع أهداف المشروع وتحديد المخاطر المشتركة مع تلك الأهداف، وتقسيم المخاطر لأنواع حسب النشاط للمشروع، لذا تأتي الأهمية النسبية للأهداف والمخاطر المرتبطة بها بالنسبة لمراجع الحسابات للتأكيد من أن المشروع يتجه في تحقيق الأهداف المرجوة منه بصورة مرضية.

مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة بالآتي:

- 1- ضعف الرقابة الداخلية في المشروعات وزيادة مخاطر المراجعة الخارجية.
- 2- أثر عدم كفاءة الرقابة الداخلية على كفاءة أداء المشروعات.
- 3- أثر تقويم الرقابة الداخلية على أداء المشروعات.
- 4- معرفة مدى تأثير الأهمية النسبية في تحليل خطر المراجعة الخارجية في ظل عدم وجود نظام رقابة داخلية كفؤة.
- 5- عدم وجود مقياس كمي متعارف علياً لتقدير مخاطر المراجعة الخارجية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة بالآتي:

- 1- الرقابة الداخلية بسبب وجودها كل الوقت في المشروع ومحاصرتها لمشاكله تستطيع أن تلتمس كل نواحيه ونشاطاته وإجراءاته والمشاكل المترتبة على ذلك.
- 2- تساعد الرقابة الداخلية التي تكون جزء لا يتجزأ من مكونات المشروع إلى المتابعة والمقدرة على اكتشاف الأخطاء ومعالجتها معالجة فورية.
- 3- الإهتمام بكفاءة الرقابة الداخلية في المشروعات الإقتصادية الضخمة في ظل التكتلات الإقتصادية تكون من أولويات الإدارة لتحقيق الأهداف.
- 4- زيادة مخاطر المراجعة في الشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات وزيادة الإهتمام بالأهمية النسبية.
- 5- معرفة مخاطر المراجعة وأنواعها ومدى تأثير الرقابة الداخلية عليها.

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- بيان أثر كفاءة الرقابة الداخلية على تقليل مخاطر المراجعة الخارجية في الشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات.
- 2- تحديد الأسس والمعايير التي من خلالها يتم قياس كفاءة الرقابة الداخلية في الشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات.
- 3- توضيح دور المراجعين الخارجيين وأثره في تقويم الرقابة الداخلية على أداء المشروعات.
- 4- بيان مفهوم وأنواع مخاطر المراجعة الخارجية عند المراجعين الخارجيين.
- 5- التعرف على مدى اهتمام المراجعين الخارجيين بفحص الرقابة الداخلية لتقليل مخاطر المراجعة الخارجية باستخدام الأهمية النسبية.

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

الرقابة الداخلية تؤثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية.

الفرضية الثانية:

كفاءة الرقابة الداخلية بالشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات تؤثر في الدقة

المبنية على أسس علمية سليمة.

الفرضية الثالثة:

وجود رقابة داخلية كفوة تؤثر في مخاطر المراجعة الخارجية.

منهجية الدراسة

يستخدم الباحث المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة

بموضوع الدراسة وعرضها، والمنهج الاستنباطي لتحديد طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي

لإختبار الفرضيات بالإضافة إلى الإطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة

المباشرة بموضوع الدراسة.

حدود الدراسة

تتحدد حدود الدراسة بالآتي:

الحدود المكانية: عينة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية بولاية

الخرطوم.

الحدود الزمانية: العام 2015م.

مصادر بيانات الدراسة

تتمثل مصادر البيانات بالآتي:

المصادر الأولية: المسح الميداني من خلال استمارة الاستبانة كأداة رئيسية .

المصادر الثانوية: الإطلاع على المراجع والدوريات والرسائل العلمية، والشبكة الدولية

للمعلومات.

هيكلية الدراسة

تتضمن الدراسة مقدمة وثلاث فصول وخاتمة، المقدمة تشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة، الفصل الأول، بعنوان الرقابة الداخلية ويعرض من خلال المبحث الأول مفاهيم الرقابة الداخلية وتطورها، المبحث الثاني أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها، المبحث الثالث كفاءة الرقابة الداخلية، أما الفصل الثاني، بعنوان مخاطر المراجعة ويعرض من خلال المبحث الأول مفهوم مخاطر المراجعة، والمبحث الثاني أنواع مخاطر المراجعة وأهدافها، والمبحث الثالث الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، والفصل الثالث الدراسة الميدانية ويعرض من خلال المبحث الأول نبذة تعريفية عن عينة الدراسة، والمبحث الثاني تحليل البيانات وإختبار الفرضيات والخاتمة وتشمل النتائج والتوصيات.

ثانياً : الدراسات السابقة

1. دراسة، لطيفة فرجاني، 1994م (المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات). (1)

هدفت الدراسة إلي بيان إجراءات وأساليب المراجعة الآلية للمعلومات المحاسبية، والمخاطر الناجمة عنها، وإقتراح الوسائل المناسبة للتقليل أو الحد من المخاطر. تمثلت مشكلة الدراسة في المخاطر الناجمة عند مراجعة الحسابات المعدة إلكترونياً مما يخلق صعوبات متعددة أمام المراجع عند القيام بعملية المراجعة، وأن توفير جو ملائم لإستخدام الحاسوب في عملية المراجعة يتطلب تغيرات في الهيكل التنظيمي للمنشأة. تكمن أهمية الدراسة من الحاجة إلي الارتقاء بعملية المراجعة المحاسبية وأساليبها لتتلاءم مع التطور التكنولوجي المستمر في المعالجة الآلية للمعلومات. اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستقرائي والاستنباطي والمنهج التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها أن إستخدام الحاسوب في المراجعة يزيد من درجة الثقة والحماية الموضوعية في الحصول علي المعلومات وبالتالي صحة عملية المراجعة. أوصت الدراسة بإدخال التحسينات بشكل مستمر علي طرق المراجعة واستغلال المعالجة الآلية وتكنولوجيا المعلومات من أجل تحسين كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، ضرورة احتواء النظام الإلكتروني علي أساليب الرقابة الوقائية التي تمكن من تجنب الكثير من الأخطاء قبل وقوعها، وقيام المراجع من التحقق من أن المنظمة تطبق أدوات رقابية فعالة لحماية المعلومات المتعلقة بنشاطها.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت إجراءات المراجعة الآلية للمعلومات المحاسبية ومعالجتها آلياً لتقليل مخاطر المراجعة، بينما دراستي تناولت فعالية الرقابة الداخلية ودورها في تقليل مخاطر المراجعة.

(1) (www.kantakji.org/figh/files/Accountancy/2007.doc)

لطيفة فرجاني، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، (الجماهيرية العربية الليبية: جامعة بنغازي، 1994م).

2. دراسة، علي إبراهيم طلبة، 1998م (طرق وأساليب اكتشاف الأخطاء والغش في النظم الإلكترونية لتشغيل البيانات).⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي معرفة العلاقة بين نظم إعداد ومعالجة البيانات إلكترونياً ومنهج المراجعة التي يستخدمها مراقب الحسابات في المنشآت التي يقوم بمراجعتها، والإرتباط بين إكتشاف الأخطاء ونظام إعداد ومعالجة البيانات المتعلقة بالمنشآت في مكاتب المراجعة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وسلطنة عمان، تمثلت مشكلة الدراسة في إنتشار نوع جديد من الجرائم نتيجة لوجود ثغرات رقابية مع إتباع أسلوب المراجعة حول الحاسوب. وجود مخاطر جديدة تمثل في إستخدام الحاسوب كوسيلة لتنفيذ السرقات والتلاعب بالبيانات دون ترك آثار لذلك. توصلت الدراسة إلي نتائج منها هنالك علاقة بين نظم إعداد ومعالجة البيانات إلكترونياً وبين طريقة المراجعة التي يجب أن يستخدمها المراجع. كما تُنتج أساليب فنية محددة لكل طريقة من الطرق المستخدمة في مراجعة نظم إعداد ومعالجة البيانات وهي المراجعة حول الحاسوب والمراجعة من خلال الحاسوب والمراجعة بإستخدام الحاسوب، رغم ذلك تتكرر الأخطاء في نظم التشغيل الأربعة وهي نظام الدفعات والنظام المباشر والفوري والمشاركة الفورية. أوصت الدراسة إلي أن الأساليب الأكثر فاعلية في إكتشاف الأخطاء هي الإعتماد علي وجود فريق مراقبة مع إستخدام بيانات المخرجات، أما ضوابط اكتشاف الأخطاء لابد من أن يتم اعتماد البيانات الأصلية بواسطة فريق المراقبين.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة إهتمت بأعداد البيانات المحاسبية ومعالجتها إلكترونياً وطرق وأساليب المراجعة لتلك البيانات لتقليل المخاطر، بينما دراستي ربطت بين الرقابة الداخلية ودورها في التقليل من مخاطر المراجعة في كل نواحي المنشأة المالية والإدارية.

⁽¹⁾علي إبراهيم طلبة، طرق وأساليب اكتشاف الأخطاء و الغش في النظم الإلكترونية لتشغيل البيانات، (مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، السنة العشرون، العدد25،1998م)، ص ص 25، 26.

3. دراسة، محمد محمد مظهر أحمد، 1999م (تقويم تجربة المراجعة في ظل النظم المحوسبة بالخدمة المدنية في أمانة الشارقة).⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في صعوبة تطبيق الأنظمة المحاسبية المحوسبة خاصة من أساليب الرقابة الداخلية المطبقة علي الأنظمة اليدوية، وأصبحت الرقابة الداخلية ليست بحاجة إلي أنظمة تقوم بعمليات التحليل والرقابة الداخلية فقط بل تحتاج إلي فحص تلك الأنظمة والوقوف علي مدي فاعليتها ودرجة الوقوف بها، أن عملية فحص وتحليل النظم المحوسبة وتدقيق قواعد المعلومات الناتجة عن استخدام النظم المحاسبية المحسوبة، أحدثت تغييرات جذرية في أنظمة المعلومات، وتتطلب إجراءات تحكم جديدة تختلف عن تلك الإجراءات الخاصة بالأنظمة اليدوية، واختفاء عنصر المراجعة التتبعية لأن أغلب المستندات والمعاملات المالية والحسابات المسجلة علي وسائط حفظ الكترونية، تبني المراجع إجراءات جديدة للتحقق من مخرجات الحاسوب وتحديد كفاءة البرامج المستخدمة من معالجة البيانات. هدفت الدراسة إلي معرفة إمكانية الاستفادة من أعمال المراجعة على النظم المحوسبة وبيان مستلزمات الرقابة الداخلية بواسطة الحاسوب. إتبعنا الدراسة المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والتحليل الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها قلة عدد المستخدمين لأسلوب المراجعة بمساعدة الحاسوب. ضعف أجهزة الرقابة الداخلية العاملة في الوزارات والإدارات الخاضعة لرقابة الديوان وإدارات الرقابة الداخلية المالية والإدارية، وقلة استخدام الأنظمة المحاسبية المحوسبة، بالإضافة إلي أن المراجعة ما زالت تعاني من قلة الكفاءة في تقدير الكلف والمنافع الناتجة من استخدام المراجعة بمساعدة الحاسوب. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسوب وإيجاد مبادئ ومفاهيم ومعايير محاسبية ومراجعة تتفق مع الإقتصاد الإماراتي.

⁽¹⁾ محمد محمد مظهر أحمد، تقويم تجربة المراجعة في ظل النظم المحوسبة المدنية في أمانة الشارقة، للفترة 1999-2005م، دراسة تحليلية ميدانية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة قامت على طريقة إستخدام الحاسوب في المراجعة للمنشآت التي تعتمد النظام الآلي، وعدم فاعلية إستخدام الأساليب التقليدية لتقليل من مخاطر المراجعة. بينما دراستي تشير إلى فعالية الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة وأثرها في تقليل مخاطر المراجعة.

4. دراسة، عمار محمد حامد البدوي، 2001م (دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة). (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في كثرة حوادث الإختلاسات والتلاعب بالأموال العامة بجميع الوحدات الإدارية والاقتصادية الحكومية، وتتوعدت طرق التلاعب تحت طريق أداء الأموال أداءً سيئاً. هدفت الدراسة لمعرفة العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وحالات التلاعب في الأموال العامة لمعرفة الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة من الغش والتزوير والاختلاس وسوء الإستخدام، إتبعته الدراسة المنهج التحليلي لبعض حالات التلاعب وتحديد مسبباتها ومدى إرتباط تلك المسببات بنظم الرقابة الداخلية أو بتطبيق إجراءات النظام. توصلت الدراسة إلي نتائج منها أن الرقابة الداخلية علي المال العام أمر لا غني عنه، والتأكد من حسن إستخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، وبما أن المحافظة على الموارد والأموال العامة لا يقتصر على نشاط معين بل يمتد ليشمل كافة الأنشطة والتي يرجى من مراجعتها تحقيق فوائد وتقديم خدمة حقيقية للإدارة الحكومية، والتكامل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية أمر أساسي يقوم علي تنسيق أعمال الرقابة الداخلية في مختلف مستوياتها وأنواعها وأشكالها وظروف ممارستها، كأدوات تخدم السلطتين التشريعية والتنفيذية. أوصت الدراسة بضرورة تطوير النظم المحاسبية بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية ودعم الأجهزة المحاسبية والأجهزة القائمة علي تطبيق نظام الرقابة الداخلية

(1) عمار محمد حامد البدوي، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة، (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2001م).

بما يحقق الرقابة الداخلية الشاملة بما فيها رقابة الكفاءة والأداء، ووضع خطة للتدريب المحاسبين والمراجعين.

يتضح للباحث بأن الدراسة تناولت تطبيق نظام الرقابة الداخلية بكافة أنواعها لحماية الأموال العامة، بينما دراستي تناولت تأثير كفاءة الرقابة الداخلية في المؤسسات في تقليل مخاطر المراجعة.

5. دراسة، د. وائل إبراهيم الراشد، 2002م، (مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت).⁽¹⁾ تكمن مشكلة الدراسة في مشاكل ومعوقات تواجه مراقبة الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلب عليها. كيفية تطوير المهنة من خلال زيادة كفاءة مكاتب المراجعة والإرتقاء بها. هدفت الدراسة إلي المساهمة في عملية تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة عن طريق التعرف علي الصعوبات التي تواجه مراقبي الحسابات بدولة الكويت ودرجة أهميتها وتأثيرها علي تنظيم المهنة وتطويرها. إعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي وأسلوب الاستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة، وعدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني. أوصت الدراسة بتشكيل لجنة تختص بدراسة التشريعات القانونية التي تنظم مزاوله المهنة، تبني قواعد السلوك المهني كميثاق شرف بين المزاولين للمهنة من قبل الجمعية آخذين في الاعتبار قيم مجتمع الكويت الإسلامية والعربية.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة ساهمت في عملية تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دولة الكويت، بينما دراستي تناولت الدور المهم للرقابة الداخلية في التقليل من مخاطر المراجعة في السودان.

6. دراسة، عبد الله بن محمد الفهيد، 2002م (أثر تقنية المعلومات علي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية).⁽²⁾

⁽¹⁾ وائل إبراهيم الراشد، مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الاقتصاد والإدارة، مجلد 16 العدد 16، 1423هـ، 2002م)، صص 23، 24.

⁽²⁾ عبد الله بن محمد الفهيد، اثر تقنية المعلومات علي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، (الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الندوة التاسعة سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 2002م)، صص 27، 28

تمثلت أهمية الدراسة في ندرة الدراسات والأبحاث في المملكة العربية السعودية التي تكشف الممارسة الفعلية لمكاتب المراجعة التي تراجع نظام المحاسبة المحوسبة، بالإضافة إلي بيان مدي تفاعل مكاتب المراجعة مع تحديات البيئة المحاسبية الحاسوبية لتفادي أو تقليل خطر المراجعة. هدفت الدراسة إلي إستكشاف الممارسة العملية لمكاتب المراجعة في السعودية لمعرفة أساليب وإجراءات المراجعة المتبعة من قبل المكاتب عند مراجعة الأنظمة المحاسبية الحاسوبية، بالإضافة للتعرف علي المشاكل والعوائق التي تواجه هذه المكاتب في هذه البيئة. تمثلت مشكلة الدراسة في تركيز عملية تجهيز البيانات علي عدد محدود من العاملين، إضافة إلي إن بعض العمليات المحاسبية يتم تنفيذها وتسجيلها بشكل أوتوماتيكي بدون تحويل محدد من قبل الإدارة. إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والاستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود إتجاه متزايد من مختلف المشروعات التجارية لاستخدام الأنظمة المحاسبية الحاسوبية. لم يؤثر استخدام العملاء للنظم المحاسبية المحوسبة علي هدف المراجعة حيث ظل هو إبداء الرأي عن مدي عدالة القوائم المالية إلا أنها غيرت في بيئة عمل المراجعة وبالتالي الأساليب والإجراءات، بالإضافة لوجود الأخطار المصاحبة للأنظمة المحاسبية الحاسوبية منها عدم كفاءة البرامج المحاسبية للعملاء وقلة الدعم الفني بالإضافة إلي عدم التأهيل الكافي للمراجعين.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة توصلت إلي نتائج تغيير بيئة عمل المراجعة وعدم التأهيل الكافي للمراجعين السعوديين أدى إلي زيادة المخاطر المصاحبة لعملية المراجعة، بينما دراستي تطرقت إلي فعالية تطبيق الرقابة الداخلية ودورها في التقليل من مخاطر المراجعة في السودان.

7. دراسة، علي محمد سلطان الوحيدى، 2002م (أثر الرقابة الداخلية في رفع كفاءة أداء الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية). (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف أداء موظفي الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية بسبب عدم الإلتزام بالسياسات والأنظمة والقوانين التي تضبط عمل الرقابة الداخلية وكذلك قلة الموظفين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية، مما سبب الإرباك في إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وقلة الخبرة العملية والعلمية للعاملين في هذه الوحدات، وعدم فهمهم لأدوارهم واختصاصاتهم مما يعطل سير العمل، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية أجهزة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، وتحديد العوامل التي تساعد في رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية، وتحديد الصعوبات التي تعيق عمل وحدات الرقابة المالية والإدارية، انتهجت الدراسة إستقضاء الدور الفاعل لوحدات الرقابة الداخلية من خلال المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج التحليلي، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن التطور السريع والكبير لأنظمة الرقابة الداخلية للمنشآت ذات النشاط الاقتصادي أدى إلى ضمان دقة العمليات المالية، وتوفير قاعدة بيانات شاملة من مجمل النشاط الاقتصادي مما ساعد على التحول من المراجعة الشاملة لبند النشاط إلى المراجعة الإختبارية ولا توجد متابعة للعمليات الحسابية، عدم الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وضعف الرقابة المالية في التحقق والتأكد من أن الموارد قد تم تحصيلها في مواعيدها وتوثيقها في السجلات عند الحصول وإستخدامها في الأوجه المخطط لها، أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام برفع كفاءة وحدات الرقابة الداخلية وربطها بأعلى سلطة التي تكون رقابتها مستقلة دون ضغوط داخلية أو خارجية.

(1) علي محمد سلطان الوحيدى، أثر الرقابة الداخلية في رفع كفاءة أداء الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية دراسة حالة وزارة الأشغال العامة، (الخرطوم: جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م).

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت الحاجة الماسة لوجود رقابة داخلية فعالة ومؤثرة في الوحدات الحكومية الأردنية، بينما دراستي تناولت فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة ومخاطر المراجعة المترتبة على ذلك.

8. دراسة، يوسف محمد المبارك، 2002م (مراجعة القوائم المالية للمنشآت التي تستخدم شبكة الانترنت للتجارة الالكترونية).⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي إيراز التجارة الالكترونية وعلاقتها بأنشطة المنشآت المختلفة ومدى تأثيرها علي تقديرات المراجع للمخاطر، وإيداء الرأي عند مراجعة حسابات المنشآت التي تستخدم الانترنت، تمثلت أهمية الدراسة في ضرورة أن يتوفر لدي المراجع وفريق العمل المهارات والمعرفة الكافية في هذه المجالات حتى يتمكن من التوصل إلي الرأي حول مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية لاستخراج قوائم مالية تظهر بعدالة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وقائمة تدفقاتها النقدية، وفهم المخاطر اللازمة والمتعلقة بأنشطة المنشأة والإجراءات المتخذة لمواجهتها تمثلت مشكلة الدراسة في أن التجارة الالكترونية تتسم باحتمال عدم وجود سجلات ورقية لها وأنه يمكن بسهولة تدمير السجلات الالكترونية أو تغييرها بدون ترك أي دليل علي ذلك. إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي الإستنباطي والاستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، ضرورة استخدام المنشأة للحوافز الأمنية، وتطوير الإجراءات الرقابية للأنظمة المحاسبية المستخدمة التي نفذت عن طريق الإنترنت. أوصت الدراسة بضرورة أن يأخذ المراجع في الإعتبار ما إذا كانت سياسات المنشأة الخاصة بأمن المعلومات والإجراءات الرقابية قد تم تنفيذها بصورة كافية تمنع حدوث أي تغييرات عن المصرح بها للنظام المحاسبي، وضرورة إختبار الإجراءات الرقابية التي

(1) يوسف محمد المبارك، مراجعة القوائم المالية للمنشآت التي تستخدم شبكة الانترنت للتجارة الالكترونية، (الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الندوة التاسعة سبل تطوير المحاسبة في المملكة السعودية، 2002م).

تستخدمها المنشآت للتجارة الالكترونية للشبكة الدولية للمعلومات، بالإضافة إلي الحصول علي مصادقات من الغير عن تفاصيل بعض العمليات.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة ربطت بين استخدام الحواجز الأمنية للبيانات وتطوير الإجراءات الرقابية للأنظمة ومدى تأثيرها على تقديرات المراجع للمخاطر، بينما دراستي ربطت بين تطبيق كفاءة الرقابة الداخلية في المؤسسات وتأثيرها على مخاطر المراجعة.

9. دراسة، ربيع سلامة جمعة، 2004م (تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمصارف الليبية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات). (1)

هدفت الدراسة إلى تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف الليبية، الوقوف علي نقاط ضعفه، تقديم نموذج لرفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية، وبيان ما إذا كانت هذه الإجراءات ملائمة وكافية مع تطور وإستخدام الحاسوب في المصارف. تمثلت مشكلة الدراسة في أن استخدام الحاسب الالكتروني في تشغيل ومعالجة البيانات أدى إلي تغيير طبيعة ومقومات النظام المحاسبي في المصارف، ويتطلب ذلك ضمان المحافظة علي أهداف الرقابة وفعاليتها وكفاءة ممارستها وعدم تعرضها للاختراق الذي قد ينتج عن عدم معرفة خفايا مضامين تكنولوجيا المعلومات، وأسلوب التعامل معها مما يؤدي إلي إحتتمالات الشك في صحة البيانات المحاسبية والمالية، ظهرت أهمية الدراسة من خلال تحليل نظام الرقابة الداخلية بإعتباره خطة تنظيمية هدفه الرئيسي المحافظة علي أموال المصرف من السرقة والإختلاس والتلاعب، وأن اعتماد الإدارات في المصارف علي مخرجاتها وتقاريرها يتطلب مراعاة السرية والمصادقية في إستخدام الأجهزة الالكترونية وهذا يستوجب وضع الضوابط أو النظم الرقابية الداخلية لتحقيق الدقة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن التطور في الحاسبات الآلية أثر بشكل واضح علي أنظمة الرقابة الداخلية، وأن قوة أنظمة الرقابة الداخلية تستمدتها

(1) ربيع سلامة جمعة، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمصارف الليبية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات، (أم درمان: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).

من قوة عناصرها ومكوناتها الأساسية. أوصت الدراسة بزيادة درجة الاهتمام بإدارة الحاسب الإلكتروني، بالإضافة إلي توفير كوادر مؤهلة علمياً.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت نقاط الضعف للرقابة الداخلية عندما يتم معالجة البيانات إلكترونياً في المؤسسات المالية، بينما دراستي تناولت فعالية الرقابة الداخلية في كافة المؤسسات لتقليل مخاطر المراجعة.

10. دراسة، جهاد بدري قراقيش، 2004م (دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة).⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في المعوقات التي تجابه الرقابة الداخلية عند استخدام الأنظمة المحوسبة، وخاصة أساليب الرقابة التنظيمية وتوثيق النظم المحاسبية، ورقابة الأجهزة والمدخلات والمخرجات. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. هدفت الدراسة لزيادة المعرفة العامة في مجال تكنولوجيا المعلومات التي تساعد على فهم دور تكنولوجيا المعلومات على مدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية. توصلت الدراسة إلي نتائج منها أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلي رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية ويضفي مصداقية عالية على مخرجات النظام، ويؤدي إلي زيادة السرعة والدقة في الحصول علي المخرجات، أوصت الدراسة بتشجيع الشركات علي تبني نظم تكنولوجيا المعلومات وتفعيلها في نظام المحاسبي لمواكبة تطورات العصر خاصة في مجال الرقابة الداخلية علي الأنظمة المحوسبة، وتلبية متطلبات الأسواق العالمية وتأهيل الكوادر المحاسبية بتنقيفها تكنولوجيا بعقد دورات متخصصة في المجال ومحاولة الحصول علي أحدث التقنيات بتكلفة معقولة، بواسطة الدخول في شركات أجنبية متطورة تكنولوجيا، حث الشركات علي رصد مبالغ في موازاناتها التخطيطية للبحث والتطور لنتمكن من متابعة تطورات التكنولوجيا.

⁽¹⁾ جهاد بدر قراقيش، دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي لتفعيل دور الرقابة الداخلية والمحافظة على الممتلكات. بينما دراستي تشير إلى إهتمام المراجع الخارجي بفاعلية الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة حتى يتم تقليل مخاطر المراجعة.

11. دراسة، عبد الكافي الطيب حامد، 2004م (قياس تأثير استخدام نظم التشغيل الإلكتروني المختلفة علي تصميم و تنفيذ برامج المراجعة).⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في قلق المؤسسات من عدم الإستفادة من التقنيات الحديثة نسبة لقلّة الكوادر المؤهلة تأهيلاً كاملاً علي تلك الأنظمة وكيفية عملها خاصة المحاسبين والمراجعين. هدفت الدراسة إلي التعرف علي أثر استخدام النظام الإلكتروني في المحاسبة علي أهداف وطبيعة إجراءات المراجعة، وبيان مدي فعالية استخدام الضوابط الرقابية في تحقيق الرقابة الفعالة علي تشغيل نظم وإعداد البيانات الكترونياً في مراحلها المختلفة. ظهرت أهمية الدراسة من أن الحاسب الآلي أصبح ضروري في مجال علم المراجعة لمعالجة البيانات وتوفير المعلومات المحاسبية في فترات وجيزة، تأثيره علي المراجعة ليوكب تلك التطورات في مجال تقنيات المعلومات. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن استخدام النظام الإلكتروني في معالجة البيانات المحاسبية لم يغير من أهداف المراجعة، إلاّ انه أدى إلي أحداث العديد من المشاكل التي تتعلق بمسار المراجعة. أوصت الدراسة بضرورة التدريب الكفء للمراجع الخارجي لتنمية قدراته علي تحديد نقاط الضعف في الرقابة الداخلية ومعالجتها بنظم الحاسبات الإلكترونية، وبناء قاعدة أساسية للمراجع الممارس لمهنة المراجعة في ظل استخدام الحاسبات الإلكترونية.

⁽¹⁾عبد الكافي الطيب حامد، قياس تأثير استخدام نظم التشغيل الإلكتروني المختلفة علي تصميم و تنفيذ برامج المراجعة،(امدرمان : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م).

يتضح للباحث بأن الدراسة تناولت استخدام الحاسوب في معالجة البيانات وأثره على برنامج المراجعة المعد لتلك الأنظمة لتقليل من مخاطر المراجعة، بينما دراستي إهتمت بكفاءة الرقابة الداخلية ودورها في التقليل من مخاطر المراجعة.

12. دراسة، سهير عوض قنديل، 2007م (أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في شركات التأمين).⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف نظام الرقابة الداخلية في شركات التأمين الذي يؤثر علي النظام المحاسبي في إكتشاف الغش والأخطاء. هدفت الدراسة إلي مساعدة جميع إدارات شركات التأمين علي تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة. وفحص وتقييم كفاءة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية ومراقبة تنفيذها. انتهجت الدراسة المنهج العلمي الشامل المتمثل في المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، ضرورة تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف علي تطبيقها من قبل ذوي الخبرة والإدارات العليا. التطبيق السليم للرقابة الداخلية يؤدي إلي زيادة كفاءة الأداء. أوصت الدراسة علي تحديث أسلوب المراجعة باستخدام التقنية الحديثة المتمثلة في الحاسب الآلي ومتابعة التطورات المستمرة في كفاءاتها حتى تتمكن من متابعة التكنولوجيا المتسارعة .

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت أثر استخدام الأشخاص ذوي الخبرة في تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي دخل شركات التأمين، بينما دراستي تناولت كفاءة الرقابة الداخلية في الشركات عامة وأثرها في تقليل المخاطر.

13. دراسة، نهلة إبراهيم عبد الكريم داوود، 2006م (أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية).⁽²⁾

(1) سهير عوض قنديل، أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في شركات التأمين، دراسة تطبيقية علي شركات التأمين العاملة في السودان، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007م).

(2) نهلة إبراهيم عبد الكريم داوود، أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية في المنشآت الصناعية- دراسة حالة مصنع بوهيات المهندس، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2008م).

هدفت الدراسة إلى التأكد من الحصول على بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها. تخفيض حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المؤسسة أو المنشأة، أيضا إلى تشجيع العاملين علي الالتزام بالسياسات الموضوعية بواسطة الإدارة. مشكلة البحث عدم تحديد أنواع الرقابة الداخلية الملائمة يصعب على المنشأة حماية أصولها. اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى النتائج منها أن يقوم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين علي الإلتزام بالسياسات واللوائح، التدريب المستمر للعاملين أدى إلى رفع مقدرتهم وزيادة مهاراتهم. أوصت الدراسة برفع كفاءة العنصر البشري لابد أن يتم تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري للتأكد من كفاءته وفاعليته.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت نظام الرقابة الداخلية المطبق على العاملين من حيث الإلتزام بالسياسات واللوائح وأثره على زيادة الكفاءة الإنتاجية، بينما دراستي أهتمت بفعالية الرقابة الداخلية ودورها في تقليل مخاطر المراجعة .

14. دراسة ،هيثم محمد جعفر، 2006م (دور المراجع الخارجي في تقييم عوامل الخطر الحتمي لأغراض التخطيط لعملية المراجعة) .⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى معرفة درجة تقييم المراجعين الخارجيين بالسودان للخطر الحتمي، واما إذا كان التقييم مرضيا يخدم المراجع عند قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة. اهتمت الدراسة بالتعرف على مدى تأثير خطر المراجعة في قبول أو رفض المراجعة، أو تقرير المراجع، نظراً لما تحتويه هذه العملية من مخاطر جسيمة لا يمكن التحكم فيها كما أنه يلغى القيود على بعض عوامل الخطر الحتمي ومدى ملاءمتها لبيئة المراجعة بالسودان. تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى معرفة مدى تقييم مراجع الحسابات الخارجي في السودان لعوامل الخطر الحتمي لأغراض تخطيط المراجعة ،ومعرفة المستوى الذي يتم تقييم هذه

⁽¹⁾هيثم محمد جعفر، دور المراجع الخارجي في تقييم عوامل الخطر الحتمي لأغراض التخطيط لعملية المراجعة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).

العوامل عنده. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي، والمنهج الاستنباطي. توصلت الدراسة الى نتائج منها هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بعملية المراجعة للعميل والخطر الحتمي، ولا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معظم العوامل والخطر الحتمي. أوصت الدراسة بان عوامل الخطر الحتمي المتعلقة بإدارة العميل في حجمها ذات خطر حتمي منخفض، وعوامل الخطر الحتمي المتعلقة بعملية المراجعة العميل هي عوامل لها نسبة مخاطر كبيرة يزيد من نسبة ومستوى الخطر الحتمي، أما بالنسبة للعوامل الأخرى للخطر الحتمي فان لها تأثير كبيراً في مجملها على مستوى الخطر الحتمي إذ أن معظمها ذات مستوى خطر حتمي مرتفع.

يتضح للباحث أن الدراسة تناولت تحديد تقييم مناسب لمخاطر المراجعة من قبل المراجع لإبداء رأيه، بينما دراستي تناولت كفاءة الرقابة الداخلية من حيث التطبيق في تقليل مخاطر المراجعة.

15. دراسة، محمد نور عبد الدائم عبد الرحيم، 2008م (تقويم المخاطر وأثرها على تقرير المراجع الخارجي).⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى تحديد أسس تقويم للمخاطر ومدى تأثيرها في تقرير مراجع الحسابات، تمثلت مشكلة الدراسة في خطورة إصدار المراجع الخارجي تقرير غير صحيح مما يعنى مخاطر مراجعة أو مخاطر أعمال أو مخاطر قوائم مالية تعيق المنشأة من تحقيق أهدافها، مما ينتج عن ذلك تصفية الشركة لأعمالها أو إيقاف نشاطها كنتيجة لإصدار تقارير مالية غير صحيحة مما يودى إلى تقليل مستخدمي القوائم المالية، استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي والمنهج التاريخي، توصلت الدراسة إلى نتائج منها هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر المراجعة وأنواعها الثلاثة (المخاطر المصاحبة -

⁽¹⁾محمد نور عبد الدائم عبد الرحيم، تقييم المخاطر وأثرها على تقرير المراجع الخارجي، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م).

الرقابة - الإكتشاف) وبين درجة موثوقية تقرير المراجع، أوصت الدراسة زيادة المخاطر الكامنة بطبيعة العنصر محل الفحص وزيادة مخاطر الرقابة من ضعف ووجود خلل في نظام الرقابة الداخلية يقلل من درجة موثوقية تقرير المراجع وتعرضه للمساءلة القانونية والمهنية على المدى البعيد

يتضح للباحث بان هذه الدراسة ربطت بين مخاطر المراجعة والتقرير الذي يصدره المراجع ويعتمد عليه المستخدمين، بينما دراستي إهتمت بالرقابة الداخلية الفعالة في الحد من مخاطر المراجعة.

16. دراسة، أبو عبيدة عبد الرحمن أحمد، 2009م (أثر مخاطر المراجعة على مسئولية المراجع الخارجي). (1)

هدفت الدراسة إلى التعرف على وسائل القياس التي يستخدمها المراجع وبيان مدى مسئولية المراجع المهنية والقانونية، والتقدير الأولي لمخاطر المراجعة، وتوضح مدى أثر أهمية النسبية والمخاطر إلى مدى نمطية أداء عملية المراجعة. إهتمت الدراسة بالخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة لمختلف المستخدمين سواء كانوا داخليين وخارجيين. تمثلت مشكلة الدراسة في استخدام المراجع لوسائل القياس التي تعتمد على التقدير الشخصي في أغلب الأحوال في سبيل الحصول على الأدلة والقرائن التي يعتمد في رأيه المحاييد، ظهرت في الآونة الأخيرة الدعاوى المرفوعة ضد مكاتب وشركات المراجعة في مختلف البلدان الشيء الذي ألقى بضلالة على مهنة المراجعة وعلى المسؤوليات المترتبة على المراجع، استخدمت الدراسة المنهج التاريخي، المنهج الإستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، هناك إجماع على أن التقدير الأولي لمخاطر المراجعة يساعد في وضع الخطة لتنفيذ عملية المراجعة، أن عملية تقويم المخاطر بواسطة المراجع تؤثر في تحديد مسار المراجعة.

(1) أبو عبيدة عبد الرحمن أحمد، أثر مخاطر المراجعة على مسئولية المراجع الخارجي، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشورة، 2009م).

أوصت الدراسة بالقيام بتقييم مخاطر المراجعة لأنها تؤثر في تحديد مسارها، وعلى المراجع مراعاة الأهمية النسبية عند إجراء عملية المراجعة .

يتضح للباحث بان هذه الدراسة تناولت وسائل القياس لمخاطر المراجعة التي يعتمد عليها المراجع في إبداء رأيه، بينما دراستي قامت على كفاء الرقابة الداخلية ودورها في نقل من المخاطر المراجعة .

17. دراسة، محمد عبد القادر محمد الفضل، 2009م (أثر استخدام الحاسوب علي كفاءة الرقابة الداخلية في الأنظمة المحاسبية المحوسبة). (1)

ظهرت أهمية الدراسة في زيادة الاهتمام بتطور النشاط التجاري والصناعي مما أدى إلي الإهتمام بالرقابة الداخلية علي الأنشطة المحاسبية، وذلك عن طريق إستخدام الحاسوب للإستفادة من إمكانياته التشغيلية العالية. هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الحاسوب علي كفاءة الرقابة الداخلية، وإبراز منافع وفوائد إستخدام الحاسوب في معالجة البيانات وعلى مدى دقة المعلومات المستخرجة. إنتهجت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي الإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي مع الإستعانة بالأساليب الإحصائية. توصلت الدراسة إلي نتائج منها إستخدام الحاسوب في النظم المحاسبية المحوسبة يرفع من كفاءة الرقابة الداخلية المحوسبة، كما توفر النظم المحاسبية المحوسبة معلومات ذات خصائص ملائمة وموثوقة. أوصت الدراسة علي وضع نظام للرقابة الداخلية المحوسبة يتناسب مع النظام المحاسبي المحوسب للمنشأة، وتوفير أجهزة حاسوبية ذات إمكانيات عالية.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة ربطت بين إستخدام الحاسوب في المؤسسات وإستخدام رقابة داخلية ملائمة وموثوق بها، بينما دراستي تناولت الرقابة الداخلية داخل المنشآت لتقليل من مخاطر المراجعة.

(1) محمد عبد القادر محمد الفضل، أثر استخدام الحاسوب علي كفاءة الرقابة الداخلية في الأنظمة المحاسبية المحوسبة، دراسة تطبيقية علي بعض المؤسسات السودانية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م).

18. دراسة، سامية حسن الطاهر أحمد، 2010م (أثر تطبيق حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة).⁽¹⁾

تكمن مشكلة الدراسة في عدم الإستفادة من حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات، ضعف إدراك الشركات ومراجعي الحسابات لمفهوم حوكمة الشركات. ظهرت أهمية الدراسة بأن حوكمة الشركات تقلل المخاطر وتحفز الأداء، بيئة الممارسة المهنية في السودان بشأن مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. هدفت الدراسة إلى مفهوم فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، الإستفادة من حوكمة الشركات في زيادة الثقة لمستخدمي القوائم المالية. أستخدمت الدراسة المفهوم التاريخي والإستنباطي والإستقرائي. توصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تساهم في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، عدم إلمام الإدارات والمراجعين بمزايا حوكمة الشركات. أوصت الدراسة إلى تقييم الهيكلية الحالية لمهنة المراجعة، العمل على نشر ثقافة الحوكمة علمياً وميدانياً داخل الشركات.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة شملت تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من خلال حوكمة الشركات، في حين أن دراستي تطرقت إلى تأثير عوامل الرقابة التي من ضمنها حوكمة الشركات في تقليل مخاطر المراجعة.

19. دراسة، خالدة إسماعيل أبو شوك، 2010م (استقلال المراجع الخارجي وأثره على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية).⁽²⁾

تكمن مشكلة الدراسة حول أثر الضغوط التي تعرض لها المراجع الخارجي ولم تحقق الأهداف، المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة وتقديم الخدمات. ظهرت أهمية الدراسة أن وجود ثقة في رأي المراجع على القوائم المالية تتوقف على إستقلاله وحياده، تحسين وتطوير

(1) سامية حسن الطاهر أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م).

(2) خالدة إسماعيل أبوشوك، إستقلال المراجع الخارجي وأثره على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م).

المحتوى الإعلامي وثقافة المعلومات التي يجب توفيرها في التقارير والقوائم المالية المنشورة. هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي، تحسين جودة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والإستقرائي. توصلت الدراسة إلى عدم إهتمام معظم مكاتب المراجعة بتطبيق معايير رقابة الجودة، التأسيس العلمي والعملية يزيد من درجة إستقلالية المراجع المهنية، قوة نظام الرقابة الداخلية واستقلالية المراجع يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية. أوصت الدراسة بتفعيل دور المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة، ضرورة سن وإصدار تشريعات قانونية تلتزم بتطبيق معايير المراجعة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على توضيح تأثير المحتوى المعلوماتي في القوائم المالية من خلال إستقلال المراجع الخارجي، في حين أن دراستي توضح تأثير تطبيق الرقابة الداخلية في التقليل من مخاطر المراجعة.

20. دراسة، عبد الكريم محمد علي الناصر، 2012م (أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على تحسين كفاءة أداء المراجعة الخارجية).⁽¹⁾

تكمن مشكلة الدراسة حول مدى تطبيق إدارة الجودة الشاملة في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة وأثر ذلك التطبيق على تحسين كفاءة أداء المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية. ظهرت أهمية الدراسة أن مفهوم إدارة الجودة الشاملة من الأساليب الإدارية الحديثة والمهمة للمنظمات الخدمية والإنتاجية العامة والخاصة، إهتمام شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة بتحقيق مستويات عالية من الجودة. هدفت الدراسة إلى التأكيد على مدى إدراك المحاسبين القانونيين العاملين في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة بأهمية تطبيق إدارة الجودة الشاملة وتطبيقها وإهتمام الدولة بتطبيق إدارة الجودة الشاملة

(1) عبد الكريم محمد علي الناصر، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على تحسين كفاءة أداء المراجعة الخارجية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م).

وتحسين مستوى جودة الخدمات التي تقدمها شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة. أستخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي لتحديد مشكلة الدراسة والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها وجود حاجة لدى شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة على تحسين كفاءة أداء المراجعة الخارجية، تطبيق إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تحسين كفاءة أدائها بدرجة معنوية عالية. أوصت الدراسة إلى ضرورة الإهتمام بنشر ثقافة إدارة الجودة الشاملة لدى جميع العاملين في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، قيام الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بإعادة النظر في القوانين والتشريعات الخاصة بهذه المهنة.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تطرقت إلى تحديد الفوائد المتوقعة في تطبيق مبادئ ومتطلبات إدارة الجودة الشاملة، وتميزت دراساتي عنها بأنها تضمنت مبادئ الجودة الشاملة من خلال تطبيق الرقابة الداخلية لدى الشركات والمؤسسات.

الفصل الأول

الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية من الأهمية بمكان بالنسبة للمراجع الخارجي في إعداد تقريره والتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية للمنشأة.

ويعرض الباحث هذا الفصل من خلال:

المبحث الأول: مفاهيم الرقابة الداخلية وتطورها.

المبحث الثاني: أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها.

المبحث الثالث: كفاءة الرقابة الداخلية.

المبحث الأول مفاهيم الرقابة الداخلية وتطورها

مفاهيم الرقابة

مفهوم الرقابة لغوياً: عرفت الرقابة لغوياً بأنها المحافظة والانتظار، فالرقيب يعني الحافظ والمنظر، الرقابة من الرقيب اسم من أسماء الله تبارك وتعالى ورد ذكره في القرآن الكريم قال تعالى: (إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا)⁽¹⁾ وقال تعالى: (لَمَّا تَوَفَّيْتَنِي كُنْتَ أَنْتَ الرَّقِيبَ عَلَيْهِمْ) ⁽²⁾ الرقيب: هو المطلع على ما أكننته الصدور القائم على كل نفس بما كسبت، الذي حفظ المخلوقات وأجراها على أحسن نظام وأكمل تدبيره ثم تعريف الراء والقاف والباء (رقب): أصل واحد مطرد يدل على انتصاب للمراعاة شيء، واستعمال لفظ (رقب) في اللغة العربية للدلالة على أكثر من معنى، ومن هذه المعاني الانتظار: كترقبه، وارتقبه أي إنتظره، الترقب: هو الإنتظار، وهو كذلك تنظر وتوقع الشيء، والرقيب هو المنتظر. الحفظ والحراسة: من رقب الشيء يرقبه، وراقبه مراقبة وراقبا أي حرسه، والرقيب هو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء، ورقيب القوم: هو الحارس الذي يشرف على مراقبة ليحرسهم، فالرقيب إذاً هو الحارس الحافظ، الإشراف والعلو: من ارتقب المكان أي اشرف عليه وعلا والمرقب والمراقبة: الموضع الإشراف الذي يرتفع على الرقيب، والجمع مراقب وهي: ما ارتفع من الأرض⁽³⁾.

من أسماء الله تعالى الرقيب: هو: الحفيظ الذي لا يغيب عنه شيء، والترقيب: الإنتظار وكذلك الارتقاب والرقبة: المملوك واعتق رقبة أي سمه، أو فك رقبة: أطلق أسير، الرقيب وهو الحفيظ، ورقبة يرقبه مراقبة بمعنى: حرسه⁽⁴⁾، قال تعالى في (مَا يَلْفُظُ مِنْ قَوْلٍ إِلَّا لَدَيْهِ رَقِيبٌ عَتِيدٌ)⁽⁵⁾ والرقيب هو الحارس⁽⁶⁾.

(1) سورة النساء، الآية (1).

(2) سورة المائدة، الآية (117).

(3) أحمد بن فارس زكريا، معجم مقاييس اللغة، (بيروت: دار الفكر، 1919م)، ص427.

(4) أبو الفضل جمال الدين ابن منظور، لسان العرب، (بيروت: دار صادر، 1955م)، ص424.

(5) سورة ق، الآية (18).

(6) ابن عبد الله القرطبي، الأمن في شرح أسماء الله الحسنى، (بيروت: المكتبة العصرية للطباعة والنشر، د.ت)، ص408.

مفهوم الرقابة شرعاً: استعمل فقهاء الشريعة الرقابة بمعناها اللغوي فهي المحافظة والإنتظار، قال تعالى (كَيْفَ وَإِنْ يَظْهَرُوا عَلَيْكُمْ لَا يَرْقُبُوا فِيكُمْ إِلَّا وَلَا ذِمَّةً) (1) ومن الرقابة الحفظ، والمراعاة والإنتظار (2).

مفهوم الرقابة اصطلاحياً: عرفت الرقابة على أنها عنصر من عناصر الإدارة (3) ، وعرفت الرقابة بأنها خطة تنظيمية لمجموعة من الإجراءات اللازمة، لحماية الأصول التي تكون تحت السيطرة وامتلاك المنشأة وحفظ الدفاتر والسجلات المالية (4) الرقابة تعني التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة (5) ، الرقابة هي عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد مما يجري العمل عليه داخل المنشأة ليتم وفقاً للخطة والسياسات الموضوعية والإجراءات المتبعة (6) لقد عرفت اللجنة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة بأنها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة من المشروع ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية (7).

يستنتج الباحث من تعاريف الرقابة بأنها:

أ. عنصر من العناصر الإدارية في المنشآت.

(1) سورة التوبة، الآية (108).

(2) د. محمد سويلم، إدارة المصارف التقليدية والمصارف الإسلامية، (القاهرة: مكتبة الإشعاع الفنية، د.ت)، ص458.

(3) د. عبد الفتاح الصحن، د. سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية: الدار الجامعية الجديدة، 2001م)، ص11.

(4) د. كمال الدين مطرة، محمد السيد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص23.

(5) د. سليمان رحيمات القيلان، الرقابة الإدارية والمالية، (عمان: دار مكتبة الثقافة، 1998م)، ص13

(6) د. عوض محمود الكفراوي، الرقابة المالية- النظرية والتطبيق، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع ، 1998م)، ص40.

(7) د. خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك، (عمان: دار وائل للنشر، 1998م)، ص13.

ب. خطة لحماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس.

ج. عملية متابعة مستمرة للجهات التنفيذية.

د. خطة تنظيمية ووسيلة لتشجيع العاملين بالعمل باللوائح والنظم.

يستطيع الباحث تعريف الرقابة بأنها سياسات ونظم وإجراءات موضوعة من قبل

الإدارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية والكفاءة التشغيلية.

أهمية مفهوم الرقابة الداخلية

هناك إهتمام متزايد لتطوير مفهوم وأساليب الرقابة الداخلية بناءً على ما طرأ من تعقيد في أساليب الأعمال الحديثة، وزيادة المشروعات وما يلزم إتباع الطرق التي تحسّن كفاءة المشروعات وتوفر الحماية الكافية للأصول ضد الأخطاء والغش والاختلاس، لذا لقيت الرقابة الداخلية اهتمام كبير من قبل المنشآت منذ أمد طويل للأسباب الآتية⁽¹⁾.

أ. تعدد وتشعب نطاق الأعمال جعل الإدارة تعتمد على التقارير والتحليلات لأحكام الرقابة على العمليات.

ب. الفحص المتأصل في الرقابة الداخلية، يقلل من مخاطر الضغط البشري، وإحتمال الأخطاء والغش.

ج. لا يمكن أن يقوم المراجع بمراجعة داخل المنشأة بطريقة إقتصادية بدون الإعتماد على الرقابة الداخلية للعميل.

د. زيادة اهتمام الجهات الرقابية بالرقابة الداخلية للمنشآت للتحقق من إلتزامها باللوائح والنظم والقوانين ذات العلاقة، أنها وضعت قوانين ومعايير تحدد مسؤولية المراجع الداخلي نحو تقييم الرقابة الداخلية لأغراض تحقيق المراجعة وتصميم برامج المراجعة.

مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

تتمثل مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية في الآتي:⁽²⁾

(1) د. يحيى حسن ، د. جمعة شهاب الدين، أصول المراجعة، (المنصورة: دن، دت)، ص122.

(2) د. عوف محمود الكفراوي، مرجع سابق، ص ص 20، 21.

المرحلة الأولى: كان الشكل السائد للمشروعات وهو المنظمة الفردية، لإهتمام أصحاب هذه المنظمة بالحماية النقدية، ومن ثم إنحصر تعريف الرقابة الداخلية بالحفاظ على النقدية من السرقة أو الاختلاس، ثم امتدت لتشمل الأصول ومنها المخزون.

المرحلة الثانية: تميزت هذه المرحلة بتوسيع حجم المنظمة وكبر حجم عملياتها، عرفت الرقابة الداخلية بأنها مجموعة وسائل لحماية النقدية والأصول لضمان الدقة الحسابية.

المرحلة الثالثة: إهتمت هذه المرحلة بزيادة الإهتمام بتحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة، تطور تعريف الرقابة الداخلية تبعاً لذلك بحيث يشمل أساليب الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية، بجانب الحفاظ على أصول المنظمة بصفة عامة، وضمان الدقة الحسابية للعمليات.

المرحلة الرابعة: في هذه المرحلة تم استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية، لأنه أكثر شمولاً وقد وضع تعريفاً جديداً للرقابة الداخلية بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية وبما يوفر تأكيداً بأن أهداف الوحدة يتم تحقيقها.

عرفت لجنة المعايير المهنية للمعهد الأمريكي للمحاسبين الرقابة الداخلية بأنها الأمور التي يتبناها مجلس الإدارة والإدارة والأفراد المعنيون بالمنشأة، لتقديم تأكيد معقول، بشأن تحقق الأهداف في المجالات الآتية⁽¹⁾:

أ. **رقابة العمليات:** وذلك فيما يتعلق بالإستخدام الفعال والكفاء لموارد المنشأة.

ب. **رقابة التقارير المالية:** المتعلقة بإعداد القوائم المالية المنشورة والموثوقة.

ج. **رقابة الالتزام:** المتعلقة بمدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المطبقة.

عرفت الرقابة الداخلية بأنها الإطار العام للإجراءات المتخذة في مجال الرقابة والإشراف على الأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو مالية داخل المشروع⁽²⁾ وعرفت الرقابة الداخلية بأنها كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمنشأة، وفي

(1) د. طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير والمراجعة، الرقابة الداخلية وأدلة الإثبات (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص57.

(2) د. محمد أحمد خليل، المراجعة والمحاسبة، (الإسكندرية: دار الجامعة المصرية، 1968م)، ص116.

تسويق الأعمال والتي تحقق مجموعة من الأغراض الخاصة بالمنشأة، لحماية الموارد، والمحافظة عليها من الضياع، والإسراف والإختلاس، والتحقق من دقة البيانات المحاسبية⁽¹⁾، وعرفت الرقابة الداخلية بأنها خطة تنظيمية إدارية، ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج، وصولاً إلى أعلى معدلاً من الكفاءة الإنتاجية⁽²⁾. عرفت بأنها عملية تتفاعل من خلالها عدة مقومات تؤثر عليها أطراف عديدة مثل مجلس إدارة المنشأة وتكون مهمة لتوفير تأكيدات معقولة تتعلق كافة بأهداف المنشأة⁽³⁾، عرفت الرقابة الداخلية بأنها أسلوب من أساليب التنظيم، حيث تشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المراجع، بهدف فحص أعمال الغير، وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ، وفقاً للقواعد والتعليمات السابق تحديدها، والتي يلتزم بها القائمون على تنفيذ المهام ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى الجهة المختصة. وتمثل الرقابة الداخلية مجموعة الوسائل والإجراءات المتبعة داخل المشروع، بهدف المحافظة على أصوله وموجوداته والإطمئنان على دقة بياناته المحاسبية، وتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية، وقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع المحاسبي الأمريكي الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والمقاييس والإجراءات المنسقة التي تضعها الإدارة بقصد دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق الكفاءة التشغيلية، والتحقق من إتباع المسؤولين للسياسات الإدارية⁽⁴⁾. وفي فرنسا عرف المؤتمر الثاني والثلاثون لخبراء المحاسبة المجازين سنة 1971م الرقابة الداخلية بأنها تتكون من مجموعة من الضمانات التي تساهم في السيطرة على ذمم المؤسسة، أما في إنجلترا فقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها تشمل مجموعة الأنظمة الرقابية، إن كانت

(1) د. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993م)، ص.122.

(2) د. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2001م)، ص.81.

(3) د. ثناء علي القباني وآخرون، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م)، ص.41.

(4) علي عثمان حامد، الرقابة المصرفية على المصارف الإسلامية، (الخرطوم: شركة مطابع العملة الجامعية، د.ت)، ص.41.

مالية وغيرها التي تضبط الإدارة من أجل سير عمل المؤسسة بشكل منتظم وللحفاظ على سلامة موجوداتها. وفي الولايات المتحدة فالرقابة تضم الخطط التنظيمية وكل السبل والإجراءات المعتمدة، ضمن المؤسسة لحماية موجوداتها ومراقبة وضبط صحة المعلومات الصادرة عن المحاسبة⁽¹⁾. عرفت الجمعية البريطانية 1971م الرقابة الداخلية بأنها تشمل كل من نظم المراقبة المالية وغيرها، التي تضعها إدارة المؤسسة بهدف تسيير مختلف العمليات بصفة منظمة وفعالة، ضمان التزام سياسات التسيير وحفظ الأصول وضمان أكبر مقدار من الدقة والصحة للمعلومات المسجلة، الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، وقد عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي الرقابة الداخلية بأنها وظيفة تقسيمية مستقلة تؤسس داخل المشروع، لفحص وتقييم نشاطه كخدمة للمشروع، لمساعدة موظفي المشروع على تنفيذ مشروعاتهم ومسؤولياتهم بفاعلية، ومن أجل هذه الغاية يزودهم التدقيق بالتحليلات، والتقييمات والتوصيات المنشورة والمعلومات الخاصة بالأنشطة التي يقوم بتدقيقها⁽²⁾ والرقابة الداخلية هي جزء من نظام الرقابة الإدارية، والتي يتم ممارستها من داخل المؤسسة ومن موظفيها، وتهدف إلى حماية أصول المؤسسة ومنع الأخطاء والتجاوزات، وتشجع على الكفاءة والفاعلية في العمليات من خلال فحص السياسات والإجراءات المتبعة ومدى إمكانية تطويرها، والتأكد من تطبيق القوانين والأنظمة المفروضة⁽³⁾ والرقابة الداخلية هي التأكد مما تم إنجازه من أنشطة ومهام وأهداف مع ضبطه وتحديد الانحرافات إن وجدت وتحديد أسبابها وطرق معالجتها⁽⁴⁾.

يستنتج الباحث من تعاريف الرقابة الداخلية بأنها:

(1) عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة: (الإسكندرية: الدار الجامعية الجديدة، 2003م)، ص120.

(2) علي عثمان حامد، مرجع سابق، ص124.

(3) د. أحمد طاهر، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار وائل للنشر، 2002م)، ص150.

(4) محمد السيد حسين، تصميم النظام المحاسبي، (الإسكندرية: دار الجامعات المصرية، 1964م)، ص22.

- أ. لا تتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها، وليس نظام مستقل بحد ذاته.
- ب. ليست حدثاً واحداً بل مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر.
- ج. عملية يضع أسسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كل المستويات بالمؤسسة أو المنشأة.
- د. تعطي تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً حول تحقيق الأداة المخططة.
- هـ. تشمل على أمور أكثر من تلك المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فهي تمتد لتشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية بداية بخطط وبرامج المؤسسة، ومروراً بالهيكل التنظيمي، إنتهاء بوسائل وأدوات الرقابة المالية والإدارية.
- و. تقوم بمهمة التأكد مما تم إنجازه من أنشطة ومهام مع تحديد الإنحرافات.
- يستطيع الباحث تعريف الرقابة الداخلية بأنها عملية أو خطة منظمة تضعها الإدارة من إجراءات وأساليب لضمان سير العمل بتحقيق الأهداف والمعايير العامة للأداء المالي ومراقبة تحقيقه، لحماية أصولها، وضمان دقة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية.

عناصر الرقابة الداخلية

تتكون عناصر الرقابة الداخلية وفق المعيار الأمريكي SASN078 مما يلي:

1. بيئة الرقابة: تتكون الرقابة من السياسات والإجراءات والتعريفات والإتجاه العام للإدارة العليا وأصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها⁽¹⁾. بيئة الرقابة تحدد مسار المنشأة وتؤثر على وعي موظفيها، وهي الأساس لجمع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى⁽²⁾، بيئة الرقابة هي التي تمكن من

(1) عجيب مصطفى هاني، د.تأثر صبري، دور الرقابة الداخلية في ظل النظام الآلي- دراسة عينة من المصارف، (بغداد: جامعة السليمانية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد45، 2010م)، ص ص 7، 11.

(2) د. عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص127.

معرفة جوانب القوة والضعف بالنسبة للمنشأة هناك عوامل أخرى منها الأمانة، والقيم الأخلاقية، والهيكل التنظيمي، والإلتزام بالكفاءة⁽¹⁾.

2. **تقدير المخاطر:** تتميز بتحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية، طبقاً للإطار الدولي للتدقيق⁽²⁾. والمخاطر هي تحليل الجوانب المتعلقة بالتقارير المالية التي تحقق أهدافها، أن المراجع يعتمد على الرقابة الداخلية لتحقيق المخاطر عند حدوث الأخطاء والمخالفات الجوهرية، وأن على الإدارة تحديد المخاطر بتحليل البيئة الداخلية للمنشأة، وعلى المراجع تقييم حدوث أخطاء وتعريفات باللوائح المالية⁽³⁾.

3. **أنشطة الرقابة:** تهتم بالإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي، أنشطة الرقابة الداخلية هي الفصل الكافي للواجبات، الترخيص الملائم للعمليات، الرقابة المادية للأصول، السجلات والمستندات الكافية. أن الأنشطة الرقابية تستند في رقابة تبويب المعلومات، التي تتضمن الرقابة العامة ورقابة التطبيقات والسجلات والمستندات وإعتماد المعاملات، وضمان الحصول على البيانات المحاسبية التي يمكن الإعتماد عليها، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية واللوائح، وتخفيض احتمال حدوث مخالفات التعليمات ولوائح الإدارة⁽⁴⁾.

4. **المعلومات والاتصالات:** نسبة للتطور والتوسع في إستخدام شبكة المعلومات الدولية المعروفة بالإنترنت أدى إلى خلق المزيد من التحديات والمخاطر التي

(1) وليم توماس، امرسون هنائي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب د. أحمد حامد حجاج (الرياض: دار المريخ للنشر، الطبعة العربية، 1989م)، ص29.

(2) عجيب مصطفى هاني ، د. ثائر صبري، مرجع سابق، ص 7.

(3) د.أمين سيد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1991م)، ص321.

(4) عجيب مصطفى هاني، د.ثائر صبري، مرجع سابق، ص 7.

تواجه الرقابة الداخلية، في ظل مجالات الأعمال الإلكترونية، وتعتبر مشكلة المعلومات من أبرز المشاكل التي نتجت عن التطور التقني في تداول المعلومات والسلع والخدمات عبر شبكة الانترنت، حيث أصبح بمقدور العديد من الأطراف من ذوي الخبرة والمهارة الوصول إلى معلومات غير مصرح بالوصول إليها، مما أدى إلى تطور أدوات وإجراءات وأساليب الرقابة الداخلية بهدف حماية البيانات، ومحتويات النظام المحاسبي⁽¹⁾.

يلاحظ الباحث أن وعي الموظفين بالسياسات الموضوعية من قبل الإدارة العليا يكون له الأثر الإيجابي في تطبيق الرقابة الداخلية والتقليل من المخاطر.

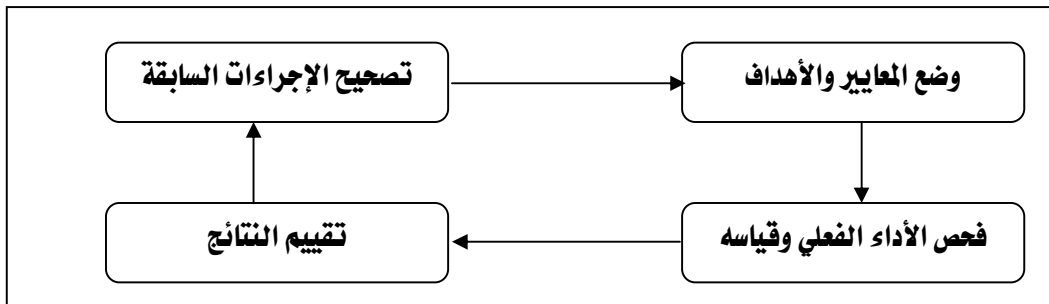
خطوات وعوامل الرقابة الداخلية

تتكون عملية الرقابة الداخلية من الخطوات التالية⁽²⁾:

1. وضع المعايير والأهداف المطلوب تحقيقها.
 2. فحص الأداء الفعلي وقياسه.
 3. تقييم النتائج التي تم الوصول إليها.
 4. إجراء الأعمال التصحيحية اللازمة.
- ويوضح الشكل أدناه خطوات الرقابة الداخلية.

شكل رقم (1/1/1)

خطوات الرقابة الداخلية



المصدر: د. فتحي رزق السويقري، د. أحمد عبد الملك، دراسات الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2001م)، ص17.

(1) أمين سيد العوض، مرجع سابق، ص739.

(2) د. فتحي رزق السويقري، د. أحمد عبد الملك، دراسات الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2001م)، ص17.

يستنتج الباحث من أن الرقابة الداخلية في أي منشأة تتمثل في وضع الخطط وتحديد الأهداف العامة ومقارنتها بأداء الفعلي لتنتم عملية التقييم وتصحيح الانحراف.

تتمثل عوامل الرقابة الداخلية في: (1)

1. **الكم** : تتم الرقابة الداخلية بحسب كمية المحقق من مبيعات الإنتاج الذي ينبغي تحقيقه.

2. **الكيف** : استخدام الرقابة الداخلية عن طريق إيجاد المقادير النسبية للأصناف المباعة.

3. **الزمن** : تستخدم الرقابة الداخلية تكلفة المبيعات مسبقاً وتستخدم كمرشد للجهود.

4. **التكلفة** : يمكن تحديد تكلفة المبيعات مسبقاً وتستخدم كمرشد للجمهور.

يلاحظ الباحث أن توافر العوامل الكمية للمنتج المعين والكيفية التي يتم بها والفترات

السابقة من حيث الزمن والتكلفة ضرورية لتحقيق نتائج مرضية.

(1) بشير عباس العلق، أسس الإدارة الحديثة - نظريات ومفاهيم، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 1998م)، ص327.

المبحث الثاني أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها

أنواع الرقابة الداخلية

تتمثل أنواع الرقابة بالآتي:

1. الرقابة وفق الزمن، تتمثل في: (1)

أ. وقائية قبل التنفيذ: تقوم بمنع الأخطاء قبل وقوعها، وتقوم بالوقاية من الانحراف.

ب. لاحقة بعد التنفيذ: بعد تنفيذ العمليات أو بعد إنجاز كل مرحلة من مراحل العمل عن

طريق متابعة العمل ومقارنته بالمعايير الموضوعية وتقييم الخطأ ومنع تكراره.

2. الرقابة وفق التنظيم، تتمثل في: (2)

أ. الرقابة العلوية: رقابة الخالق جل شأنه فيكون دور الرسل والأنبياء على أعمال قومهم بالشهادة، أما الرقابة لله رب العالمين.

ب. الرقابة الذاتية: الرقابة النابعة من داخل الإنسان والناجمة عن يقظة الضمير وتباشر هذه الرقابة سلطة داخلية في الإنسان تعمر الشعور بالالتزام دون حاجة إلى رقابة خارجية وهي رقابة النفس. وتقوم هذه الرقابة بالآتي:

أ. مقارنة النتائج المحققة بالمعايير الموضوعية مقدماً على أن تكون هذه المقارنة مقارنة زمنية وموضوعية.

ب. استخدام عدد من المؤشرات سواء من منظور الحصول على الموانع والمدخرات أو استخدامها في العملية الرقابية.

ج. الرقابة الإدارية: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهي

(1) أبو بكر مصطفى عبده، الرقابة الإدارية في المنظمات - مفاهيم أساسية (عمان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1981م)، ص 17.

(2) د. محمد سويلم، مرجع سابق، ص 406، 459.

تعتمد في سبيل تحقيق هدفها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقرير الأداء.

د. الرقابة المحاسبية: توفير الدقة المحاسبية للبيانات والمعلومات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات وكيفية المحافظة عليها من السرقة⁽¹⁾ وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى إختبار البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها وإتباع نظام داخلي وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالتخزين والإنتاج وفصل أي واجبات أخرى⁽²⁾.

ويوضح الشكل التالي العلاقة بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية.

شكل رقم (1/2/1)

العلاقة بين الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف.	1. حماية الأصول من السرقة والضياع والإختلاس 2. التحقق من دقة المعلومات الواردة.	1. التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية 2. التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح.
طبيعة العمل.	1. التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفق تفويض السلطة. 2. التحقق أن العمليات ثم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة.	للتحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: د. عبد الوهاب نصر، د. سيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التكنولوجيا الحديثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص60.

هـ- الرقابة التشغيلية: تتعلق بالتنفيذ إذا تقييد العمل بقواعد، وتراقب سيره بصفة مستمرة، وتؤثر في العمل وتدفعه إلى الأمام، وتقويم سلوك العاملين وتعرف بالرقابة المستمرة.
3. الرقابة وفق المصدر: رقابة خارجية تعني بالعمليات الخارجية⁽³⁾.

(1) د. محمد محمود يوسف، المراجعة إجراءات التحقق وتقرير مراجع الحسابات، (القاهرة: مكتبة أنجلو المصرية، د.ت)، ص17.

(2) د. خالد الأمين عبد الله، مرجع سابق، ص163.

(3) أبو بكر مصطفى، مرجع سابق، ص18.

يستطيع الباحث تعريف الرقابة الإدارية بأنها السياسات والخطط التنظيمية والسجلات والتي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المحاسبية. الرقابة المحاسبية هي مجموعة إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات والأخطاء في الإجراءات المحاسبية واللوائح.

أهداف الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية بالآتي:⁽¹⁾

أ. حماية أصول المؤسسة وتحقيق الربح، باتخاذ أساليب مختلفة ومتعددة حول توفير الحماية التامة للأصول من التبيد والضياع أو الإسراف أو السرقة ويمكن أن تحقق هذه الحماية الوقاية من الأخطاء المتعمدة التي ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش.

ب. وضع الخطط التنظيمية والإجراءات لضمان صحة البيانات المحاسبية، التي تقدم إلى الإدارة حتى يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرار الإداري المناسب.

ج. التأكد من أداء الإدارة يتماشى مع الخطط والسياسات والنظم والإجراءات المعتمدة.

د. التحقق من صحة البيانات والتقارير وتحديد مدى صحتها وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات والأهداف. إعداد نظام محاسبي يحدد سلسلة من العمليات التي تعالج المعاملات كوسيلة للحصول على القيود المالية⁽²⁾.

يستنتج الباحث من أهداف الرقابة الداخلية الآتي:

أ. توفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة.

ب. توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها.

(1) د. عبد الفتاح الصحن ود. سمير كامل، مرجع سابق، ص 136، 137.

(2) علي عثمان حامد، مرجع سابق، ص 129.

- ج. التحقق من الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.
- د. تنظيم المنشأة لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
- يستطيع الباحث أن يضيف أهداف أخرى للرقابة الداخلية تتمثل في الآتي:
- أ. توفير المعلومات الواقعية عن أداء وسلوك العاملين في المنشأة.
- ب. رفع مستوى الكفاية الإنتاجية وكشف مؤشرات التغييرات الداخلية من خلال عملية الرقابة في مختلف الأنشطة وإحاطة إدارتها العليا بها.
- يوضح الشكل التالي تعاريف بعض الهيئات والمؤسسات للرقابة الداخلية وأهدافها.

شكل رقم (2/2/1)

تعاريف بعض الهيئات والمؤسسات للرقابة الداخلية وأهدافها

تعريف الرقابة الداخلية	أهداف الرقابة الداخلية	الجهة
العملية المصممة والمنفذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن التحقيق.	موثوقية إعداد التقارير المالية فاعلية وكفاءة العمليات الامتثال للقوانين والأنظمة.	الاتحاد الدولي للمحاسبين.
العناصر الموجودة في الوحدة الاقتصادية بما في ذلك المصادر والأنظمة والعمليات والثقافة الدينية.	الفاعلية والكفاءة في الأداء المصدقية في التقارير المالية	اللجنة الوطنية لمكافحة الاحتيال في التقارير المالية.
النظام الكلي للرقابة المالية أو غيرها من أنواع الرقابة بما تشمله هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات مالية داخلية	انجاز أعمال الوحدة بكفاءة التزام بالسياسات والقوانين تقديم المعلومات والوقت.	معهد المدققين الداخليين الأمريكي.
خطط الوحدة الاقتصادية، وكل الطرق والإجراءات في المتحدة من قبل الوحدة لتحقيق أهدافها بشكل اقتصادي	ضمان ملائمة المعلومات وشمولها حماية الموجودات الالتزام بالسياسات والقوانين	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

تمثل أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.	الالتزام بالسياسة الإدارية المحافظة على الموجودات اكتشاف ومنع الأخطاء	مجلس المعايير المحاسبية الرقابية العراقية
--	---	--

المصدر: عجب مصطفى هاني ، د. ثائر صبري ، دور الرقابة الداخلية في ظل النظام الآلي، دراسة عينة من المصارف (بغداد: جامعة السليمانية ، مجلة الوطن الإنسانية، العدد45، 2010م)، ص6.

- يستنتج الباحث على أن مراجع الحسابات عند تقييمه للرقابة الداخلية للمنشأة محل الفحص يكون من خلال الخطوات التالية:
- 1- فهم هيكل الرقابة الداخلية.
 - 2- تحديد مخاطر الرقابة.
 - 3- إختبارات الإلتزام وتكون من خلال:
 - أ. تحديد أهداف المراجعة.
 - ب. تعريف وتحديد مجتمع الدراسة.
 - ج. تحديد الصفات المراد إختبارها والإنحرافات عليها.
 - د. تحديد حجم العينة.
 - هـ. إختبار العينة.
 - و. فحص إجراءات الرقابة.
 - 4- تقييم أدلة الإثبات.

المبحث الثالث كفاءة الرقابة الداخلية

تعريف الكفاءة

الكفاءة هي مجموعة من التصرفات الاجتماعية الوجدانية والمهارات المعرفية والنفسية التي تمكن من ممارسة دور، نشاط، وظيفة، مهمة أو عمل على أكمل وجه. هي مجموعة من المعارف والقدرات الدائمة والمهارات المكتسبة عن طريق إستيعاب معارف وخبرات مرتبطة فيما بينها في مجال معين.⁽¹⁾

الكفاءة، مفهوم عام يشمل القدرة على إستعمال المهارات والمعارف الشخصية في وضعيات جديدة داخل إطار حقله المهني. كما تتضمن أيضاً تنظيم العمل وتخطيطه وكذا الإبتكار والقدرة على التكيف مع نشاطات غير عادية. الكفاءة المهنية هي قدرة شخص ما على إستعمال مكتسباته من أجل ممارسة وظيفة حرفة أو مهنة حسب متطلبات محددة ومعترف بها في مجال العمل.

يستنتج الباحث من تعاريف الكفاءة بأنها:

أ. مفهوم لم يرتبط بمفهوم ممارسة العمل بل يشمل كل النشاطات.

ب. أوسع وأشمل من مفهوم المهارات، القدرات، المعارف التي تعتبر جزء من الكفاءة.

ج. الكفاءة تتصف بالثبات والاستمرارية.

يستطيع الباحث تعريف الكفاءة بأنها القدرة على القيام بالأدوار والمهام المتعلقة

بوظيفة عمل، تصرفات إجتماعية بدرجة من الإتقان.

كفاءة الرقابة الداخلية

عرفت الكفاءة الداخلية بأنها السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتقديم تأكيد معقول لإمكانية تحقيق أهداف المنشأة⁽²⁾. وبأنها خطة التنظيم، وكل الطرق والمقاييس والإجراءات المنسقة التي تضعها إدارة المشروع بقصد المحافظة على أصولها⁽³⁾.

(1) www.Dekatel.com - Google-Internet.

(2) د. محمد محمد بسيوني، مجلة المحاسبة، (الرياض: جده، الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، مايو 1998م)، ص 64.

(3) وليم توماس، أمرسون هنائي، مرجع سابق، ص 365.

يستطيع الباحث تعريف كفاءة الرقابة الداخلية بأنها دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة الإعتماد عليها.

ويتضح للباحث بأن لكفاءة الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية والمحاسبية والتي تختلف من وحدة إقتصادية لأخرى وفق الظروف التي تعمل بها وما تتعرض له من مشكلات تواجهها، كما أن لكفاءة الرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص التي يجب أن تبرز لأن إبراز هذه الخصائص يساعد المراجع عند تقويمه للرقابة الداخلية للمشروع فيستطيع أن يحكم على كفاءته وبالتالي يتخذ قراره بتوسيع نطاق إختباراته، كما أن غياب هذه الخصائص يضع المراجع في موضوع الشك من ناحية التنظيم الداخلي للمشروع.

مقومات كفاءة الرقابة الداخلية

تتمثل مقومات كفاءة الرقابة الداخلية في الآتي:-

1. وجود هيكل تنظيم إداري كفاء

يقوم هذا الهيكل على الفصل بين الوظائف والمسئوليات بحيث لا تتركز عملية بكاملها في قسم واحد. وتهتم كفاءة الرقابة الداخلية بتقسيم الوظائف بحيث لا يسيطر قسم ما على السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي يقوم بها، ومن الاعتبارات الواجب توافرها في الخطة التنظيمية أن تكون مرنة لمقابلة أي تطور في المستقبل، وبسيطة وواضحة حتى يفهمها العاملون بالمشروع وتحقق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة، فتوزيع العمل وتحديد المسئوليات يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وإمكان إجراء المراجعات التلقائية التي تؤدي إلى الدقة وخفض المجهود الضائع الناشئ من أداء العمل. (1)

تتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشأة وحجمها، ومدى الإنتشار الجغرافي لها، وعدد القطاعات أو الفروع، وأن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيساً متابعاً

(1) محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م)، ص ص 39، 40.

ويقوّم أدائه باستمرار مع ضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم، مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة⁽¹⁾.

يستنتج الباحث من وجود هيكل تنظيم إداري كفاء:

1. لا يقوم موظف واحد أو إدارة واحدة بأداء العملية من بدايتها حتى نهايتها.
2. أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها والمحافظة على الأصول التي تتم المحاسبة عنها.
3. الإستقلال التنظيمي وذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة ومسؤولياتها وتنظيم العلاقة بين الإدارات.

2- نظام محاسبي

وجود نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ويراعى في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله، وأن يقوم ذلك السجل هدفاً من أهداف إدارة المشروع، ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي بإحتياجات المشروع وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة. أما الدورات المستندية المرتبطة بالنظام المحاسبي فيختلف تصميمها باختلاف العمليات والمستندات مما يصعب معه وضع تصميم موحد لدورات مستندية تطبق على جميع المنشآت أو الشركات.⁽²⁾

كما أن وجود نظام محاسبي سليم يؤدي إلى تدعيم كفاءة الرقابة الداخلية وذلك بتوفير مجموعة من المستندات والدفاتر الهدف منها تجميع البيانات وتوصيلها للغير، ودليل للحسابات يهدف إلى توفير إطاراً لتحديد المعلومات التي تهم الإدارة، ودليل للإجراءات

(1) عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، (الإسكندرية: الدار

الجامعية، 2006/2005م)، ص 56

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 169، 170.

ولضمان الثبات عند تطبيق الإجراءات، وتوفير الرقابة الكافية والسليمة على أصول المشروع (1).

يستنتج الباحث من النظام المحاسبي الآتي:

1. وجود مستندات منظمة ومرقمة تغطي أوجه نشاط المنشأة.
 2. وجود دليل حسابات مبوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المنشأة ويتضمن محتويات كل حساب.
 3. توضيح طرق معالجة العمليات محاسبياً.
 4. يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات والتحقق من تنفيذها.
 5. تحتوى المنشأة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعياري.
- 3- مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول**

وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو إختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية، وأن لكبر حجم المشروع وإنتشار وحداته يحتم على القائمين ضرورة وجود وسائل رقابية للتأكد من إتخاذ القرارات المختلفة وعلى كافة المستويات وتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات لحماية الأصول كلما وصف التنظيم بأنه لا مركزي. (2)

تتطلب حماية الأصول وجود إجراء للضبط الداخلي بين الأقسام المختلفة، ومجموعة من التقارير المتداولة بين تلك الأقسام ووجود تعاون بينها، ومن وسائل حماية الأصول تخصيص أماكن مقفلة للمخازن وإستخدام وسائل حديثة متقدمة لفتح وقفل تلك المخازن، وإستخدام الخزائن الرقمية والتأمين ضد المخاطر، والتأمين ضد السرقة والإختلاس والحوادث (3).

(1) مصطفى كامل متولي، دروس في المراجعة، (القاهر: جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1989م)، ص ص204، 206.

(2) فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد الملك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002/2003م)، ص ص23، 24.

(3) عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص56، 57.

يستنتج الباحث من السياسات والإجراءات المتبعة لحماية الأصول الآتي:

1. تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط المعدة من قبل الإدارة .
2. تحديد مستوى الإدارة فيما يتعلق بتنفيذ مسؤولياتها.

4- توصيف دقيق لوظائف المشروع المختلفة

برنامج مرسوم لتدريب العاملين بالمشروع كفاءة الرقابة الداخلية وتتوقف على حسن إختيار الكفاءات الصالحة والتي تتناسب مع أعباء المسئوليات لسلطات المفوض لها مما يتطلب تحليل شامل لوظائف المشروع المختلفة، وتوصيف دقيق لها وتحديد المؤهلات العلمية والعملية التي يجب توافرها فيمن يشغلها، والعناية بتدريب العاملين بالمشروع عن طريق وضع برامج تدريبية مرسومة بما يكفل أداء العامل أو الموظف لمهام وظيفته بطريقة إقتصادية وكفاءة البرامج في حدود الأنظمة والإجراءات الموضوعية ودون أن يؤدي ذلك إلى النيل من الطاقات الفردية للعاملين بالمشروع (1).

5- نظام تكاليف مناسب

لتحقيق كفاءة الرقابة الداخلية يتسم نظام التكاليف بالخصائص التالية: (2)

- أ. التحديد الواضح لمراكز التكلفة.
- ب. التبويب السليم لعناصر التكاليف دون المزج بين هذه العناصر، وذلك لقياس وتتبع أوجه النشاط الإنتاجي وللتغيرات التي تطرأ على عملية الإنتاج.
- ج. إتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع تكاليف الخدمات الصناعية مع إيجاد معادلات تحميل لها أسس موضوعية.
- د. ضمان إتباع المنشأة للطرق العلمية والدقيقة لتحديد تكلفة المنتجات النهائية .

(1) متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة- الإطار النظري والمجال التطبيقي، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1976م)، ص ص 117، 118.

(2) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، (عمان: دار صنعاء للنشر والتوزيع، 2000م)، ص ص 85، 86.

- ه. ضمان الرقابة المستمرة على كفاءة تنفيذ المهام داخل المراكز والأقسام الإنتاجية وإختيار التقارير المناسبة واللازمة للرقابة والمتابعة وتقويم الأداء.
- و. التصميم الواضح لدفاتر وحسابات وسجلات التكاليف والبطاقات والمستندات اللازمة لتحديد دور كل مستند والبيانات والتوقعات اللازمة له وعدد الصور المطلوبة منه.
- ز. تحديد مستلزمات عملية الإنتاج من المستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية والتخصيصية .
- ح. تحديد اللوائح والقرارات المنظمة لعملية الشراء والتخزين والاستثمار والإنتاج والمبيعات.
- ط. الملائمة لأهداف المنشأة وطبيعة الإنتاج وحجم العمليات.
- ي. حصر وتجميع عناصر التكاليف والموارد البشرية والمادية المتاحة والرقابة عليها.
- ك. أن يرتبط بالخطة التنظيمية حتى يسهل تطبيق محاسبة المسؤولية وممارسة الرقابة داخل المنشأة .

6- نظام متكامل لتقارير

- يدعم كفاءة الرقابة الداخلية في المشروع وجود نظام سليم ومتكامل للتقارير يبين نتائج عملية الرقابة والمراجعة، وإعداد هذه التقارير بطريقة سليمة يحقق الآتي: (1)
- أ. يوفر الأساس اللازم لمعرفة مدى فاعلية الأعمال والأنشطة بكفاءة وفاعلية.
- ب. تعتبر هذه التقارير وسيلة للتعرف على كيفية تنفيذ هذه الأعمال والأنشطة بكفاءة وفاعلية.
- ج. وسيلة لحصر أوجه النقص الواردة في تقارير المراجعة.
- د. وسيلة لعرض التوصيات البناءة لعلاج الإنحرافات أو الأخطاء.

(1) عبد الفتاح الصحن ،محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية:الدار الجامعية ،2003،2004م)

ه. أداة من الأدوات التي يمكن إستخدامها لتقويم الأداء عن طريق إعداد ما يعرف بتقارير الأداء والتي تتضمن نتائج ومقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وبيان الإنحرافات وطبيعتها وأسبابها ووسائل علاجها .

و. تعتبر بمثابة وسيلة إتصال لإبلاغ النتائج في المستويات الإدارية الأعلى.

ومن الإعتبارات الواجب توافرها في تقارير الرقابة الوضوح والدقة والسرعة في

إعدادها والموضوعية والبعد عن التميز والملائمة.

7- نظام فعال للحوافز، يتسم بالآتي: (1)

أ. أن يكون عادلاً ليحقق القناعة لدى العاملين.

ب. مبسطاً ويراعى قدرة العامل في حسابه.

ج. يسهل فورية الدفع بعد إنتهاء العمل حتى تحقق فكرة الربط بين الحافز والإنتاجية.

د. ثابتاً حتى لا يفقد العاملون الثقة فيه.

ه. معايير ممكنة التحقق في ظل ظروف المنشأة .

و. ينمى الوعي الرقابي لدى العاملين ليدفعهم لرقابة المعايير عند أدائهم لأعمالهم.

ز. إتباع نظام دقيق للمراجعة الداخلية، تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة

الداخلية، ودورها التأكيد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة داخل المنشأة ورفع

التقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف أو الانحرافات التي تم إكتشافها. كما أن المراجعة

قبل الصرف تساعد على التحقق من قانونية التصرفات وسلامتها. ويراعى دائماً أن يكون

قسم المراجعة الداخلية متحرراً من نفوذ الإدارات المختلفة حتى يستطيع أداء مهامه بدقة

ودون تحيز ويفضل أن يكون هناك إدارة مراجعة داخلية تابعة مباشرة لرئيس مجلس

الإدارة حتى يتحقق نوع من الإستقلال وعدم التبعية للإدارات المختلفة. (2)

(1) عصام الدين محمد متولي، فتح الرحمن الحسن منصور، مدخل ومراجعة الحسابات، (الخرطوم: دار جامعة أم درمان الإسلامية، 2001م) ص 60.

(2) محمد أبو العلا الطحان، شريف محمد السكري، المراجعة، (القاهرة : بدون دار ، 1992م) ص 13 .

8- الإشراف والمراجعة

يهدف الإشراف والمراجعة إلى تحقق درجة معقولة من التأكيد بأن هناك إلتزام بإجراءات الرقابة الداخلية، لأنه دون الإلتزام بإجراءات الرقابة الداخلية التي تفرضها الإدارة يكون هناك خطورة حدوث الأخطاء والغش والتلاعب. ويتم الإشراف والمراجعة على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية عن طريق أفراد ليس لهم علاقة بتنفيذ العمليات (1) يكون لمستويات الإدارة العليا وسائل للإشراف والمراجعة تعمل على التأكيد بأن السياسات المرسومة تنفذ بدقة وتحقق أهدافها (2).

يستنتج الباحث من مقومات كفاءة الرقابة الداخلية أن أي قصور في تنفيذ هذه المقومات يخل بأداء الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها كما أن فاعلية كفاءة الرقابة الداخلية في أي وحدة تتوقف على مدى توافر المقومات الضرورية واللازمة لتطبيق نظام سليم وفعال للرقابة داخل المشروع .

خصائص كفاءة الرقابة الداخلية

تتمثل خصائص كفاءة الرقابة الداخلية في الآتي:-

1- وجود خطة تنظيمية سليمة للمنشأة

لتحقق الإشراف والرقابة تبدأ الإدارة بوضع خطة تنظيمية سليمة للمشروع. ويراعى في الخطة التنظيمية البساطة من وجهة النظر الاقتصادية والمرونة لمقابلة أي تطورات مستقبلية والوضوح من ناحية تحديد خطوط السلطة والمسئولية، ولكي يحقق الهيكل التنظيمي أهدافه الرقابية ينبغي مراعاة وجود تفويض واضح للواجبات، وتعريف واضح لكل من السلطة المخولة والمسئولية المعطاء، وأن أي خطة تنظيمية سليمة لا بد أن تحقق إستقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي يعهد إليها بالإحتفاظ بالأصول وعن الإدارات

(1) عبد السميع الدسوقي، أساسيات المراجعة، (القاهرة : دار النهضة العربية، 1991م) ص 190.

(2) محمود شوقي عطا الله، بحوث في المراجعة، (القاهرة : مكتبة الشباب، 1982م) ص 14.

التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول.⁽¹⁾ كما ينبغي وجود خطة تنظيمية سليمة توضح (2):-

- أ. الإدارات الرئيسية وتحديد مسؤوليات وسلطات هذه الإدارات بدقة كاملة.
- ب. تحديد الإختصاصات وتوزيع الواجبات بين الموظفين.
- ج. توزيع المسؤوليات وتقسيم العمل.
- د. تنظيم الأقسام وإيجاد روتين معين للعمل.

2- الفصل بين المسؤوليات

يعتمد الفصل السليم بين مسؤوليات العاملين على الفصل بين وظائف الإحتفاظ بالأصل أو حيازته: ويكون مسئولا عن الإحتفاظ⁽³⁾.

- أ. **الصراف الأصل:** تقع على رئيس الخزينة وكافة العاملين بقسمه (الصرافين، موظفي إعداد شيكات الصرف، مدير الائتمان) مسؤولية الإحتفاظ وحيازة النقدية.
- ب. **الإثبات في السجلات:** يكون مسئولا عن الإثبات في السجلات المراقب المالي أو مدير الحسابات وكافة العاملين تحت إشرافه من كتبة حسابات ومحاسبين.
- ج. **سلطة التصديق:** يكون المختص بإعتماد العمليات المحاسبية قبل تسجيلها شخصاً آخر بخلاف هؤلاء المسئولون عن إثبات هذه العمليات بالدفاتر.

3- وجود إجراءات تسجيلية على الأصول والخصوم والدخل والمصروفات، وتتضمن ما يلي⁽⁴⁾:

(1) محمد السيد الجزار، المراقبة الداخلية، (القاهرة: لجنة السياق العربي، 1965م)، ص ص 18، 20.

(2) إبراهيم أحمد الصعيدى، المراجعة والمراقبة الداخلية، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1979م)، ص 60.

(3) وليم توماس، امرسن هنكى، مرجع سابق، ص ص 374، 376.

(4) عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة) ص ص 34، 36.

أ. **الحماية المادية للأصول:** تعمل إدارة المشروع على حماية أصولها وسجلاتها حماية فعالة، مما يتطلب التفرقة بين الحماية المادية والحماية المحاسبية. وتعنى الحماية المادية وضع الأصول الكافية والتي بمقتضاها يستبعد أي خسارة أو تلف أو سرقة. أما الحماية المحاسبية فيقصد بها إرتباط السجلات بالتحركات الفعلية للأصول على أن تحتوي على جميع تحركات الأصل حتى يمكن متابعته.

ب. **وجود ما يثبت القيام بالعمل:** أن ما يقوم بأي عمل أن يترك على هذا العمل ما يثبت قيامه به (الإمضاء أو الختم).

ج. **مراجعة ما تم من عمل:** أن مراجعة العمل الذي تم له أهمية كبيرة، فالفرد الذي يعلم أن هناك من يراجع عمله سوف يقوم بهذا العمل وهو حريص على أنه لا يقع في أخطاء أساسية وبطريقة متعمدة.

د. **الدقة الحسابية:** من الوسائل التي تؤدي إلى الدقة الحسابية القيد المزدوج وإجراءاته، فاستعمال سجلات الأستاذ المساعد ودفاتر القيد الأولى والحسابات الإجمالية تساعد على التحقق من الدقة المحاسبية للسجلات كما أن وجود الآلات الحاسبة وإستخدامها يساعد على منع وتقليل الأخطاء الحسابية.

4- إختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة

من الاعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان لتحقيق هذه الخاصية ما يلي: (1)

أ. **إختيار الموظفين:** على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة ثم إختيار المتقدمين للوظيفة لإنتخاب أكثرهم إستعداداً لشغلها، وفي الوظائف التي تقتضي طبيعتها إسناد الثقة إلى الموظف فيشمل الإختيار فحص سيرة الموظف وسمعته الشخصية .

(1) محمد السيد الجزار، مرجع سابق، ص ص 25، 26.

ب. **تدريب الموظفين:** ويتم التدريب وفقاً لسياسة مرسومة للتدريب وأن أساس كفاءة الرقابة الداخلية أن تساعد على وضع كل موظف في المركز الذي يتناسب مع مقدراته وكفاءته وميوله، ويتم تدريب الموظفين بمعرفة الإدارات المختلفة أو على الأقل تحت إشرافها.

ج. **مراجعة أعمال الموظفين:** لملاحظة أوجه النقص أو الضعف ولتصحيح الأوضاع فوراً، تتم المراجعة إما مباشرة بقيام الرئيس أو المشرف على العمل بفحص أداة الموظف أو العامل، أو بطريقة غير مباشرة باستخدام وسائل المراقبة .

5- الإشراف الإداري ومتابعة الأداء

يتولى المديرين عملية الإشراف والرقابة الإدارية على عمليات المشروع ومركزه المالي على فترات دورية منتظمة عن طريق التقارير والقوائم المالية المرفقة والبيانات الإحصائية المختلفة والتي ترفع إلى الإدارة بصفة دورية، وتقوم الإدارة بمقارنة نتائج الفترة المالية بنتائج الفترة المالية السابقة للوقوف على الاختلافات وتحديد المسؤولية ضمناً. وتتم مراجعة الأداء الإداري على جميع المستويات إما بشكل مباشر كأن يقوم كل مسئول بمراجعة مرؤوسيه، وإما بشكل غير مباشر عن طريق استخدام أدوات الرقابة الإدارية كالموازنات والتكاليف المعيارية وتقارير الكفاءة وغيرها. (1)

الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص كفاءة الرقابة الداخلية

تتضمن الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص كفاءة الرقابة الداخلية بالآتي: (2)

1/ إجراءات تنظيمية وإدارية، تتمثل في:

- أ. تحديد إختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل.
- ب. توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية إلى النهاية وحتى يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف أخرى.

(1) منصور حامد محمود، وآخرون، أساسيات المراجعة، (القاهرة: دار الكتب المصرية، 1993م)، ص 111.

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 171، 173.

- ج. توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ والإهمال.
- د. تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها ووظيفة تنفيذ العمليات.
- هـ. إستخراج المستندات من أصل وعدة صور وتحفظ كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين وإعطاء تعليمات صريحة، بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما يقوم به من عمل .
- و. إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

2/ إجراءات محاسبية، تتمثل في:

- أ. إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والإحتيال.
- ب. إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين ومرفقة به الأدلة المؤيدة الأخرى.
- ج. عدم إشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- د. إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات والقيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والإستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3/ إجراءات عامة، تتمثل في:

- أ- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار، والتأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- ب- وضع نظام رقابي سليم لمراجعة البريد الوارد والصادر.
- ج- إستخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع قسم التدقيق الداخلي.

يستنتج الباحث أن هذه الخصائص تعتبر أساسية لتحقيق كفاءة الرقابة الداخلية وأنها لا تتوافر إلا في المنشآت الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية ولديها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالشكل المطلوب. أما في المنشآت الصغيرة ذات الإمكانيات المحدودة فلا تعتبر كفاءة الرقابة الداخلية فيها مستكماً لخصائصه. وعليه فإن أي إخلال بإحدى هذه الخصائص يؤدي إلى عدم الفاعلية فلا يمكن تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسئوليات والإلتزام بها دون وجود هيئة من العاملين على مستوى مرتفع من الكفاءة ، وبالعكس فوجود هيئة من العاملين على مستوى مرتفع من الكفاءة مع عدم وجود تقسيم للعمل وتحديد للاختصاصات يؤدي إلى عدم فاعلية للرقابة الداخلية.

الفصل الثاني مخاطر المراجعة الخارجية

أن أساس الحكم على مدى الاستفادة من عملية المراجعة هو التقدير الصحيح لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة، وتتنحصر هذه الإجراءات في ما يسمى بالإختبارات الجوهرية Substantive Tests والتي تقسم بدورها إلى نوعين من الإختبارات وهما إختبارات تفاصيل العمليات Tests of Details of Transactions والإجراءات التحليلية Analytical Procedures .

لذلك كان لابد للمراجع أن يكون شخصاً مسؤولاً وملتزماً بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين ومبادئ السلوك المهني التي تحكم تلك المسؤولية والتمثلة في الإستقلالية، الأمانة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية والسلوك المهني مع الزملاء وتصرفاته الشخصية والمعايير الفنية، أصبحت وظيفة المراجعة وبعد التطور في علم التدقيق ومراجعة الحسابات وكمثيلاتها من الوظائف الحساسة تحتوي مشاكل ومخاطر والتي لابد للمراجع الخارجي تقديرها وتقييمها كما ينبغي لتكتمل مسؤوليته المتعلقة بأدائه المهني.

يعرض الباحث هذا الفصل من خلال :

المبحث الأول : مفهوم مخاطر المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني : أنواع مخاطر المراجعة الخارجية وأهدافها.

المبحث الثالث : الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة الخارجية.

المبحث الأول مفهوم مخاطر المراجعة الخارجية

مفهوم المخاطر

أن مفهوم أو مصطلح المخاطر بصورة عامة يعني البعد عن الحقيقة أو الواقع بدرجة متفاوتة نسبياً، وفي قاموس Obstar تعنى إحتمال حدوث شيء غير مرغوب فيه⁽¹⁾، وفي المراجع الخارجي تتمثل في طبيعة العناصر قيد الفحص بعدم التأكد من صحته، وأما في المنشأة فهناك مخاطر الأعمال الثلاثة، مالية، وتشغيلية، وقانونية، بالإضافة إلى وجود مخاطر تهدد المراجع الخارجي منها مخاطر المراجعة المكونة من مخاطر حتمية، ورقابية، وإكتشاف الأخطار، وكإمتداد للمخاطر المصاحبة توجد مخاطر القوائم المالية والتي تهدد المنشأة بالتصفية وإيقاف نشاطها وتهدد المراجع بإصدار تقرير غير صحيح.

يستنتج الباحث من مفهوم المخاطر الآتي:

1. المخاطر توجد في كل تفاصيل الأعمال التي يتم القيام بها.
 2. يكون التحوط للمخاطر بمعرفة الأسباب التي تؤدي إلى حدوثها.
- يتضح للباحث بأن المخاطر تعتبر مجازفة تعرض المنشأة للخسارة والإصابة.

مفهوم مخاطر المراجعة الخارجية

عرفت لجنة معايير المراجعة الدولية مخاطر المراجعة الخارجية بأنها، المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري. وعرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في معيار رقم(47) مخاطر المراجعة بأنها، المخاطر الناتجة عن فشل المراجع- دون أن يدري- في إبداء رأيه بشكل ملائم بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية⁽²⁾. وعرفت مخاطر المراجعة بأنها إحتمال خطر المراجع في إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها.

(1) WWW.Guifbase.Com

(2) حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 1999م)، ص160.

وأيضاً بالإضافة إلى ضرورة تقدير المخاطر عند التخطيط للمراجعة، وعلى المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن ومناسب لإبداء رأي سليم في القوائم المالية⁽¹⁾. عرفت بأنها احتمال أبداء المراجع رأي غير متحفظ في قوائم مالية تحتوى على خطأ جوهري⁽²⁾.

يستنتج الباحث من مفاهيم مخاطر المراجعة الآتي:

1. مسؤولية المراجع في أن يُبلِّغ الأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا.
2. تحديد اتجاه الأخطاء والمخالفات بالقوائم المالية.
3. الكشف عمليات التحايل.

يستطيع الباحث تعريف مخاطر المراجعة، بأنها إبداء مراجع الحسابات رأيه في أن القوائم المالية للمنشأة تعبر بعدالة وشفافية ومعدة حسب المعايير والمبادئ المتعارف عليها، وتكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن.

أن مخاطر المراجعة من العوامل المهمة التي يأخذها المراجع في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو عند تحديد إجراءات المراجعة أو عند تقييم الأدلة ولقد أكد معهد المحاسبين القانونيين في المعيار (47) أنه على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن، ومناسب لإبداء رأي سليم للقوائم المالية وقد يتم تقدير المخاطر بصورة كمية أو غير كمية. بهذا تقضي معايير المراجعة بأن يقوم المراجع بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، أنه في حال تحديد مستوى المخاطر فإنه يقوم بذلك على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية، يتمكن من تحديد إجراءات المراجعة المطلوبة. أن مخاطر المراجعة تقيس كيفية إستعداد المراجع لقبول احتمال أن يكون

(1) المجمع العربي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة - تقدير المخاطر والرقابة، (عمان: دار وائل للنشر، 1998م)، ص118.

(2) Carlos Warven .**Audit Risk**, Journal of Accountancy, August 1970. p73.

بالقوائم المالية تحريفات جوهرية بعد الإنتهاء من عملية المراجعة والوصول إلى رأي غير متحفظ، وعندما يقرر المراجع مخاطر المراجعة عند أقل مستوى للخطر فإن هذا يعني أن على المراجع أن يكون أكثر وثوقاً وتأكيدياً من أن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً، ويترتب على ذلك أن تأكيدات المراجعة عندما يكون الخطر يساوي صفر، وهذا يتطابق مع ما ورد بالمعيار رقم (400) تقدير المخاطر والرقابة الداخلية والذي عرف خطر المراجعة على أنه الخطر بأن يعطي المدقق رأياً غير ملائم في البيانات المالية محرفة مادياً والتي تنتج عن التحايل أو الخطأ⁽¹⁾.

أهمية تقدير المراجع لخطر المراجعة الخارجية

تظهر أهمية تقدير مراجع الحسابات لخطر المراجعة عند تخطيط عملية المراجعة أو تنفيذها أو إعداد التقرير وبإبداء الرأي في القوائم المالية والذي يكون في الحالات الآتية:⁽²⁾

1. رفض المراجع القوائم المالية التي لا تحتوي على تحريفات جوهرية رفض غير صحيح أو قبولها رغم إحتوائها على تحريفات جوهرية قبول خاطئ.
 2. مقدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء ذات التأثير الجوهري في صدق وسلامة القوائم المالية تعبر عن جودة المراجعة.
 3. إتخاذ المراجع لقرارات مرتبطة بعملية المراجعة التي تتمثل في حكمه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، تحديد مدى وحجم الإختبارات الجوهرية، تحديد مدى وحجم إجراءات الفحص التحليلي، إعادة تصنيف الحسابات حسب قابليتها لتوليد نوع معين من الخطر.
 4. تعديل المراجع خطة المراجعة وإجراءات المراجعة المخططة.
- يستطيع أن يضيف الباحث لأهمية تقدير الخطر أن كلما تراكمت سنوات الخبرة لدى المراجع يكون تقديره للخطر بصورة سليمة.

(1) المجمع العربي للمحاسبين، مرجع السابق، ص 26.

(2) د. خالد أمين عبد الله، علم التدقيق في الحسابات، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص 52.

مصادر خطر المراجعة الخارجية

تتمثل مصادر خطر المراجعة الخارجية بالآتي⁽¹⁾:

1. خطر إعداد التقارير المالية: لا يستطيع المراجع الخارجي التحكم في هذا النوع من الخطر إلا إذا قرر التخلي عن القيام بعملية المراجعة وهناك ثلاثة محددات لهذا النوع من الخطر وهي:

أ. إدارة المشروع.

ب. ضعف نظام الرقابة الداخلية.

ج. مركز السيولة بالمشروع.

2. خطر عدم إكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء الجوهرية التي تمت في مرحلة إعداد التقارير المالية، وهذا الخطر يستطيع المراجع التحكم فيه، وهو يشمل نوعين من الخطر هما:

أ. خطر المعاينة

يرتبط هذا الخطر باحتمال أن العينة التي تم سحبها لا تمثل المجتمع تمثيلاً سليماً وهذا النوع من الخطر لا يمكن تجنبه إلا أنه يمكن التقليل منه عن طريق زيادة حجم العينة، وإختبار وحدات المجتمع بطريقة عشوائية، كما أنه يمكن التحكم في خطر المعاينة عن طريق استخدام أساليب المعاينة الإحصائية. ويتمثل خطر المعاينة بالآتي:⁽²⁾

1. خطر القبول غير الصحيح (خطر بيتا)، الناتج من النتائج التي تم التوصل إليها من فحص العينة تؤكد أن أرصدة الحسابات لا توجد بها أي أخطاء جوهرية في حين أنه في الواقع توجد بها أخطاء جوهرية.

2. خطر الرفض غير الصحيح (خطر ألفا)، الناتج من النتائج التي تم التوصل إليها من فحص العينة تؤكد أن أرصدة الحسابات توجد بها أخطاء جوهرية في حين أنه في الواقع لا توجد مثل تلك الأخطاء.

(1) أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، (عمان: إدارة الصفاء للنشر والتوزيع، 1999م)، ص218.

(2) عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001م)، ص56.

ب. الخطر غير الناتج من استخدام نظام رقابة داخلية

هذا النوع من الخطر يوجد حتى إذا قام المراجع بفحص بنسبة 100% من المجتمع المراد فحصه، ويرجع هذا النوع من الخطر إلى: (1)

1. تصميم المراجع لنظام إجراءات المراجعة بحيث لا يتناسب مع الهدف من المراجعة.

2. إرسال مصادقات والردود عليها غير صادقة.

3. التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات الإحصائية.

هنالك بعض التأثيرات على رأي المراجع منها: (2)

1. الإعتماد على بعض المعلومات الخاطئة التي قد يحصل عليها المراجع من طرف ثالث.

2. الأخطاء البشرية.

3. التفسير الخاطئ لنتائج العينة التي يعتمد عليها مراجع الحسابات.

ويمكن للباحث أن يضيف أن بعض المخاطر تكون مرتبطة بطبيعة نشاط المشروع

ونظام الرقابة الداخلية المطبق.

كيفية تحديد مخاطر المراجعة الخارجية

يتم تحديد مخاطر المراجعة الخارجية من خلال:

أ. المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، أن هدف المراجع الخارجي من تحديد هذه المخاطر هو الوصول إلى استنتاج خطأ جوهري، فكل رصيد في حساب معين تكون له أنواع معينة من العمليات التي تؤثر عليه، ودور المراجع أن يبحث ما إذا كان هناك ضمان مناسب بان أغراض الرقابة المحددة لتلك الأنواع من العمليات قد تم تحقيقه، وتوجد علاقة عكسية بين نظام الرقابة ودرجة مخاطر الرقابة، وعند تحديد المخاطر الملازمة يقوم المراجع بدراسة متأنية لإبعاد الفهم للعميل، صناعته، أعماله.

(1) أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، (عمان: إدارة الصفاء للنشر والتوزيع، 1999م)، ص 219.

(2) عبد الفتاح الصحن وآخرون، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001م)، ص 59 .

يتم تحديد مخاطر المراجعة بالميزات البيئية التي تتعلق بأرصدة الحسابات المعينة وأخرى تتعلق بالقوائم المالية.

ب. مخاطر الإكتشاف، يتم بواسطة التحليل الكمي مثل المدى الأدنى والمدى الأقصى للعينة التي يتم إتخاذها من قبل المراجع، وتتمثل في:

1. التحديد الكمي المجمع، يدرس المراجع المعلومات التي تحصل عليها من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ونتائج أية إجراءات ومراجعة تحليلية مستخدمة ويكون رأياً بأن خطأ جوهري في رصيد الحساب المعني بدرجة إما عالية، متوسطة، منخفضة، فإذا كان حسب تقديره للأخطاء الجوهرية منخفضة فإن إختبارات التفاصيل تخفض والعكس بالعكس.

2. التحديد الكمي المنفصل، يقوم المراجع بعمل تحليل كمي ويصل إلى إستنتاج المخاطر الملازمة عن المستوى الأدنى، المتوسط، الأقصى ويجمع هذه التحليلات مع إجراءات المراجعة التحليلية لتكون حكم تقديره للخطأ الجوهري لرصيد الحساب المعني.

خصوصيات مخاطر المراجعة الخارجية

تتمثل خصوصيات مخاطر المراجعة الخارجية بالآتي⁽¹⁾:

1. النظام المحاسبي الخاص بالمنشأة، يقوم بتحديد العمليات والإجراءات وتجميعها وتحليلها وتبويبها وتسجيلها وتلخيصها والتقرير عنها.

2. نظام الرقابة الداخلية، تتبناه إدارة المنشأة لتحقيق الأهداف بكفاءة وبطريقة منظمة، بما في ذلك الإلتزام بسياسات الإدارة والمحافظة على الأصول، ومنع وإكتشاف الغش والأخطاء، ودقة وإكمال السجلات المحاسبية.

3. فهم المراجع للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تقديرات المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية يساعده في⁽²⁾:

(1) أحمد حامد حجاج وآخرون، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1998م)، ص 365.

(2) عبد الوهاب نصر على، مرجع سابق، ص 33.

أ. تحديد أنواع الغش والأخطاء المهمة المحتملة التي يمكن أن تحدث في القوائم المالية.

ب. النظر في العوامل التي تؤثر في مخاطر وجود بيانات غير صحيحة.

ج. تصميم إجراءات مراجعة ملائمة.

4. للمراجع الخارجي تحديد طبيعية وتوقيت ومدى إجراءات التحقق لتأكيدات المراجعة

بناءً على التقدير المبدئي لمخاطر الرقابية مقترنا بتقدير المخاطر الملازمة.

5. وضع المراجع الخارجي للخطة العامة للمراجعة وتقديره المخاطر الملازمة، يتم

الربط بين التقدير وأرصدة الحسابات المهمة وأنواع العمليات عند مستوى التأكيد.

6. يستخدم المراجع الخارجي تقديره المهني للمخاطر الملازمة، بواسطة تقويم عوامل

متعددة على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى رصيد الحساب أو نوع العمليات.

7. يقوم المراجع الخارجي بالتقدير المبدئي للمخاطر الرقابية، بواسطة تقويم فاعلية النظام

المحاسبي للمنشأة ونظام الرقابة الداخلية في منع أو إكتشاف وتصحيح أي بيانات غير

صحيحة مهمة.

8. يوثق المراجع الخارجي في أوراق المراجعة ما يلي: (1)

أ. الفهم الذي تم الحصول عليه للنظام المحاسبي للمنشأة ولنظام الرقابة الداخلية.

ب. تقدير المخاطر الرقابية، وإذا قدرت المخاطر الرقابية بأقل من الحد الأعلى فيجب

على المراجع أيضا توثيق أساس نتائجه.

9. يحصل المراجع الخارجي على أدلة المراجعة عن طريق الإختبارات الرقابية لتأييد

أي تقدير للمخاطر الرقابية بأقل من الحد الأعلى، وكلما قل تقدير المخاطر الرقابية

احتاج المراجع إلى الحصول على تأييد أكبر بأن النظام المحاسبي ونظام الرقابة

الداخلية قد تم تصميمهما بطريقة مناسبة وأنهما يعملان بفاعلية.

(1) المعيار الدولي رقم 400 ، الإختراعت، ملفات القوئل.

10. ينظر المراجع الخارجي في الاستعانة بأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مراجعات سابقة.

11. قبل الإنتهاء من عملية المراجعة الخارجية، وبناءً على نتائج اختبارات التحقق وأدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها بواسطة المراجع، عن تقديره للمخاطر الرقابية.

12. يربط المراجع الخارجي مستوى مخاطر الإكتشاف مباشرة بإجراءات التحقق وتقديره للمخاطر الرقابية والملازمة.

13. هناك علاقة عكسية بين مخاطر الإكتشاف ومستوى المخاطر المجتمعة الملازمة والرقابية، فعندما تكون المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية عالية تكون مخاطر الاكتشاف منخفضة لتخفيض مخاطر المراجعة. ومن جهة أخرى عندما تكون المخاطر الملازمة والرقابية منخفضة يستطيع المراجع الخارجي أن يقبل إرتفاع مخاطر الإكتشاف ويخفض مع ذلك مخاطر المراجعة الخارجية.

موقف المراجع من مخاطر المراجعة

هناك مخاطر للمراجعة الخارجية التي تخضع إلى رقابة المراجع الخارجي ويستطيع التحكم فيها بشكل مباشر، ومنها ما لا يخضع لرقابة المراجع ولا يستطيع التحكم فيها، وبالتالي فإن المراجع يكون مسؤولاً عن المخاطر من النوع الثاني وفيما يلي المخاطر وموقف المراجع منها: (1)

أ. مخاطر المراجعة المرتبطة بإستخدام أسلوب العينات الإحصائية: مخاطر المعاينة يستطيع المراجع التحكم بها وتخفيضها أقل درجة ممكنة تبعاً للدقة المطلوب تحقيقها من نتائج الإختبار وذلك من خلال:

1. إستخدام أساليب العينات الإحصائية.

2. تقسيم المجتمع إلى طبقات ثم مراجعة المفردات الهامة بنسبة 100%.

(1) DAVID N. RICHIVTE, Auditing An assurance service (South- Westem- College Publishing).

3. مراجعة باقي المفردات التي يستطيع المراجع الرقابة والتحكم فيها، أساليب التحقق البديلة، الفحص والتدريب، الإشراف والمتابعة المستمرة والدقيقة لأعمال المساعدين.

ب. **مخاطر المراجعة الخارجية وفقاً لنتائجها:** المراجعة التي تتم بأسلوب المراجع الإختبارية تقلل من مخاطر بيتا وألفا، فليس في إمكان المراجع إلغاء هذه المخاطر إلغاءً كاملاً وكل ما يستطيع المراجع أن يحققه هو تقليل درجة المخاطر إلى أقل قدر ممكن. ويرى المراجعين الخارجيين أن كلا الطرفين قد يتواجدان حتى عند إستخدام أسلوب العينات في عملية المراجعة، لذلك لا يمكن الجزم بتلافي آثارها بصورة مؤكدة في ظل ظروف عدم التأكد المحيطة بالوحدة الاقتصادية.

ج. **مخاطر المراجعة الخارجية وفقاً لمكوناتها:** تختلف مخاطر الإكتشاف عن المخاطر الملازمة وعن مخاطر الرقابة من منشأة إلى منشأة أخرى، ذلك أنها تتوقف على إجراءات المراجعة، كما أن تقييد مخاطر الإكتشاف هو الطريق للتحكم في مخاطر المراجعة قدر المستطاع بإستخدام منهج تقسيم عملية المراجعة إلى عدة مكونات. ويمكن للباحث أن يضيف بأن هنالك مخاطر للمراجعة مرتبطة بطبيعة نشاط المنشأة، ولتقليل من آثارها يعتمد المراجع على رأي الخبراء في تقدير للخطر.

محددات مخاطر المراجعة الخارجية

تتمثل محددات مخاطر المراجعة الخارجية بالآتي: (1)

1. كفاءة المراجع ومساعديه.
 2. كفاءة الإدارة ونزاهتها.
 3. القصور الطبيعي في الرقابة الداخلية.
 4. المسؤوليات الإجتماعية الملقاة على مهنة المحاسبة والمراجعة.
- يستنتج الباحث بأن تقدير مخاطر المراجعة ليس بالسهولة بمكان وإنما تتطلب من المراجع التأهيل الأكاديمي والعملية .

(1) أحمد عبد المولى الصباغ، تأثير الخطر الكامن في منشآت الأعمال محل المراجعة على خطر المراجعة النهائي، (كلية المحاسبة غريان : الشركة العامة للورق والطباعة ،1999م)، ص162.

المبحث الثاني أنواع مخاطر المراجعة الخارجية وأهدافها

الأنواع الرئيسية لمخاطر المراجعة الخارجية

تهدف عملية المراجعة إلى توفير قدر من الحماية ضد نوعين من المخاطر هما: (1)

1- الأخطاء الجوهرية، موجودة في القوائم المالية والتي تؤثر على القوائم المالية ونتائج الأعمال.

2- احتمال عدم الكشف عن الأخطاء بواسطة الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي في مراجعته لنظام الرقابة الداخلية في المشروع محل المراجعة. وتتمثل أنواع مخاطر المراجعة الخارجية بالآتي:

1. المخاطر الملازمة

عرفت بأنها قابلية رصيد الحساب للخطأ المادي بفرض عدم وجود علاقة بنظام الرقابة الداخلية. قابلية رصيد حساب معين أو طائفة من المعاملات إلى أن تكون خاطئة بشكل جوهري منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو طوائف أخرى مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة. وأيضاً الملازمة هي مخاطر لصيقة بطبيعة الحال لبعض مفردات أو عناصر المركز المالي.

يتوقف حجم المخاطر الملازمة على عدة عوامل منها: (2)

1. طبيعة رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، حيث تتزايد هذه المخاطر كلما كان رصيد الحساب أو الأصل أو مجموعة العمليات أكثر عرضة للخطأ المقصود أو غير المقصود مثل عنصر النقدية وتكوين المخصصات.

2. مدى الحكم الشخصي لتحديد قيم بعض الحسابات مثل المخصصات والإحتياطيات.

(1) يوسف محمد جربوع، المخاطر التي يواجهها مراجع الحسابات المستقل أثناء عملية المراجعة، (عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجلة المحاسب القانوني، العدد 113، 2000 م)، ص 23.

(2) المجمع العربي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 118.

3. الخصائص المميزة لنشاط المنشأة (بيئتها) هو المجال التي تعمل فيه وما يرتبط بذلك من عدم التأكد ويعقد من عملية المراجعة.

4. عوامل أخرى تتعلق بالمركز المالي للمنشأة مثل عدم كفاية رأس المال العامل المتاح للاستمرار في العمليات.

2. مخاطر الرقابة

عُرفت بأنها احتمال للخطأ الذي يحدث ولا يمنع أو يكتشف بواسطة نظام الرقابة الداخلية. هي مخاطر المعلومات الخاطئة التي تحدث في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو طوائف أخرى، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها أو تصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية. هي مخاطر التحريفات التي يمكن أن تحدث في حساب ما ويمكن أن تكون جوهرية أن لم تمنع أو تكتشف في الوقت المناسب بواسطة هيكل الرقابة الداخلية، وهذه المخاطر تتعلق بفاعلية إجراءات أو سياسات هيكل الرقابة الداخلية⁽¹⁾.

يمثل خطر الرقابة مقياساً لتقدير المراجع باحتمال حدوث تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يتم منعه أو اكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل، توجد هناك علاقة عكسية بين خطر الرقابة وخطر الإكتشاف المخطط، بينما توجد علاقة طردية بين خطر الرقابة وحجم الأدلة الأساسية⁽²⁾.

3. مخاطر الاكتشاف

عُرفت بأنها المخاطر التي لا يمكن لإجراءات المراجعة الجوهرية التي يقوم بها المراجع أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات

(1) المجمع العربي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 129.

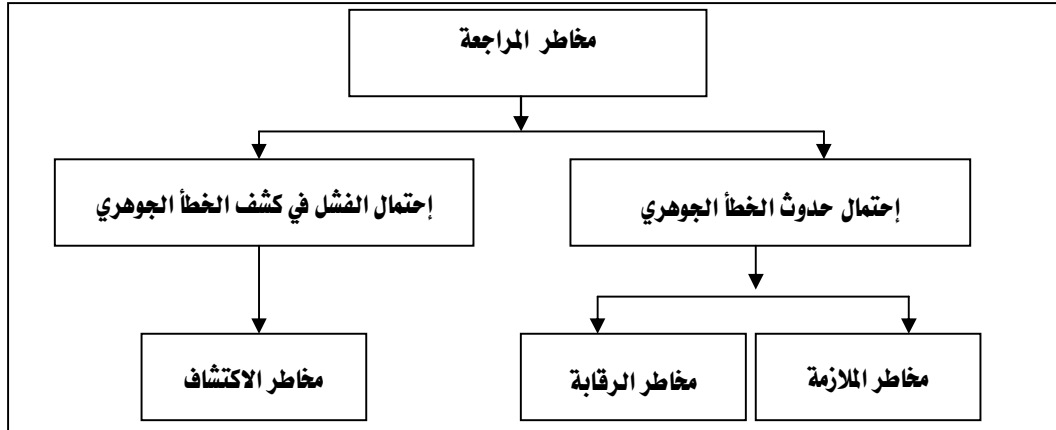
(2) الفين اريتر، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 2002م)، ص 335.

التي حيث يمكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع من المعلومات الخاطئة بأرصدة وحسابات طوائف أخرى (1).

وتصنف هذه المخاطر إلى مخاطر فشل المراجعة من خلال إجراءات المراجعة التي يقوم بها من اكتشاف خطأ هام وجوهري وقع وعجز نظام الرقابة الداخلية من منعه أو إكتشافه، ومن ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه بعدم خطأ جوهري في أحد الأرصدة أو في نوع من العمليات في الوقت الذي يكون فيه الخطأ موجوداً (2). عُرِّفت بأنها احتمال أدلة الإثبات المتاحة والحكم الشخصي للمراجع لن يتمكن من إكتشاف تلك المخاطر (3).

يستنتج الباحث مما سبق بأن كل بند أو حساب معين في المنشأة يوجد به خطر الملازم والرقابة والاكتشاف ويكون على المراجع متابعة تلك المخاطر وحلها بطريقة علمية. يستطيع الباحث تعريف مخاطر المراجعة بأنها: المخاطر المتأصلة في طبيعة المعاملة التي يتم من خلال ممارسة الدورة الفعلية اليومية داخل المنشأة.

شكل رقم (1/2/2)
الأنواع الرئيسية لمخاطر المراجعة



المصدر: يوسف محمد جربوع، المخاطر التي يواجهها مراجع الحسابات المستقل أثناء عملية المراجعة، مجلة المحاسب القانوني، الصادرة عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 113، 2000م، ص 23.

(1) المجمع العربي للمحاسبين، مرجع سابق، ص 139.

(2) محمد علي حمادة، تطوير نماذج تقدير مخاطر المراجعة كمياً لضمان فاعلية المراجعة، (القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد الأول، المجلد العشرين)، ص 113.

(3) محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 1997م)، ص 349.

المعايير الدولية في مخاطر المراجعة الخارجية

يمكن إستعراض بعض المعايير الدولية التي تعرضت لمخاطر المراجعة وهي (1):

معيار المراجعة رقم (39)

أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين معيار المراجعة رقم (39) بعنوان المراجعة بالمعاينات الإحصائية عام 1981م، عرض هذا المعيار مفهوم الخطر الكلي على المستوى الفردي، وقد عرف الخطر الكلي لحساب خاص على أنه، خطر القيمة النقدية الأكبر مع إحتمال بقاء الخطأ في حساب أو مجموعة من الحسابات التي فشل المراجع في إكتشافها. وقد بين المعيار النموذج التالي:

الخطر الكلي = خطر الرقابة × خطر المراجعة التحليلي × خطر اختبار التفاصيل

معيار المراجعة رقم (47)

صدر المعيار رقم (47) عام 1983م وقد ميّز هذا المعيار رسمياً الخطر الملازم كعنصر من عناصر الخطر الكلي والمتمثل بفشل المراجع في الكشف عن التضليل في القوائم المالية. وقد بيّن المعيار معادلة الخطر التالية:

$$AR=IR \times CR \times ARR \times TD$$

حيث أن:

AR خطر المراجعة وهو قياس مشترك لخطر المراجعة الكلي

IR الخطر الملازم

CR خطر الرقابة

ARR خطر عدم كشف التضليل ذي الأهمية عن طريق الإجراءات التحليلية

TD خطر اختبار التفاصيل، وهو خطر قائم على أن إجراءات جوهرية أخرى بما في ذلك

المعاينة الإحصائية سوف لا تكشف عن التضليل ذو الأهمية النسبية.

(1) حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية،(عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 1999م)، ص175.

القياسات الكمية لمخاطر المراجعة الخارجية

تتم قياسات الكمية لمخاطر المراجعة بالمعادلة التالية: (1)

$$AR=IR \times CR \times DR$$

حيث أن:

AR خطر المراجعة لحساب معين

IR المخاطر الملازمة للحساب

CR مخاطر الرقابة

DR مخاطر الإكتشاف

ويتم إستنتاج مخاطر الإكتشاف DR بالمعادلة التالية:

$$DR=AR \div IR \times CR$$

يتكون خطر المراجعة الكلي AR من فشل نظام الرقابة الداخلية في إكتشاف تحريف القوائم المالية IC بالإضافة إلى فشل الإختبارات الأساسية للمراجع، ويتكون خطر الإختبارات الأساسية من المخاطر بمرحلة الفحص التحليلي ARR، مرحلة اختبار التفاصيل

$$AR=IC \times ARR \times TD.TD$$

يمثل خطر الاكتشاف المخطط مقياساً لفشل المراجع الذي يستخدم أدلة المراجعة في مجموعة فرعية من الحسابات في اكتشاف تحريفات موجودة فعلاً تزيد قيمتها عن القيمة المقبولة (2).

الأخطاء في البيانات المحاسبية ومخاطر المراجعة الخارجية

نسبة للإرتباط الوثيق بين الأخطاء في البيانات المحاسبية المعدة ومخاطر المراجعة، على مراجع الحسابات أن يأخذ في الإعتبار كيف يمكن أن تكون البيانات المحاسبية تم إعدادها بطريقة صحيحة وليس بها أخطاء. ويمكن إرجاع الأخطاء للآتي: (3).

(1) وليم توماس، أمرسون هنائي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ للنشر، 1989م)، ص648.

(2) الفين اريترز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص334.

(3) د. خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص54.

1. جهل مُعدي البيانات المحاسبية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتصنيف المحاسبي السليم.

2. الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية.

3. وجود الرغبة في إخفاء أثر التلاعب والاختلاس والعجز بارتكاب أخطاء.

4. ميل الإدارة إلى تفسير العمليات وطريقة عرض البيانات المحاسبية بصورة كما تروها.

5. التهرب من الضرائب.

ويمكن للباحث أن يضيف إلى ذلك عدم إلمام الإدارات بما يمكن أن يتحقق من مكاسب مادية وليس عبء عليها .

في المنشآت الكبيرة يأخذ المراجع في الاعتبار العوامل التي تحد بشكل عام من سلوك الإدارة غير الملائم مثل فعالية الأفراد المكلفين بحكم المنشأة ووظيفة التدقيق الداخلي⁽¹⁾. وأيضاً أن يأخذ في اعتباره كل الخطوات التي تم إتخاذها عند تطبيق النظام الرسمي للسلوك إلى جانب فعالية نظام الموازنات التقديرية، أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة تعترف فيها بمسؤوليتها عن تشغيل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

أنواع الأخطاء في البيانات المحاسبية

لكل منشأة نظام محاسبي ورقابة داخلية مختلفة لذا تتنوع الأخطاء، وعلى المراجع الخارجي تفهم ذلك التنوع وتأثيراتها المختلفة. ويمكن استعراض الأخطاء كالاتي:⁽²⁾

أ. أخطاء النظام المحاسبي، تتمثل في:

1. أخطاء تكتشفها أدوات المحاسبة، أن طبيعة نظرية القيد المزدوج تؤدي إلى إكتشاف بعض الأخطاء بطريقة تلقائية.

2. أخطاء يكتشفها استخدام حسابات المراجعة الإجمالية.

(1) المجمع العربي للمحاسبين ، مرجع سابق ، ص 26.

(2) د.عبد الفتاح الصحن، د. احمد النور، مرجع سابق، ص182.

3. أخطاء يكتشفها عمل مذكرات تسوية البنك دورياً.

ب. أخطاء نظام الرقابة الداخلية ويتم تحديدها من خلال: (1)

1. استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.

2. إعداد موازين المراجعة بصفة دورية.

3. إجراء مذكرة تسوية حسابات البنوك.

4. إتباع نظام الجرد المستمر والقيام بالمطابقة مع الجرد الفعلي.

5. التقيد بدورة المستندات لكل نشاط من أنشطة الشركة أو المشروع.

6. تفعيل قسم المراجعة الداخلية.

7. وضع توصيف وظيفي لتحديد صلاحيات ومسئوليات العاملين بالشركة أو المشروع.

8. تحديد الوقت المعياري لإتمام العمليات التشغيلية.

9. مراقبة الجودة.

10. استخدام الميزانيات التقديرية كأداة للرقابة.

ج. أخطاء متعمدة وغير متعمدة: الخطأ المتعمد هو الذي ارتكب بسابق إصرار أي أن هناك

نية الغش أو على أقل تقدير إخفاء الحقيقة. الخطأ غير المتعمد هو الذي ارتكب بدون سابق

إصرار بغض النظر عن كيفية ارتكابه (2).

موقف المراجع الخارجي من تصحيح الأخطاء

المراجع عند قيامه بفحص القوائم المالية للمنشأة المعينة وإكتشافه أي خطأ عند

مراجعتة للقيود المحاسبية والسجلات، عليه أن يقوم بتصنيف هذه الأخطاء من حيث الأهمية

النسبية ومن حيث مدى تأثيرها الجوهري على القوائم المالية ويتم تقسيمها إلى:

1. أخطاء جوهرية تؤثر في أرصدة الحسابات الختامية.

2. أخطاء ليس لها تأثير على الميزانية والحسابات الختامية.

(1) د. إدريس الشتيوي، المراجعة - معايير وإجراءات (الجمهورية الليبية، طرابلس، د.ن 1985م)، ص 51.

(2) د. عبد الفتاح الصحن، د. أحمد نور، مرجع سابق، ص 184.

اكتشاف الأخطاء

يوجد دائماً خطأ لا يمكن تجنبه بوقوع تحريفات مادية في البيانات المحاسبية دون إكتشافها، وهذا الخطأ أحد المفردات التي تعيق عمل المراجع من الحصول على أدلة مطلقة حول عدالة البيانات المحاسبية، وبالتالي لا يمكن أن تضمن عملية الفحص والمراجعة وإكتشاف جميع التحريفات المادية بسبب بعض العوامل منها: (1)

1. إستخدام الحكم الشخصي في عملية التدقيق وفي تفسير النتائج.
2. إستخدام العينات في الدراسة وليس كافة عناصر المجتمع المكون للبيانات المالية.
3. المحددات اللازمة لفعالية أي نظام رقابي داخلي.
4. أن معظم الأدلة التي يجمعها المدقق في العادة أنها مقنعة وليست حاسمة من حيث الطبيعة.

يرى الباحث أن اكتشاف الأخطاء يعتمد على عدة عوامل منها:

1. درجة مهارة وخبرة المراجع.
2. حجم المبالغ المتلاعب فيها.
3. المستويات الإدارية والأفراد المتورطين في تلك العمليات.
4. الشك المهني.

(1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (عمان، ايلول 2003م، العدد 19)، ص 25.

المبحث الثالث الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة الخارجية

مفهوم الأهمية النسبية

نظراً لطبيعة عمل المراجعة فليس من المتوقع أن يستعرض المراجع الخارجي كل البيانات المالية بشكل دقيق للمنشأة محل المراجعة، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية، ومن ثم جعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية، لذا تكون الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية مهمة في تقليل مخاطر المراجعة.

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأهمية النسبية بأنها، المدى الذي يحتمل فيه، وفي ضوء الظروف المحيطة، أن تتغير أو تتأثر تقديرات شخص معقول يعتمد على المعلومات المحاسبية، وذلك بسبب حذف، أو تحريف يحدث في هذه المعلومات (1). كما عرف معهد المحاسبين القانونيين في بريطانيا، في أحد تقاريره الصادرة عام 1968م بأنه البند الذي لم يتم إظهاره أو حرف أو حذف من المحتمل أن يخل ذلك بالصورة التي تعطيها الحسابات أو القوائم محل الاعتبار (2).

يلاحظ الباحث أن مفهوم الأهمية النسبية يشمل أحكاماً نوعية وكمية عند إكتشاف أي غش أو أخطاء مهمة فإن المراجع يأخذ في الإعتبار ما إذا كانت البيانات غير صحيحة فيقوم بتصحيحها أو الإفصاح عنها، كما يقوم بعمل تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة وفقاً لما تطلبه معايير المراجعة التي تشمل مستويات الأهمية النسبية مستوى كلياً لكل قائمة من القوائم المالية، التقدير المسبق لحدود الأهمية النسبية لا غنى عنه للتخطيط السليم لعملية المراجعة، حيث أن وجود أخطاء تتعدى حدود الأهمية النسبية يترتب عليه جعل تلك القوائم المالية المضللة تؤثر في قرارات مستخدمين (3).

(1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، أصول التدقيق، ص105.

(2) وليم توماس، أمرسون هنائي، مرجع سابق، ص43.

(3) د. أمين سيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1998م)، ص44.

أن المنفعة المتوقعة من العمل بشكل دقيق جداً غالباً ما يكون قليلاً، لذا فقد تبنى المحاسبون الأهمية النسبية عند إتخاذهم لقرارات تتعلق بإجراءات المحاسبة التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، أي أن نتائج الحسابات الختامية المعد عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول، في حالة عدم تمكن المحاسبين من تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية ترتب على ذلك أن القاعدة هي أن العنصر يكون هاماً من وجهة نظر المحاسب إذا تسبب الخطأ فيه أو تجاهله بتغيير قرارات الشخص الراشد الذي يعتمد على المعلومات الواردة في القوائم المالية⁽¹⁾.

كيفية احتساب الأهمية النسبية

يتم احتساب الأهمية النسبية بالحكم على أهمية العنصر النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر إلى إجمالي البند (أهمية العنصر النسبية = رصيد العنصر/إجمالي البند)، مثلاً إجمالي الأصول أو إجمالي المخزون السلعي، عند استخدام البند إجمالي الأصول أو إجمالي المخزون السلعي، عند استخدام هذه المؤشرات يصبح إلزاماً تقويم مثل هذه العلاقات النسبية في ضوء مدى تأثير تلك البنود والمفردات على باقي العناصر، خطأ في عنصر من عناصر المخزون الذي يعد غير هام في علاقته بإجمالي المخزون قد يكون هاماً فيما لو أن صافي الدخل تحدد بشكل خاطئ بسبب هذا الخطأ في بند المخزون.

علاقة الأهمية النسبية بمعايير المراجعة

لممارسة عملية المراجعة لا بد من أن تتوفر في المراجع حسب توصيات المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الآتي:

1. معايير عامة

لا بد من توفر الشروط التالية لشخصية المراجع الخارجي:⁽²⁾

(1) وليم توماس، أمرسون هنائي، مرجع سابق، ص 44.

(2) د. إدريس الشتوي، مرجع سابق، ص 30.

- أ. من يقوم بعملية الفحص والمراجعة شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل المهني والكفاءة العلمية كمراجع.
- ب. المراجع يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية الفحص والمراجعة.
- ج. على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بالفحص وعند إعداد التقرير

2. معايير العمل الميداني

لابد من توفير الشروط التالية لبيئة المراجعة:

- أ. أن يخطط للعمل الميداني تخطيطاً مناسباً والإشراف الجيد والدقيق على عمل المساعدين.
- ب. دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل ووافٍ وتقدير مدى درجة الإعتماد عليها، وتحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
- ج. الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي الفني المحايد.

3. معايير التقرير (إبداء الرأي)

تتوفر في تقارير إبداء الرأي الآتي:

- أ. ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- ب. ينص التقرير عما إذا كانت مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية، تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت في السنة السابقة.
- ج. أن تحتوي القوائم المالية على كافة البيانات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها.

د. أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة. وأيضا على المراجع أن ينص على مدى فحصه والمسؤولية التي يتحملها (1).

جاء في المبادئ الأساسية للتدقيق التي أقرت من إتحاد المحاسبين الدولي الصادرة في عام 1980م، في الفقرة (21- 23) نتائج وتقارير التدقيق، على أن يقيم (المدقق) أو المراجع النتائج التي يحصل عليها من القرائن والأدلة من الإيضاحات المرفقة عن كافة المواضيع الهامة التي يتوجب عرضها في المعلومات المالية (2).

يستنتج الباحث مما سبق عدم وجود معيار من معايير المراجعة يرتبط مباشرة بمعيار الإفصاح في تقييم البيانات المالية، قد أصبح أساساً لمستخدمي القوائم المالية بالحصول على كل الحقائق المالية الهامة، أما من القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها، ومخالفة هذا سوف ينعكس في تقرير المراجعة.

مبدأ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يساعد المستخدمين على إجراء وإحكام التقديرات المتعلقة بالتغيرات المشاهدة في بيانات سنتين أو أكثر. في حالة أن المخاطر النسبية المرتبطة بخطأ ما موضوع الاهتمام عند الحكم على ما إذا كان هذا الخطأ هاما أم لا عند إبداء الرأي الفني المحايد قد يمثل خطأ جوهريا والعكس إذا كان خطأ بسيط. في حالة التقدير الشخصي للمراجع للأهمية النسبية دوراً رئيسياً في عملية المراجعة حيث تؤثر على كل من تخطيط وإجراءات عملية المراجعة وتقييم أدلة الإثبات بالرغم من عدم وجود إرشادات ملزمة لاتخاذ مثل هذه القرارات إلا أنه بعض الإهتمامات الصادرة من المنظمات المهنية الدولية، بالإشارة إلى معيار المراجعة رقم (47) يتم إتخاذ قرارات التقدير

(1) د. إدريس الشتيوي، مرجع سابق، ص31.

(2) إتحاد المحاسبين الدولي، أدلة التدقيق، تعريب د. عصام مرعي، ص41.

الشخصي للأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة وتتضمن بالضرورة كلاً من الإعتبارات الكمية والوصفية⁽¹⁾.

نص المعيار الدولي رقم (47) على أن المراجع يقوم بتخطيط عملية المراجعة للحصول على الضمان وتأكيد معقول في إكتشاف التحريفات التي يعتقد بأنها يمكن أن تكون كبيرة بشكل كافٍ أو جوهري كميّاً سواء على المستوى الفردي أو الإجمالي للقوائم المالية. يتضح للباحث بأن الأهمية النسبية لكفاءة وفاعلية إجراءات المراجعة ويتطلب معيار التخطيط التحقق والإقتناع بأن عملية المراجعة سوف تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تتطلب من المراجع التخطيط للحصول على تأكيد معقول بأن الغش والأخطاء المهمة سيتم إكتشافها.

مستويات الأهمية النسبية

تنقسم الأهمية النسبية في القوائم المالية إلى:

1. مستوى القوائم المالية

يحدد المراجع الخارجي بداية الأهمية النسبية وذلك بإختبار قيمة نقدية معينة، فإذا كان إجمالي الأخطاء والمخالفات أعلى من القيمة فإن القوائم المالية تكون محرّفة تحريفاً جوهرياً. يتم تقدير الأخطاء التي ستكون جوهريّة بنسبة معينة لقائمة الدخل وكذلك لقائمة المركز المالي في تخطيط عملية المراجعة.

إستخدام المراجع الخارجي أصغر أو أقل مستوى إجمالي الأخطاء التي تُعد جوهريّة لأي من القوائم المالية، في حالة ما إذا كان إجمالي الأخطاء أعلى من القيمة المحددة تكون محرّفة تحريفاً جوهرياً، علماً بأن القوائم المالية مترابطة ومتبادلة التأثير، ولذا ينبغي على المراجع أن يكون حذراً للأخطاء التي تكون جوهريّة بمقدار، ونظراً لوجود علاقة عكسية بين القيم التي يعتبرها المراجع مهمة في القوائم المالية ومقدار أعمار الفحص اللازمة لإبداء الرأي يتم الرجوع إلى استخدام الأهمية النسبية في تخطيط عملية المراجعة.

(1) د. أمين سيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص41،44.

اعتبارات مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية

يقوم المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة بوضع إعتبارات للأهمية النسبية لمفردات القوائم المالية، بحيث يتم تحديد مخاطر المراجعة بمستوى منخفض حتى يكون ملائماً في رأيه المهني لإبداء الرأي في القوائم المالية، ويمكن تقدير مخاطر المراجعة في شكل كمي أو في شكل غير كمي. أوضحت معايير المراجعة لتقليل مخاطر المراجعة باستخدام الأهمية النسبية كما يلي:

1. التخطيط والإشراف، يتطلب من المراجع عند تخطيط عملية المراجعة أن يأخذ في الاعتبار تقديره المبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة.
2. تغير حجم الشركة وتقليل عملياتها أو خبرته ومعرفته بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة لأرصدة الحسابات.
3. تقدير المخاطر وتحديدها في بيانات، وهي البيانات غير الصحيحة المهمة في مرحلة التخطيط وذلك كنتيجة لفهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية وتأثيرها.

2. مستوى رصيد البند

الأهمية النسبية للحسابات الفردية حد أقصى للتحريف أو الخطأ الذي يمكن أن يوجد في رصيد بند معين قبل إعتبره محرفاً بشكل جوهري ويعتبر أنه مقبول من قبل المراجع، أما إذا كان المراجع قام بتخفيض لكل حساب نسبة مئوية من الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية على أساس نسبة رصيد هذا الحساب إلى إجمالي أرصدة الحسابات، عليه أن يأخذ في الحسابات احتمال وجود تحريفات في الحسابات والتكلفة المحتملة للتحقق من الرصيد⁽¹⁾. وبغرض توضيح الأهمية النسبية للتقليل من مخاطر المراجعة يقوم الباحث باستعراض المثال الافتراضي التالي:

إذا كان المراجع يعتبر أن مبلغ 600,000 ألف وحدة هو مبلغ مهم بالنسبة لقائمة الدخل، فإن مقدراً معيناً من الوقت والجهد يبذل لجمع الأدلة على مستوى أرصدة الحسابات،

(1) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (معايير المراجعة والمعايير المهنية، 2001م)، ص 754.

فإذا تم تخفيض المبلغ إلى 400,000 ألف وحدة فإن وقتاً وجهداً إضافيين يبذل في جمع الأدلة، في معايير المراجعة عدد من الإعتبارات الكمية:

5% إلى 10% من صافي الدخل

5.1% إلى 1% من إجمالي الإيرادات

5.5% إلى إجمالي الأصول

1% من حقوق الملكية

بفرض أن الأصول الخاصة بأحد المنشآت كانت على النحو التالي:

النقدية	ألف وحدة	30.000
حسابات المدينين	ألف وحدة	90.000
المخزون السلعي	ألف وحدة	180.000
الأصول الثابتة	ألف وحدة	300.000
إجمالي الأصول	ألف وحدة	600.000

بافتراض التقدير المبدئي للأهمية النسبية الإجمالي للقوائم المالية بمبلغ 1% من إجمالي الأصول.

يستنتج الباحث من المثال أعلاه الآتي:

1. حسابات المدينين والمخزون السلعي أكثر عرضة للأخطاء مقارنة بالنقدية والأصول الثابتة.

2. إجراءات مراجعة الحسابات الأقل تعرضاً للأخطاء تتطلب وقتاً وجهداً بتكلفة أقل من الحسابات الأكثر تعرضاً للأخطاء.

وبفرض تخفيض الأهمية النسبية الإجمالية للقوائم المالية 6.000 ألف وحدة $(600.000 \times 1\%)$.

وعلى ضوء ذلك يقوم بوضع دراسة الخطط البديلة الآتية:

البيان	الخطة أ	الخطة ب
النقدية	300	120
المدينون	900	1,080
المخزون السلعي	1,800	3.000
الأصول الثابتة	3.000	1,800
الأهمية النسبية الإجمالية	6.000	6.000

تظهر النتيجة الآتية:

1. الخطة (أ) تم توزيع الأهمية النسبية بشكل متناسب على كل حساب بغض النظر عن الأخطاء المتوقعة في الحسابات الفردية أو تكلفة المراجعة المتوقعة لها.
 2. الخطة (ب) أخذت عملية التخصيص في الاعتبار أي أخطاء وزن أكبر من الأهمية النسبية لكل حسابات المدينين والمخزون السلعي باعتبارهما أكثر تعرضاً للأخطاء وبالتالي إلى وقت وجهد أكثر وتكلفه أكبر.
- بمعنى أن تخصيص الأهمية النسبية علي الحسابات الفردية يعتمد علي مدى تعرض الحسابات للأخطاء، وعلي التكلفة المتوقعة المحتملة لمراجعة هذا الحساب وأدلة الإثبات.
- العنصر يكون هاماً إذا تسبب الخطأ فيه لتغير قرارات الشخص الذي يعتمد على المعلومات الواردة بالقوائم المالية⁽¹⁾.
- يستنتج الباحث على أن الأهمية للعنصر نسبياً من خلال حساب رصيد المفرد أو العنصر إلى إجمالي الأصول أو صافي الدخل، تقوم هذه العلاقات النسبية في ضوء مدى تأثير هذا العنصر على العناصر الأخرى المرتبطة فالخطر يعتبر قياساً لحالة عدم التأكد.

(1) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 755.

العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية

عند القيام بعملية المراجعة يضع المراجع الإرشادات لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة للقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو المعايير الدولية، معايير العمل الميداني، معايير تقرير المراجع وعند تحديد طبيعة توقيت ومدى إجراءات المراجعة وفي تقويم نتائج هذه الإجراءات وتتوقف إعتبارات المراجع للأهمية النسبية على حكمه المهني الشخصي، وفي تقديره الأهمية النسبية بأنها، حجم الحذف والغش والأخطاء المهمة في المعلومات المحاسبية⁽¹⁾.

يستنتج الباحث أن الأهمية النسبية أحد العوامل التي تؤثر على حكم المراجع المتعلق بمبدأ وكفاية الأدلة لإبداء رأيه ويقصد من ذلك وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية لرصيد معين وأدلة الإثبات، وهذا يعني كلما انخفض مستوى الأهمية النسبية زادت أدلة الإثبات المطلوبة.

⁽¹⁾ معيار المراجعة الدولي رقم (47) الصادر بتاريخ ديسمبر 1983م والمعدل بالمعيار 97،82، مخاطر المراجعة والأهمية النسبية.

الفصل الثالث الدراسة الميدانية

ويعرض الباحث هذا الفصل من خلال:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن عينة الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول نبذة تعريفية عن عينة الدراسة

أبان استعمار السودان منذ العام 1898م كان الإعتماد في إعداد حسابات الوحدات الحكومية وحفظها في سجلات ودفاتر يقع على عاتق المصريين والشوام وكانت هذه السجلات تحفظ بالقاهرة حتى عام 1924م، وبعد هذا العام نقلت للخرطوم وكان أغلب القائمين بالعمل عليها من المصريين تحت حكم الإنجليز⁽¹⁾. أما شكل الحسابات فكانت منظمة تتناسب مع وضعية الحكم آنذاك وهو أن السودان يتكون من مديريات لكل مديرية حاكم، وتتم الإدارة من وحدات مركزية، وكانت لكل مديرية لائحة حسابات مختلفة توضع وفقاً لوضع المديرية وإيراداتها والعلاوات والإمتيازات لعام 1934م ولائحة الحسابات لعام 1936م. بعد توسع الحكم الأجنبي في السودان وتكوينه للمراكز والمحافظات واجهت الحكومة ضرورة الملحة لحفظ دفاتر الحسابات والإحصائيات المالية لتسيير الحكم، الأمر الذي استدعى استجلاب المزيد من كتبة الحسابات المصريين للإستعانة بهم في ذلك، وتدريب خريجي المدارس الأولية والوسطى للسودانيين.

عقب الحرب العالمية الأولى دخل السودان في عدة مشروعات إقتصادية كبرى تكاد تكون طفرة إنمائية كبرى في العالمين العربي والأفريقي، حيث أسست الإدارة مشروع الجزيرة والذي كان يسمى في ذلك الحين بالشركة السودانية الزراعية، كذلك سكك حديد السودان، وتزامن نصوصه وبنيت أساساً على قانون الشركات الإنجليزي 1919م⁽²⁾. بدأت المحاسبة كمهنة مستقلة وفقاً لنص المادة 137 من قانون الشركات السوداني لعام 1925م وتنص هذه المادة على ما يلي:

(1) خليل محمد أحمد، واقع وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان وأثرها على التقارير المالية المنشورة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002)، ص15.

(2) المجلس الوطني، لجنة الشؤون الاقتصادية، (الخرطوم: قانون مجلس تنظيم المحاسبة والمراجعة، دورة الإنعقاد السابعة، تقرير اللجنة حول المرسوم المؤقت 2004م)، ص3.

1. أن يكون محاسب قانوني برخصة مفتوحة يصدرها الحاكم العام ومبنية على زمالات المحاسبين القانونيين العالمية.

2. أن يكون محاسب معتمد من ذوي خبرة المراجعة للحسابات الفردية غير الشخصيات الاعتبارية يصادق عليها وزير المالية ومن السودانيين الذين لديهم خبرة لا تقل عن 20 سنة في مجال الحسابات (1).

بدأ العمل في تأهيل السودانيين لنيل شهادة زمالة المحاسبين القانونيين بالمملكة المتحدة بعد نهاية الحرب العالمية الثانية وذلك بإختيار بعض موظفي الحسابات وفي أواخر الأربعينات من القرن العشرين تم التدريس بواسطة الموظفين البريطانيين وقد تأهل أول محاسب قانوني في السودان السيد/ منصور محجوب في ديسمبر 1951م. ثم زاد عدد الدارسين وفتح لهم فصل دراسي للشهادة للمحاسبين القانونيين بإدارة مستر هيرس Harries، في بداية الثمانينات لفت صندوق النقد الدولي نظر الدولة على ضعف الثغرة في المحاسبة كشرط للإستمرار في التعامل مع السودان وكالاتي (2):

1. الإستعانة بمحاسبين قانونيين من الشركات العالمية للعمل بالسودان.

2. تنفيذ مشروع لتنمية وتطوير مهنة المحاسبة محلياً بإنشاء معهد يشرف عليه مجلس مهني ليقوم بتخريج محاسبين قانونيين بمستوى عالمي على أن يتم إستصدار قانون للمجلس المقترح لتنظيم المهنة في السودان وكان الخيار هو تنفيذ المشروع الذي قدم فيه البنك الدولي قرضاً بمبلغ (2.5 مليون دولار) آنذاك لإستجلاب خبراء أجنب لتتفيذ المشروع بالإشتراك مع أجهزة الدولة المعنية والجامعات وتولت الدولة توفير المكون المحلي بما في ذلك تخصيص المقر الخاص للمجلس (وهو مركز الدراسات المحاسبية حالياً) وصدر قانون المجلس في عام 1988م.

(1) خليل محمد أحمد، مرجع سابق، ص16.

(2) المجلس الوطني، مرجع سابق، ص4.

بعد إزدياد عدد المحاسبين القانونيين تم تكوين مجمع لهم يعمل على تطوير المهنة وفقاً لمتطلبات البيئة ومسايرة التقدم العلمي العالمي كما يعمل على رعاية مصالحهم فعمدوا إلى تكوين لجنة في 16/2/1996 م بغرض وضع دستور لهذا المجمع (1).

مجلس المحاسبين القانونيين

صدر قانون مجلس المحاسبين القانونيين عام 1988م وقد شاركت عدة جهات في إصدار هذا القانون وهي ديوان النائب العام، ديوان المراجع العام، وزارة المالية، والمحاسبين القانونيين بالإضافة إلى عدد من الجامعات السودانية والتي ساهمت في مجال صياغة القانون بالإضافة إلى خبراء في منظمات مهنية دولية.

وقد واجهت مجلس المحاسبين القانونيين وباعتباره جهة مهنية ضغوطات من الأكاديميين وذلك لشعورهم أنهم يجب أن يشاركوا في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وقد أعدت وزارة العدل صياغة مرسوم مؤقت قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة سنة 2004م وذلك في 30/3/2004م وذلك بالاعتماد على حكم المحكمة الدستورية، قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004م:-

وفي ظل المتغيرات الإقتصادية التي حدثت في البلاد وتبعها تطوراً في آليات الرقابة المالية والإنجازات المتعددة والتوسع الذي حدث في التعليم العالي والتأهيل المهني الذي أدى إلى تخريج أعداد كبيرة من الخريجين في شتى التخصصات بما في ذلك التخصيص في مجال المحاسبة.

وتطوراً لمهنة المحاسبة والمراجعة في السودان ورفع للكفاءة العلمية والفنية والمهنية وتطويراً للمناهج الدراسية حسب الإحتياجات الفعلية في سوق العمل وتحقيقاً لمتطلبات التنمية صدر المرسوم المؤقت قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004م مشتملاً على (6) فصول و(33) مادة.

(1) هاشم سيد أحمد عوض الكريم حمزة، تدني النجاح في امتحانات زمالة المحاسبين القانونيين السودانيين، (جامعة الجزيرة: رسالة ماجستير غير منشور، 2003)، ص10.

يستعرض الباحث الفقرات الخاصة بالأحكام التمهيدية، إنشاء المجلس وتشكيله ومقره والإشراف عليه ودوراته، وإختصاصات المجلس وسلطاته من ذلك القانون كالاتي:

أولاً: الأحكام التمهيدية اسم المرسوم المؤقت وبدء العمل به

1. يسمى هذا المرسوم المؤقت قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004م.
2. يلغى قانون مجلس المحاسبين القانونيين لسنة 1988م.
3. في هذا القانون ما لم يقتضي السياق معنى آخر:
 - "المجلس" يقصد به مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة المنشأ بموجب أحكام المادة 4 (1).
 - "الوزير المختص" يقصد به الوزير الذي يعينه رئيس الجمهورية للإشراف على المجلس.
 - "الرئيس" يقصد به رئيس مجلس المعين بموجب أحكام المادة 4(1).
 - "السجل" يقصد به أي من السجلات المعدة بموجب أحكام هذا القانون.
 - "الأمين العام" يقصد به أمين عام المجلس المعين بموجب أحكام المادة (16) "محاسب أو المراجع" يقصد به كل شخص يحمل مؤهلاً في العلوم المحاسبية من أي جامعة أو معهد عالي معترف بهما أو حاصلاً على دراسات عليا في مجال المحاسبة أو المراجعة أو حاصلاً على الزمالة لدى المجلس وتم تسجيله بموجب أحكام هذا القانون.
 - "العضو" يقصد به عضو المجلس المعين بموجب أحكام المادة 4(2).
 - "المحكمة المختصة" يقصد بها المحكمة المختصة بالنظر في الطعون الإدارية.
4. ينشأ مجلس يسمى " مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة" وتكون له شخصية اعتبارية وصفية تعاقدية مستديمة وخاتم عام ولحق في التقاضي باسمه.

يشكل المجلس بقرار من مجلس الوزراء بناءً على توصية من الوزير المختص بعد التشاور مع الجهات المعنية ويتكون من رئيس متفرغ من ذوي الخبرة والكفاءة في مجال المحاسبة والمراجعة ونائبه وعدد من الأعضاء وذلك على الوجه الآتي:

- أ. ممثل لوزارة المالية والاقتصاد الوطني - عضواً
- ب. ممثل لوزارة العدل - عضواً
- ج. ممثل لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي - عضواً
- د. ممثل لديوان المراجعة العام - عضواً
- هـ. ممثل لديوان الضرائب - عضواً
- و. ممثل لديوان الزكاة - عضواً
- ز. ممثل لبنك السودان - عضواً
- ح. ممثل للإتحاد العام لأصحاب العمل - عضواً
- ط. ممثل لسوق الخرطوم للأوراق المالية - عضواً
- ي. ممثل للاتحاد المهني للمحاسبين والمراجعين - عضواً
- ك. أربعة أعضاء يمثلون الجمعيات العلمية المهنية المحاسبية المسجلة التي يعترف بها المجلس.

ل. ممثل لجمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين والمعتمدين.

م. ممثلين إثنين للجامعات من ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة يتم اختيارهم بعد التشاور مع وزير التعليم العالي والبحث العلمي.

ن. عضويين إثنين من ذوي الخبرة والكفاءة والإهتمام يختارهم الوزير المختص.

5. يكون مقر المجلس ولاية الخرطوم ويجوز له إنشاء مكاتب فرعية ولأئية يحدد مهامها وإختصاصاتها الوزير المختص.

6. يخضع المجلس لإشراف الوزير المختص ويكون مسئولاً أمامه.

7. تكون دورة المجلس أربع سنوات تبدأ من تاريخ تشكيله ويجوز للوزير المختص تمديد هذه الدورة لمدة لا تزيد عن ستة أشهر متى ما رأى ضرورة ذلك.

اختصاصات المجلس:

5.(1) تكون للمجلس في سبيل تنظيم المحاسبة والمراجعة للاختصاصات الآتية:

أ. الإرتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة فكرياً ومهنياً وتفعيل دورها في دعم قيم المجتمع والحفاظ على الحقوق العامة والمساعدة في تحقيق العدالة المنشودة في إطار الحيطة والإستقلالية للمهنة التامة.

ب. ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة والمراجعة وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وأهدافها في ضوء التجارب والمحلية والتطورات الدولية.

ج. تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها.

د. وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

هـ. التنسيق مع المؤسسات العلمية بشأن المناهج ومستوى التأهيل والتدريب في كليات ومعاهد المحاسبة التقني بالمستوى المطلوب، ولضمان مستوى رفيع للمحاسبين والمراجعين.

و. التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والإقليمية والدولية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

(2) يجوز للمجلس وضع اللوائح الداخلية لتنظيم أعماله.

سلطات المجلس:

6. لتنفيذ الاختصاصات المنصوص عليها في المادة (5) تكون للمجلس السلطات الآتية:

أ. إجازة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة.

ب. وضع واعتماد مناهج المعادلة زمالات المحاسبين والمراجعين ومناهج الجامعات في مجال المحاسبة والمراجعة.

ج. المشاركة في مراقبة الامتحانات المهنية.

- د. تحديد المؤهلات والشروط اللازمة للقيود في سجل المجلس لممارسة المهنة لما تحدده اللوائح.
- هـ. منح شهادات التسجيل والتراخيص لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وفقاً لأحكام القانون واللوائح الصادرة بموجبه.
- و. الشطب من السجل وسحب التراخيص من أي محاسب أو مراجع إذا فقد أياً من المؤهلات والشروط المحددة للقيود من السجل.
- ز. محاسبة المراجعين والمحاسبين وفقاً لأحكام هذا القانون واللوائح الصادرة بموجبه.
- ح. تكوين لجان دائمة ودوائر فنية وفقاً لما تحدده اللوائح.
- ط. استخدام الكوادر التي تمكنه من القيام بأعماله وإنجاز واجباته.
- ي. إقرار موارد المجلس والرسوم بأعماله وإنجاز واجباته.
- ك. إجازة الموازنة والحسابات والتقارير السنوي لأعمال المجلس.
- ل. إبرام العقود وتملك المنقولات والعقارات والتصريف فيها فيما عدا التصريف في العقارات فيشترط الحصول على موافقة مجلس الوزراء.
- م. تقديم أي مقترحات كمشروع لتعديل موارد هذا القانون للجهات المختصة.
- ن. إعداد سجلات المحاسبين والمراجعين بالسودان.
- س. مراقبة وتقويم الأداء المهني على المستويين العام والخاص.

المبحث الثاني تحليل بيانات الدراسة

تناول الباحث في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين في مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (60) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (53) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (88%) من المستهدفين.

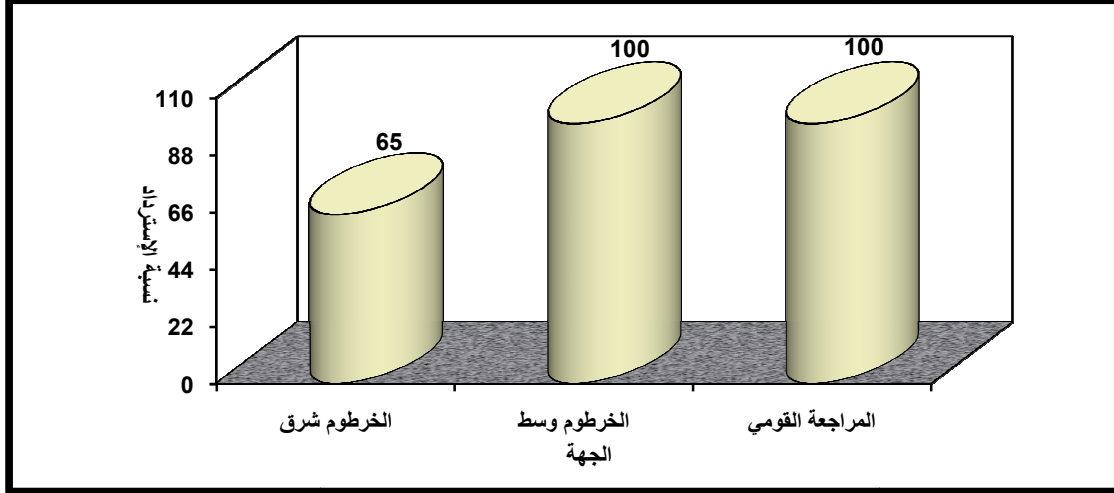
والجدول والشكل أدناه يبين عدد الاستبيانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة والمسترد منها.

جدول رقم (1/2/3)

الجهة	العدد الموزع	العدد المسترد	نسبة الاسترداد
مكاتب مراجعة الخرطوم شرق	20	13	65%
مكاتب مراجعة الخرطوم وسط	20	20	100%
ديوان المراجعة القومي	20	20	100%
المجموع	60	53	88%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (1/2/3)



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

ولللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث

شمولها على الآتي:

1. الأفراد من مختلف الفئات العمرية (أقل من 25 سنة، من 25-35 سنة، من 35-45 سنة، من 45-65 سنة، أكثر من 65 سنة).
2. الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).
3. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة، إدارة أعمال، اقتصاد، دراسات مالية ومصرفية، أخرى).
4. الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية، زمالة المحاسبين القانونيين العربية، زمالة المحاسبين الأمريكيين، زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، أخرى).
5. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات، من 10-15 سنة، من 15-20 سنة، أكثر من 20 سنة).

6. الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مراجع قانوني، مدير مراجعة، مساعد مدير مراجعة، مراجع، أخرى).
7. المكاتب من مختلف تاريخ التأسيس (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات، من 10-15 سنة، أكثر من 15 سنة).
8. المكاتب من مختلف عدد العاملين (أقل من 5 مراجعين، من 5-9 مراجعين، من 10-15 مراجعاً، أكثر من 15 مراجعاً).
9. المكاتب من مختلف عدد المنشآت التي قام بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة (من 1-5 منشآت، من 6-9 منشآت، من 10-10 منشأة، أكثر من 15 منشأة).
10. المكاتب من حيث الارتباط بمكتب مراجعة دولي (نعم يرتبط، لا يرتبط).

1- العمر:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (2/2/3)

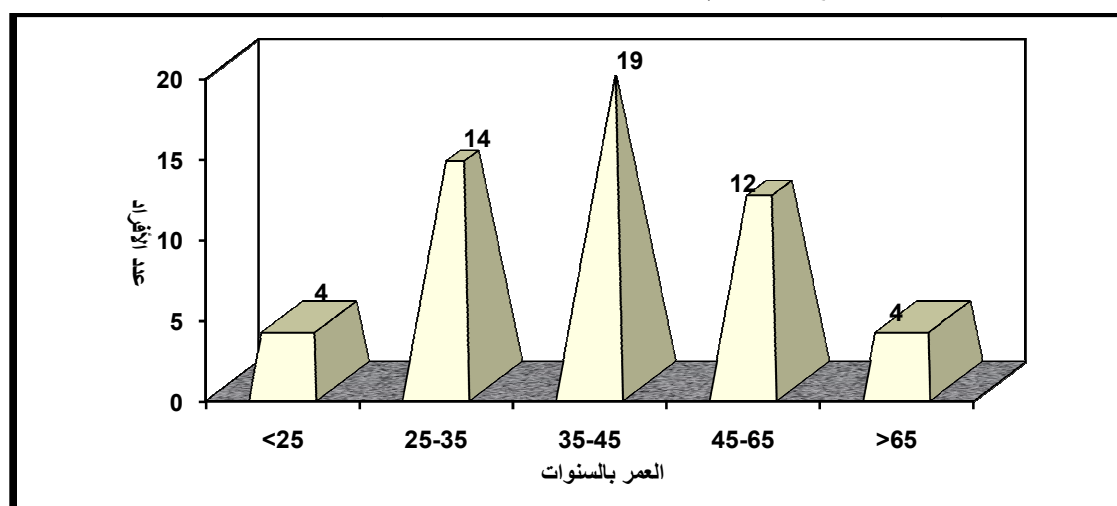
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النسبة المئوية	العدد	النوع
%7.5	4	أقل من 25 سنة
%26.4	14	من 25-35 سنة
%35.8	19	من 35-45 سنة
%22.6	12	من 45-65 سنة
%7.5	4	أكثر من 65 سنة
%100.0	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م.

يبين الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية (35-45) سنة، حيث بلغ عددهم (19) فرداً ويمثلون ما نسبته (35.8%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (25-35) سنة، إذ بلغ عددهم (14) فرداً ونسبة (26.4%) من العينة الكلية، ثم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (45-65) سنة، والبالغ عددهم (12) فرداً ونسبة (22.6%)، ثم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية أقل من (25) سنة، والبالغ عددهم (4) أفراد ونسبة (7.5%)، وأخيراً الفئة العمرية أكثر من (65) سنة، والبالغ عددهم (4) أفراد ونسبة (7.5%) من العينة الكلية.

2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

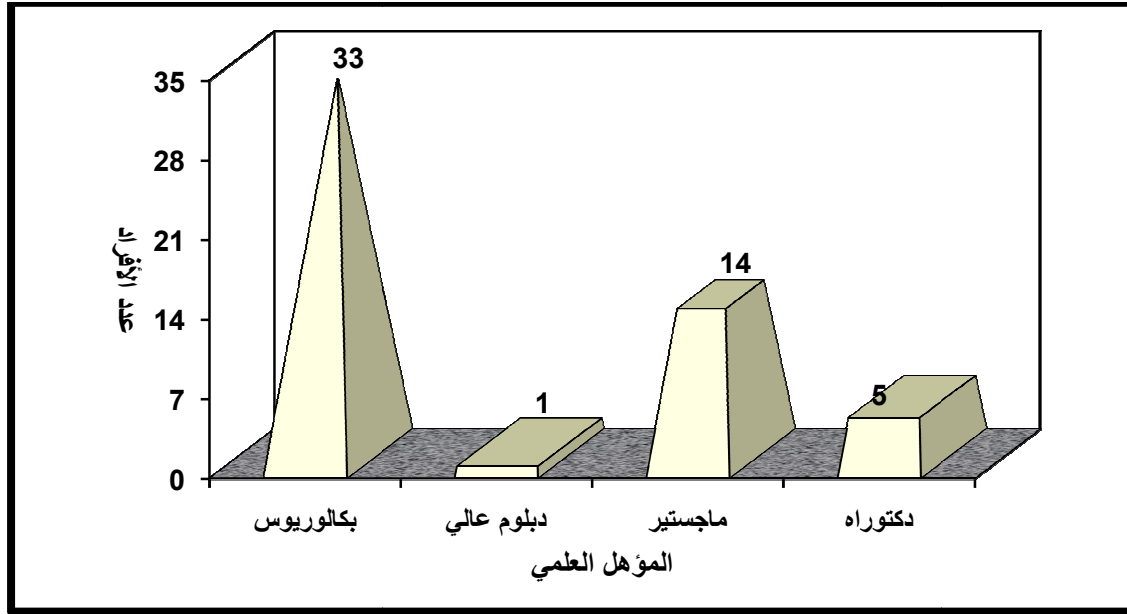
جدول رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
62.3%	33	بكالوريوس
1.9%	1	دبلوم عالي
26.4%	14	ماجستير
9.4%	5	دكتوراه
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (3/2/3)
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (33) فرداً وبنسبة (62.3%)، وتضمنت العينة على (14) فرداً وبنسبة (26.4%) من ذوي المؤهل العلمي الماجستير، كما تضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (9.4%) لهم المؤهل العلمي الدكتوراه، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (1.9%) من ذوي المؤهل العلمي الدبلوم العالي.

3. التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (4/2/3)

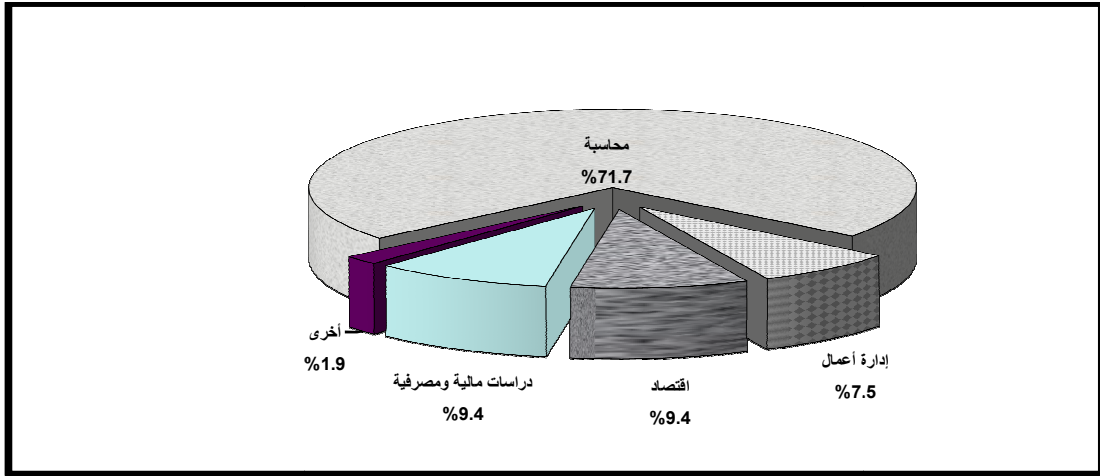
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
%71.7	38	محاسبة
%7.5	4	إدارة أعمال
%9.4	5	اقتصاد
%9.4	5	دراسات مالية ومصرفية
%1.9	1	أخرى
%100.0	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (4/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يظهر الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين بالمحاسبة (38) فرداً وبنسبة (%71.7)، كما تضمنت عينة الدراسة على (5) أفراد وبنسبة (%9.4) من

المتخصصين بالاقتصاد، وتضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (9.4%) من المتخصصين بالدراسات المالية والمصرفية، وتضمنت العينة على (4) أفراد وبنسبة (7.5%) من المتخصصين بإدارة الأعمال، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (1.9%) من ذوي التخصصات العلمية الأخرى.

4. المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (5/2/3)

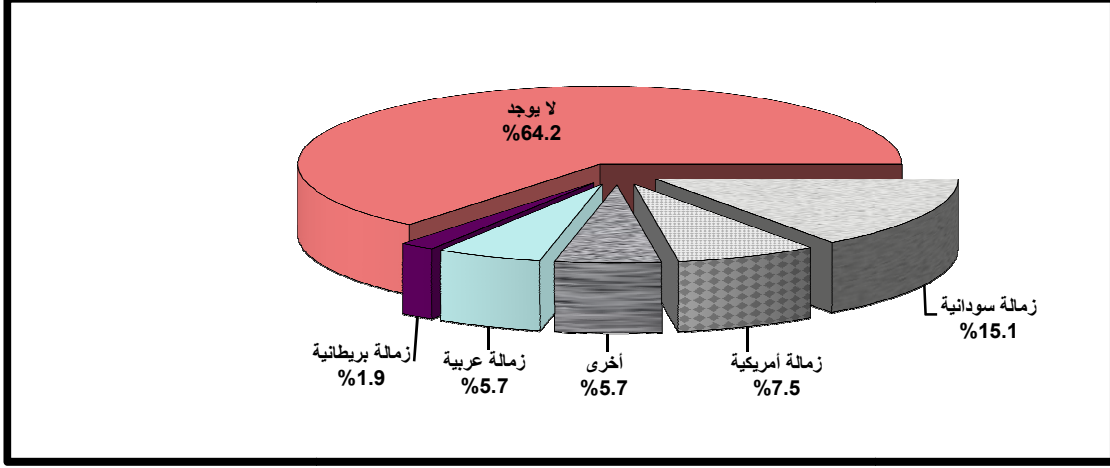
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
1.9%	1	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
5.7%	3	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
7.5%	4	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
15.1%	8	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
64.2%	34	لا يوجد
5.7%	3	أخرى
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يظهر الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مؤهل مهني، حيث بلغ عددهم (34) فرداً وبنسبة (64.2%)، وتضمنت العينة على (8) أفراد وبنسبة (15.1%) لديهم الزمالة المحاسبين القانونيين السودانية، وتضمنت العينة على (4) أفراد وبنسبة (7.5%) لديهم المؤهل المهني الزمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية، وتضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (5.7%) لديهم المؤهل المهني الزمالة المحاسبين القانونيين العربية، وتضمنت العينة على (3) أفراد بنسبة (5.7%) لديهم مؤهلات مهنية أخرى، وتضمنت العينة على فرداً واحداً بنسبة (1.9%) لديه المؤهل المهني الزمالة المحاسبين القانونيين البريطانية.

5- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (6/2/3)

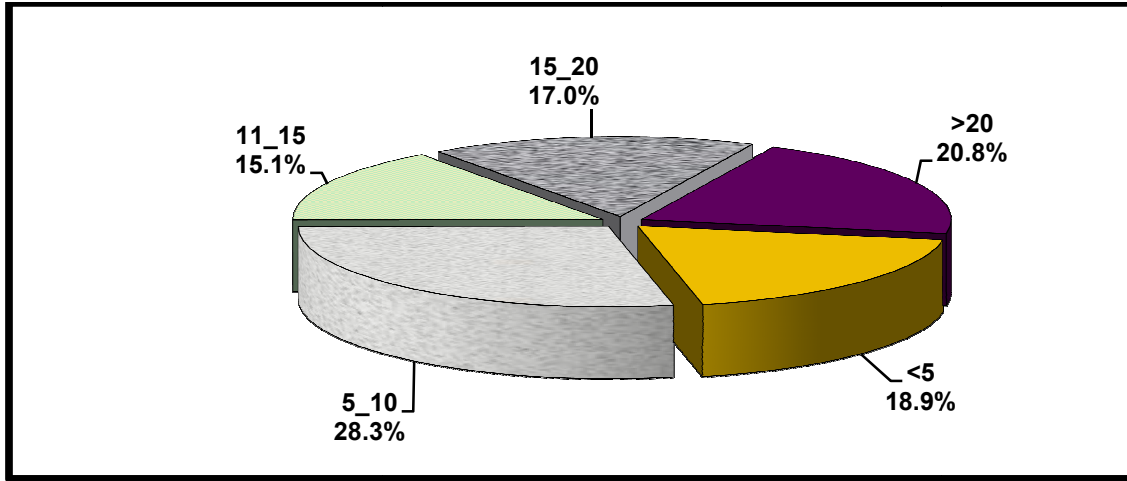
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	10	18.9%
من 5-10 سنوات	15	28.3%
من 10-15 سنة	8	15.1%
من 15-20 سنة	9	17.0%
أكثر من 20 سنة	11	20.8%
المجموع	53	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة من (5-10) سنوات، حيث بلغ عددهم في العينة (15) فرداً وبنسبة (28.3%)،

ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة أكثر من (20) سنة، حيث بلغ عددهم (11) فرداً وبنسبة (20.8%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة أقل من (10) سنوات، حيث بلغ عددهم (10) أفراد وبنسبة (18.9%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (15-20) سنة، حيث بلغ عددهم (9) أفراد وبنسبة (17.0%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة من (10-15) سنة، حيث بلغ عددهم (8) أفراد وبنسبة (15.1%).

6-المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (7/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

جدول رقم (7/2/3)

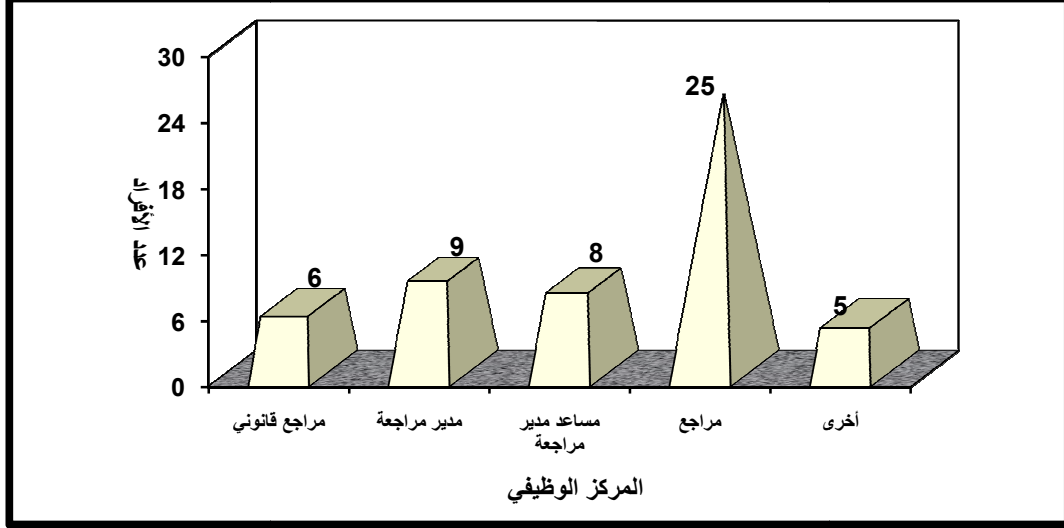
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي
11.3%	6	مراجع قانوني
17.0%	9	مدير مراجعة
15.1%	8	مساعد مدير مراجعة
47.2%	25	مراجع
9.4%	5	أخرى
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (7/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مراجع، إذ بلغ عددهم في العينة (25) فرداً وبنسبة (47.2%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين هم مدراء مراجعة، حيث بلغ عددهم في العينة (9) أفراد وبنسبة (17.0%)، و(8) مساعدين مدراء مراجعة بنسبة (15.1%)، و(6) مراجعين قانونيين بنسبة (11.3%)، و(5) أفراد بنسبة (9.4%) يشغلون وظائف أخرى.

7- تاريخ تأسيس المكتب:

يوضح الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (8/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير تاريخ تأسيس المكتب.

جدول رقم (8/2/3)

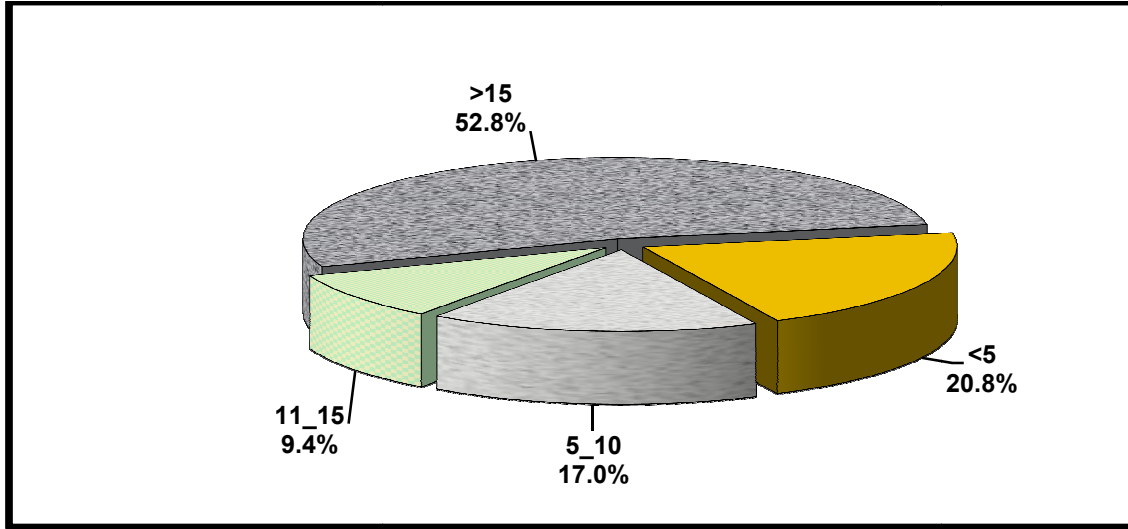
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق تاريخ تأسيس المكتب

النسبة المئوية	العدد	تاريخ تأسيس المكتب
20.8%	11	أقل من 5 سنوات
17.0%	9	من 5-10 سنوات
9.4%	5	من 10-15 سنة
52.8%	28	أكثر من 15 سنة
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (8/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير تاريخ تأسيس المكتب



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (8/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة تاريخ تأسيس مكاتبهم أكثر من (15) سنة، حيث بلغ عددهم في العينة (28) فرداً وبنسبة (52.8%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم مكاتب تاريخ تأسيسها أقل من (5) سنوات، حيث بلغ عددهم (11) فرداً وبنسبة (20.8%)، يليهم

أفراد عينة الدراسة الذين لهم مكاتب تاريخ تأسيسها من (5-10) سنوات، حيث بلغ عددهم (9) أفراد وبنسبة (17.0%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم مكاتب تاريخ تأسيسها من (10-15) سنة، حيث بلغ عددهم (5) أفراد وبنسبة (9.4%).

8- عدد العاملين في المكتب:

يوضح الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (9/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد العاملين في المكتب.

جدول رقم (9/2/3)

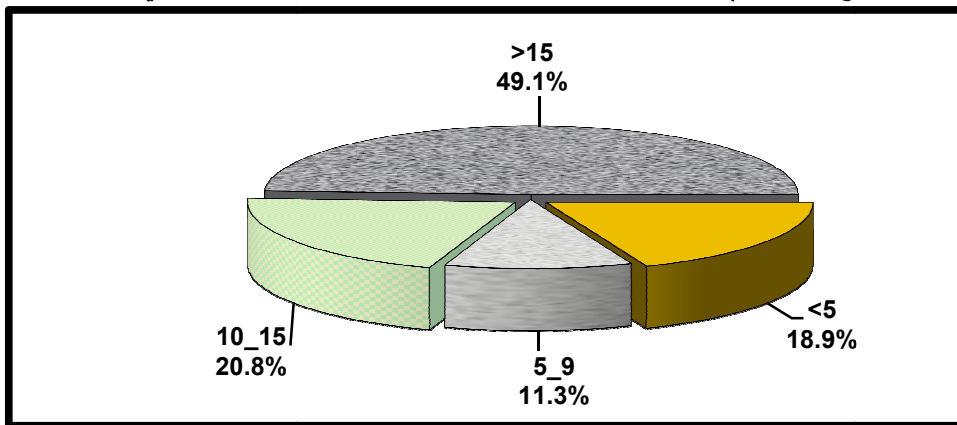
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق عدد العاملين في المكتب

عدد العاملين في المكتب	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 مراجعين	10	18.9%
من 5-9 مراجعين	6	11.3%
من 10-15 مراجعاً	11	20.8%
أكثر من 15 مراجعاً	26	49.1%
المجموع	53	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (9/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد العاملين في المكتب



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (9/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم مكاتب عدد العاملين فيها أكثر من (15) مراجعاً، حيث بلغ عددهم في العينة (26) فرداً وبنسبة (49.1%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم مكاتب عدد العاملين فيها من (10-15) مراجعاً، حيث بلغ عددهم (11) فرداً وبنسبة (20.8%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم عدد العاملين فيها من (5-9) مراجعين، حيث بلغ عددهم (6) أفراد وبنسبة (11.3%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم مكاتب عدد العاملين فيها أقل من (5) مراجعين، حيث بلغ عددهم (10) أفراد وبنسبة (18.9%).

9- عدد المنشآت التي قام المكتب بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة:

يوضح الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (10/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد المنشآت التي قام المكتب بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة.

جدول رقم (10/2/3)

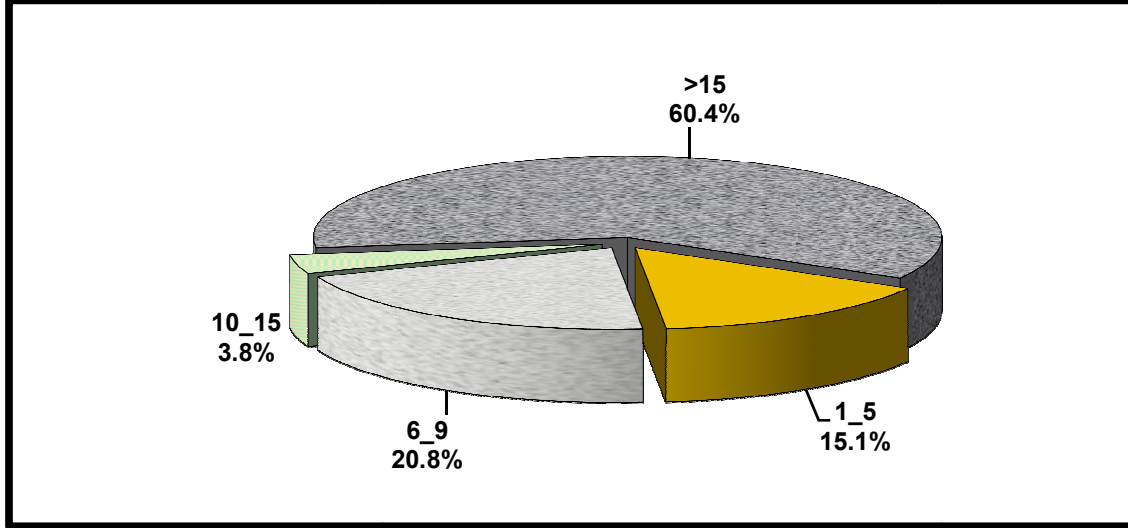
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق عدد المنشآت التي قام المكتب بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة

النسبة المئوية	العدد	عدد المنشآت التي قام المكتب بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة
15.1%	8	من 1-5 منشآت
20.8%	11	من 6-9 منشآت
3.8%	2	من 10-15 منشأة
60.4%	32	أكثر من 15 منشأة
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (10/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد المنشآت التي قام المكتب بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (10/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم مكاتب قامت بمراجعة عدد المنشآت خلال ثلاثة سنوات الأخيرة أكثر من (15) منشأة، حيث بلغ عددهم في العينة (32) فرداً وبنسبة (60.4%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم مكاتب قامت بمراجعة عدد المنشآت من (9-6) منشآت، حيث بلغ عددهم (11) فرداً وبنسبة (20.8%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم مكاتب قامت بمراجعة عدد المنشآت من (5-1) منشأة، حيث بلغ عددهم (8) أفراد وبنسبة (15.1%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم مكاتب قامت بمراجعة عدد المنشآت من (15-10) منشأة، حيث بلغ عددهم (2) أفراد وبنسبة (3.8%).

10- ارتباط المكتب بمكتب مراجعة دولي:

يوضح الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (11/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير ارتباط المكتب بمكتب مراجعة دولي.

جدول رقم (11/2/3)

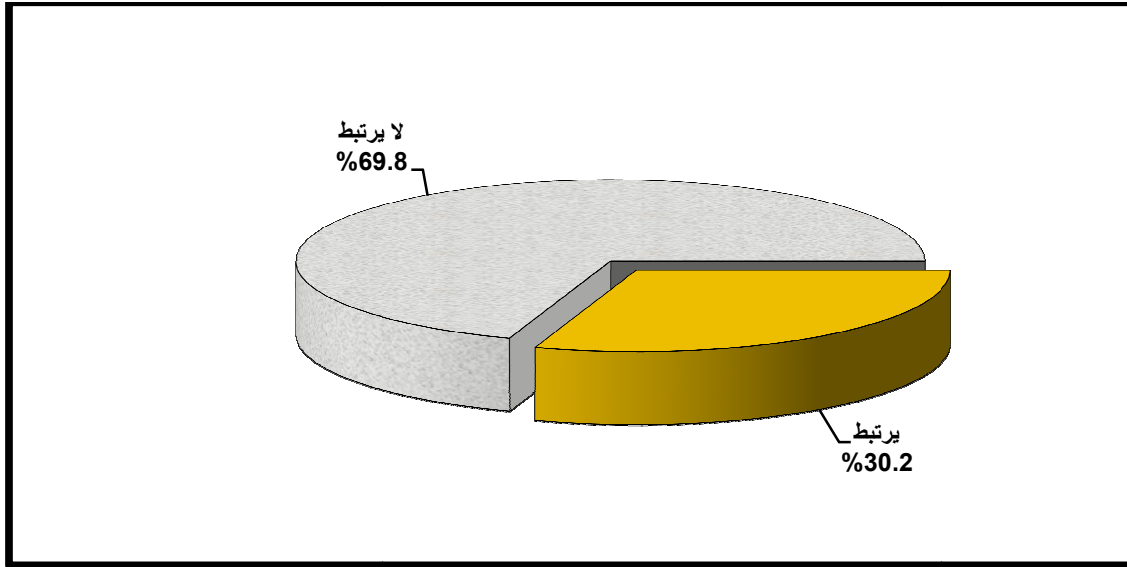
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق ارتباط المكتب بمكتب مراجعة دولي

ارتباط المكتب بمكتب مراجعة دولي	العدد	النسبة المئوية
يرتبط	16	%30.2
لا يرتبط	37	%69.8
المجموع	53	%100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (11/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير ارتباط المكتب بمكتب مراجعة دولي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (11/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم مكاتب لا ترتبط بمكتب مراجعة دولي، حيث بلغ عددهم في العينة (37) فرداً وبنسبة (69.8%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لديهم مكاتب ترتبط بمكتب مراجعة دولي، حيث بلغ عددهم (16) فرداً وبنسبة (30.2%).

ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، وللاستبيان مزايا منها:

1. يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
2. قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
3. سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.
4. يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير.
5. يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

القسم الأولي: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر بالسنوات، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي، تاريخ تأسيس المكتب (مباشرة العمل)، عدد العاملين في المكتب، عدد المنشآت التي قام المكتب بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة، ارتباط المكتب بمكتب مراجعة دولي.

القسم الثانية: يحتوي هذا القسم على عدد (21) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاث بواقع (7) عبارات لكل فرضية.

ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة

الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليه.

الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان- براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما

وضعت له، قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان- براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times r}{r + 1}$$

حيث: (r) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية. ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (6) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول (12/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.69	0.83
الثانية	0.80	0.89
الثالثة	0.78	0.88
الاستبيان كاملاً	0.82	0.91

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

يتضح من نتائج الجدول (12/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الثلاث، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن الاستبيان يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1- الأشكال البيانية.

2- التوزيع التكراري للإجابات.

3- النسب المئوية.

4- معامل ارتباط بيرسون.

5- معادلة سبيرمان- براون لحساب معامل الثبات.

6- الوسيط.

7- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.

وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي *SPSS* والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *Statistical Package for Social Sciences*، كما تمت الاستعانة بالبرنامج *Excel* لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

خامساً: تطبيق أداة الدراسة:

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المقررة (53) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية، وتم إعداد الأشكال البيانية اللازمة.

1- الفريضة الأولى: "الرقابة الداخلية تؤثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية "

العبارة الأولى: يعتبر إنشاء رقابة داخلية من أولويات مجلس الإدارة لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية ومتابعتها.

يوضح الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (12/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (13/2/3)

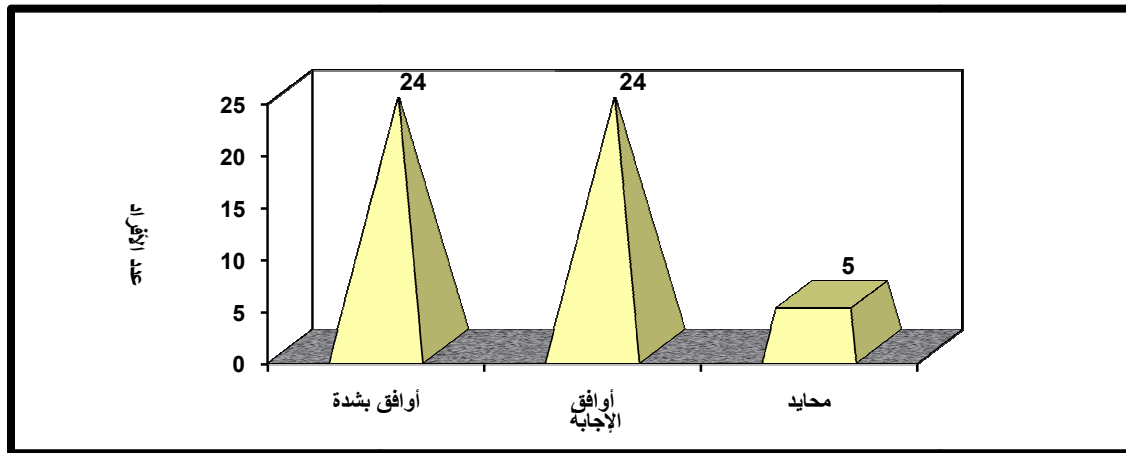
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
45.3%	24	أوافق بشدة
45.3%	24	أوافق
9.4%	5	محايد
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (12/2/3) أن (24) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.3%) وافقوا بشدة على أن إنشاء رقابة داخلية يعتبر من أولويات مجلس الإدارة لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية ومتابعتها، وكما وافق (24) فرداً وبنسبة (45.3%) على ذلك، وكان هناك (5) أفراد وبنسبة (9.4%) محايدين بخصوص ذلك. العبارة الثانية: تعمل الرقابة الداخلية لضبط العمل اليومي وتقسيم العمل بين العاملين. يوضح الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (13/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (14/2/3)

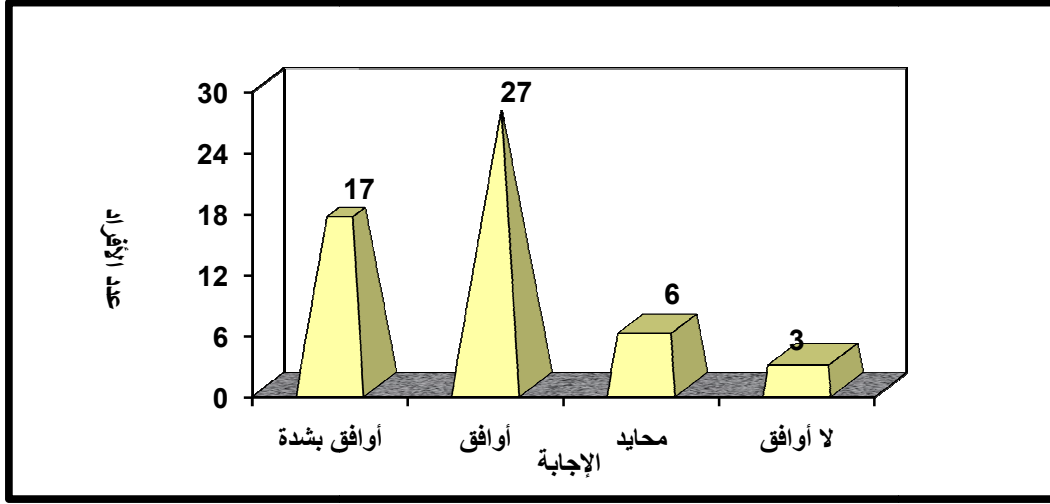
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
32.1%	17	أوافق بشدة
50.9%	27	أوافق
11.3%	6	محايد
5.7%	3	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (13/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (13/2/3) أن (27) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (50.9%) وافقوا على أن الرقابة الداخلية تعمل لضبط العمل اليومي وتقسيم العمل بين العاملين، كما وافق بشدة (17) فرداً وبنسبة (32.1%) على ذلك، وكان هناك (6) أفراد وبنسبة (11.3%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (3) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك.

العبارة الثالثة: تقوم الرقابة الداخلية بتحميل كل من يعمل داخل الشركة مسؤولياته كاملة. يوضح الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (14/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (15/2/3)

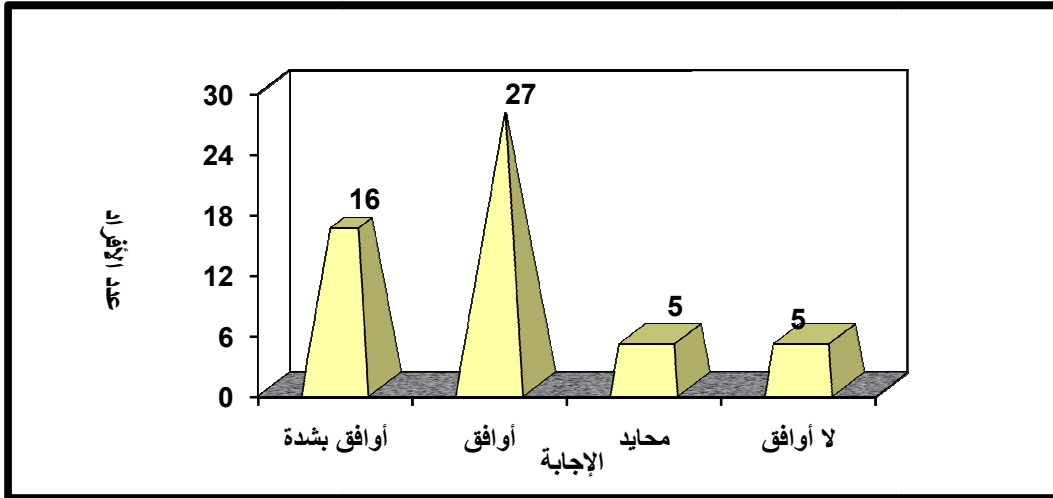
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
30.2%	16	أوافق بشدة
50.9%	27	أوافق
9.4%	5	محايد
9.4%	5	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (14/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (14/2/3) أن (27) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (50.9%) وافقوا على أن الرقابة الداخلية تقوم بتحميل كل من يعمل داخل الشركة مسؤولياته كاملة، كما وافق بشدة (16) فرداً وبنسبة (30.2%) على ذلك، هناك (5)

أفراد وبنسبة (9.4%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (5) أفراد وبنسبة (9.4%) على ذلك.

العبرة الرابعة: يتضمن هيكل الرقابة الداخلية ثلاث عناصر هي: نظام محاسبي وإجراءات الرقابة وبيئة الرقابة.

يوضح الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (15/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة.

جدول رقم (16/2/3)

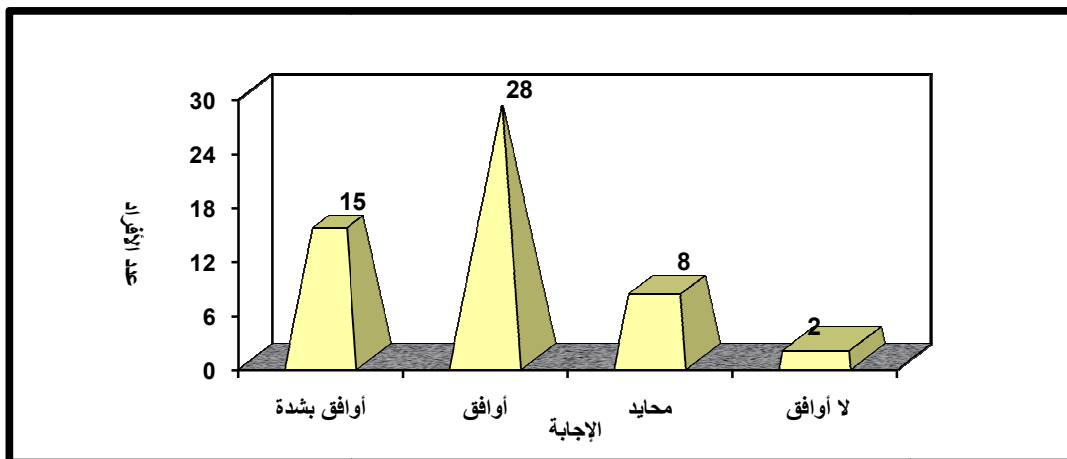
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
28.3%	15	أوافق بشدة
52.8%	28	أوافق
15.1%	8	محايد
3.8%	2	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (15/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (15/2/3) أن (28) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (52.8%) وافقوا على أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن ثلاث عناصر هي: نظام محاسبي وإجراءات الرقابة وبيئة الرقابة، كما وافق بشدة (15) فرداً وبنسبة (28.3%) على ذلك، وكان هناك (8) أفراد وبنسبة (15.1%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبارة الخامسة: يقترح مهنياً أن يتسع نطاق هيكل الرقابة الداخلية يشمل بيئة المراجعة، خطر المراجعة، توصيل المعلومات، أنشطة الرقابة، المتابعة المستمرة.

يوضح الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (16/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (17/2/3)

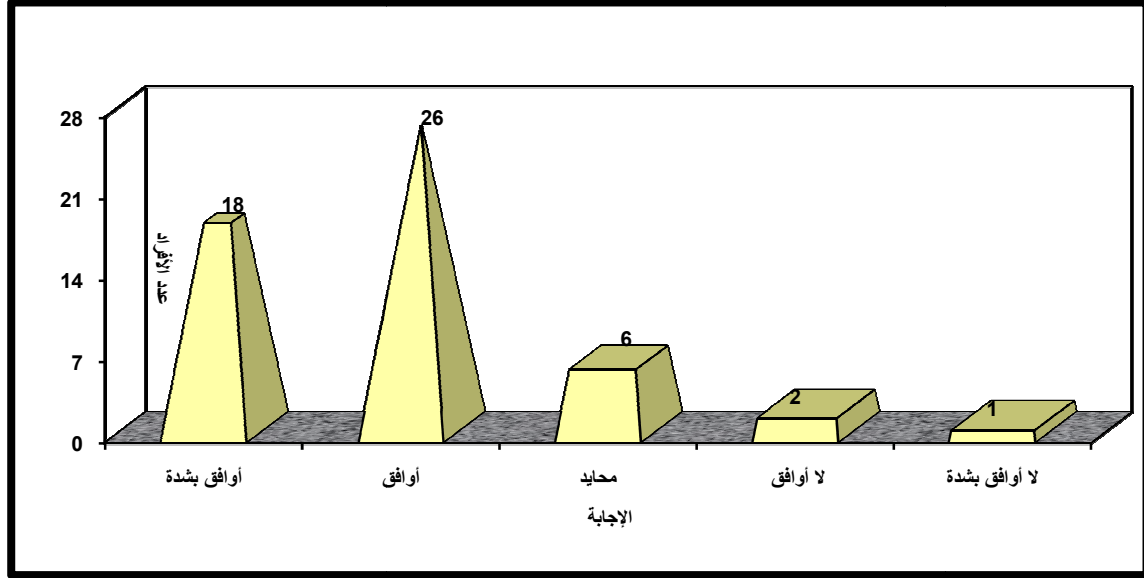
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
34.0%	18	أوافق بشدة
49.1%	26	أوافق
11.3%	6	محايد
3.8%	2	لا أوافق
1.9%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (16/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (16/2/3) أن (26) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (49.1%) وافقوا على أنه يقترح مهنيًا أن يتسع نطاق هيكل الرقابة الداخلية يشمل بيئة المراجعة، خطر المراجعة، توصيل المعلومات، أنشطة الرقابة، المتابعة المستمرة، كما وافق بشدة (18) فرداً وبنسبة (34.0%) على ذلك، وكان هنالك (6) أفراد وبنسبة (11.3%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك، بينما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.9%) على ذلك.

العبارة السادسة: يعتبر تقدير خطر الرقابة احتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

يوضح الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (18/2/3)

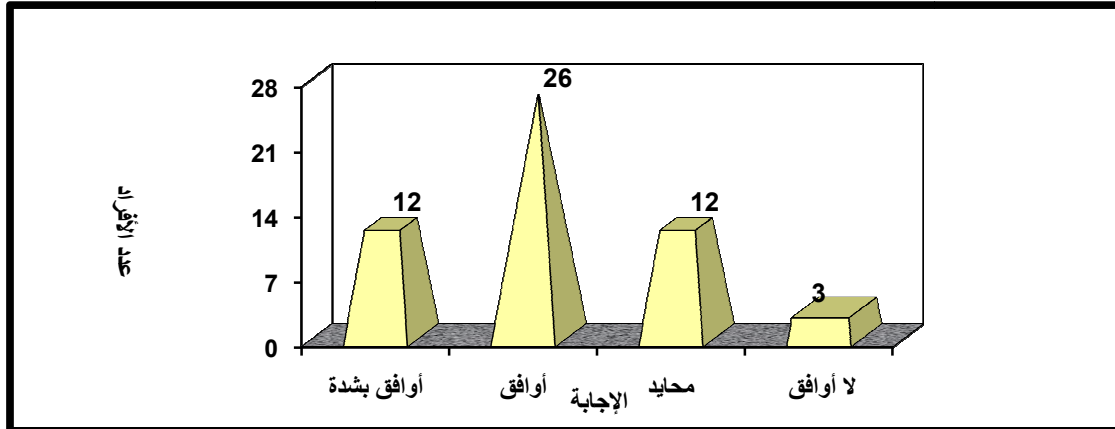
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%22.6	12	أوافق بشدة
%49.1	26	أوافق
%22.6	12	محايد
%5.7	3	لا أوافق
%100.0	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (17/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) أن (26) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (49.1%) وافقوا على أن تقدير خطر الرقابة يعتبر احتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، كما وافق بشدة (12) فرداً وبنسبة (22.6%) على ذلك، وكان هنالك (12) فرداً وبنسبة (22.6%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (3) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك.

العبرة السابعة: تعمل الرقابة الداخلية على منع الأخطاء والتلاعب في السجلات المحاسبية.

يوضح الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (19/2/3)

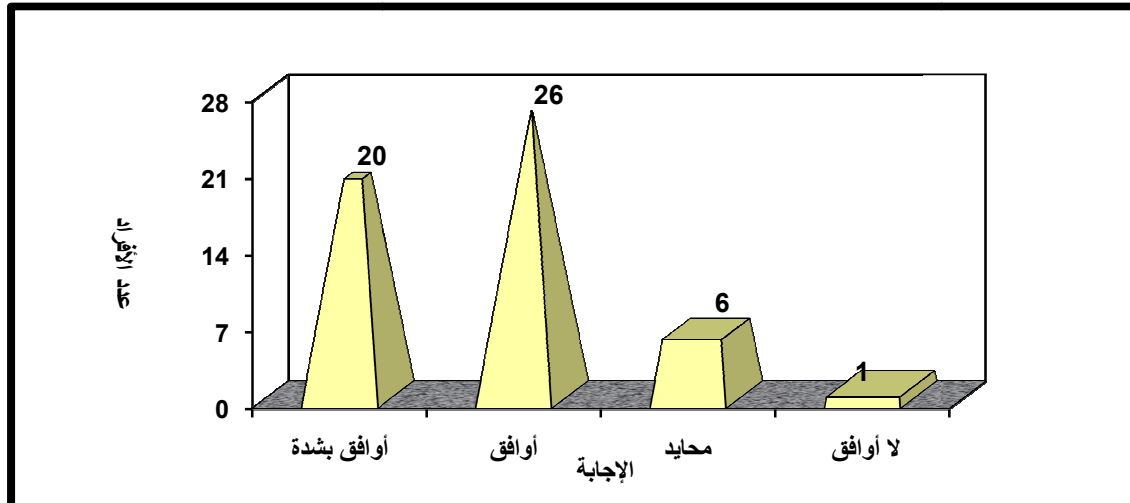
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	20	37.7%
أوافق	26	49.1%
محايد	6	11.3%
لا أوافق	1	1.9%
المجموع	53	100.0%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (18/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) أن (26) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (49.1%) وافقوا على أن الرقابة الداخلية تعمل على منع الأخطاء والتلاعب في السجلات المحاسبية، كما وافق بشدة (20) فرداً وبنسبة (37.7%) على ذلك، وكان هنالك (6) أفراد وبنسبة (11.3%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (1.9%) على ذلك.

2- الفريضة الثانية: " كفاءة الرقابة الداخلية بالشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات تؤثر في الدقة المبنية على أسس علمية سليمة".
 العبارة الأولى: تحرص الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات على وجود رقابة داخلية فعالة لضمان تحقيق الأهداف.

يوضح الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (20/2/3)

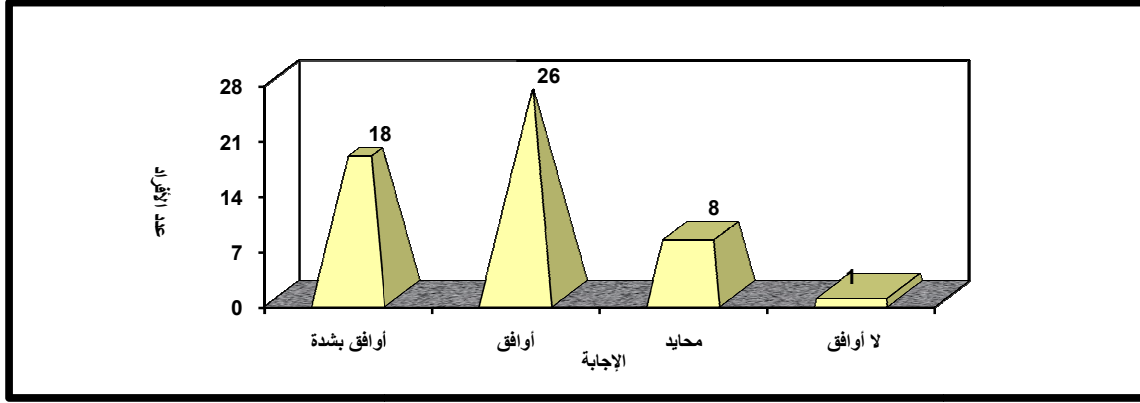
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
34.0%	18	أوافق بشدة
49.1%	26	أوافق
15.1%	8	محايد
1.9%	1	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (19/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) أن (26) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (49.1%) وافقوا على أن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تحرص على وجود رقابة داخلية فعالة لضمان تحقيق الأهداف، كما وافق بشدة (18) فرداً وبنسبة (34.0%) على ذلك، وكان هنالك (8) أفراد وبنسبة (15.1%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (1.9%) على ذلك.

العبارة الثانية: يتبع المدراء التنفيذيين للشركات أسلوباً علمياً دقيقاً لمتابعة تنفيذ المهام. يوضح الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (21/2/3)

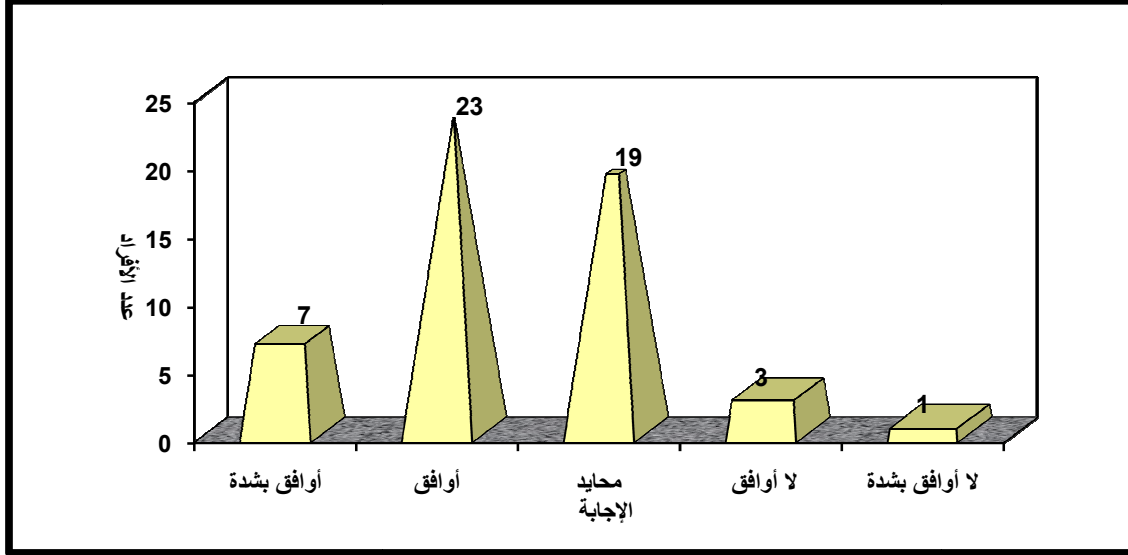
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
13.2%	7	أوافق بشدة
43.4%	23	أوافق
35.8%	19	محايد
5.7%	3	لا أوافق
1.9%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (20/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) أن (23) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (43.4%) وافقوا على أن المدراء التنفيذيين للشركات يتبعون أسلوباً علمياً دقيقاً لمتابعة تنفيذ المهام، وكان هناك (13) فرداً وبنسبة (35.8%) محايدين بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (7) أفراد وبنسبة (13.2%) على ذلك، بينما لم يوافق (3) أفراد وبنسبة (5.7%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (1.9%) على ذلك.

العبارة الثالثة: تتضمن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات نظم رقابية علمية حديثة ومتطورة.

يوضح الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (21/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (22/2/3)

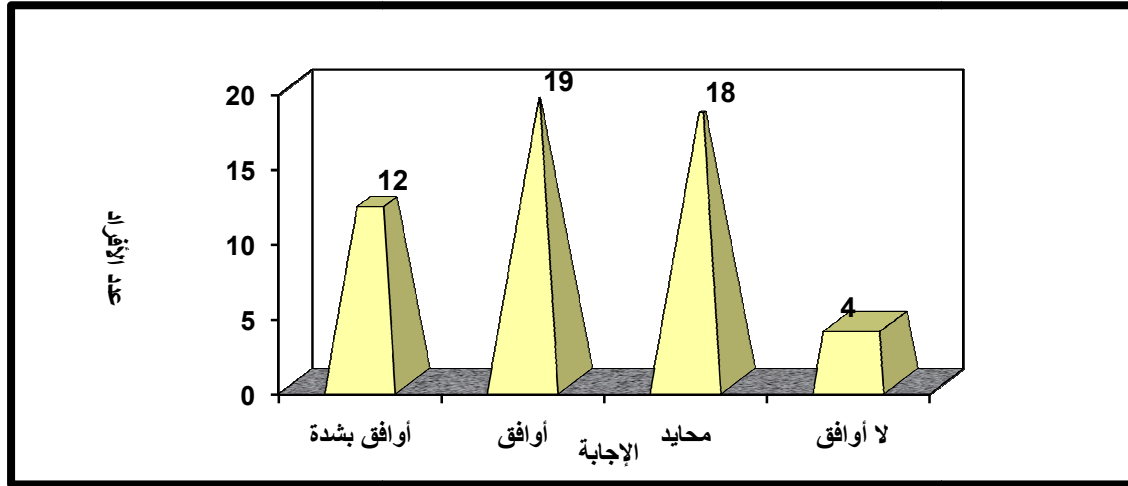
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%22.6	12	أوافق بشدة
%35.8	19	أوافق
%34.0	18	محايد
%7.5	4	لا أوافق
%100.0	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (21/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (21/2/3) أن (19) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (35.8%) وافقوا على أن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تتضمن نظم رقابية علمية حديثة ومتطورة، وكان هناك (18) فرداً وبنسبة (34.0%) محايدين بخصوص

ذلك، كما وافق بشدة (12) فرداً وبنسبة (22.6%) على ذلك، بينما لم يوافق (4) أفراد وبنسبة (7.5%) على ذلك.

العبارة الرابعة: تقوم الشركات باستخدام أحدث الطرق الإدارية والمالية والتشغيلية لضمان كفاءة الرقابة الداخلية.

يوضح الجدول رقم (23/2/3) والشكل رقم (22/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (23/2/3)

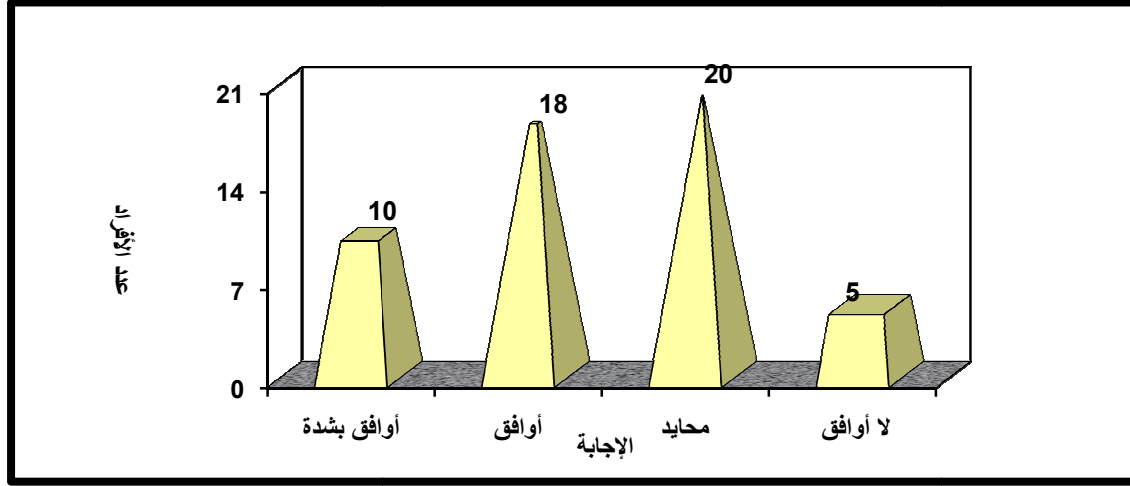
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
18.9%	10	أوافق بشدة
34.0%	18	أوافق
37.7%	20	محايد
9.4%	5	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (22/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (23/2/3) والشكل رقم (22/2/3) أن (20) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (37.7%) محايدوا على أن الشركات تقوم باستخدام أحدث الطرق الإدارية والمالية والتشغيلية لضمان كفاءة الرقابة الداخلية، بينما وافق (18) فرداً وبنسبة (34.0%) على ذلك، كما وافق بشدة (10) أفراد وبنسبة (18.9%) على ذلك، بينما لم يوافق (5) أفراد وبنسبة (9.4%) على ذلك.

العبارة الخامسة: تأخذ الرقابة الداخلية داخل الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات إهتماماً خاصاً.

يوضح الجدول رقم (24/2/3) والشكل رقم (23/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (24/2/3)

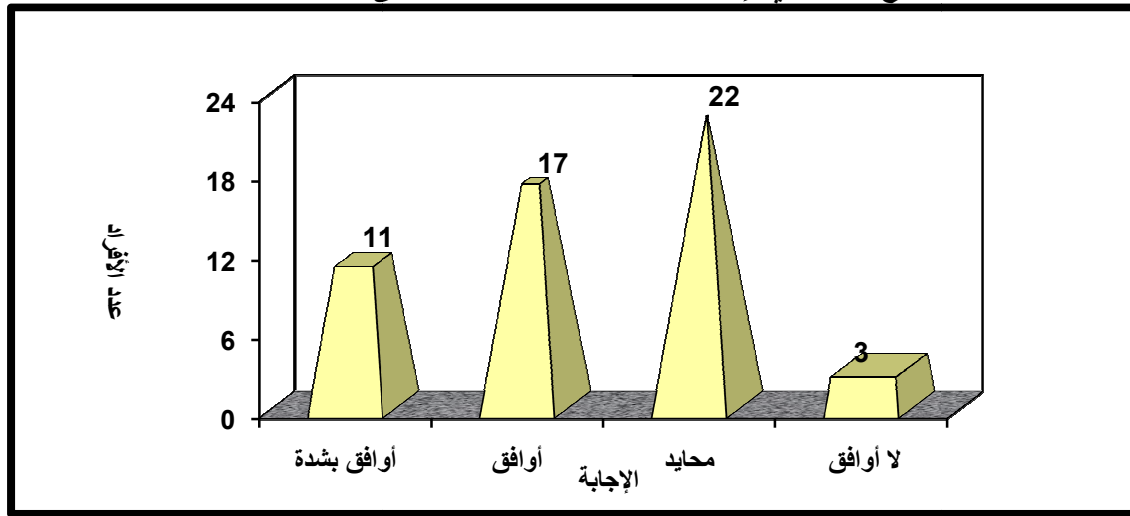
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%20.8	11	أوافق بشدة
%32.1	17	أوافق
%41.5	22	محايد
%5.7	3	لا أوافق
%100.0	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (23/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (24/2/3) والشكل رقم (23/2/3) أن (22) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (41.5%) محايدوا على أن الرقابة الداخلية داخل الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تأخذ إهتماماً خاصاً، بينما وافق (17) فرداً وبنسبة (32.1%) على ذلك، كما يوافق بشدة (11) فرداً وبنسبة (20.8%)، بينما لم يوافق بشدة (3) أفراد وبنسبة (5.7%) على ذلك.

العبارة السادسة: تقوم الشركات بتطوير الموظفين وفقاً للمتغيرات الحديثة للرقابة الداخلية. يوضح الجدول رقم (25/2/3) والشكل رقم (24/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (25/2/3)

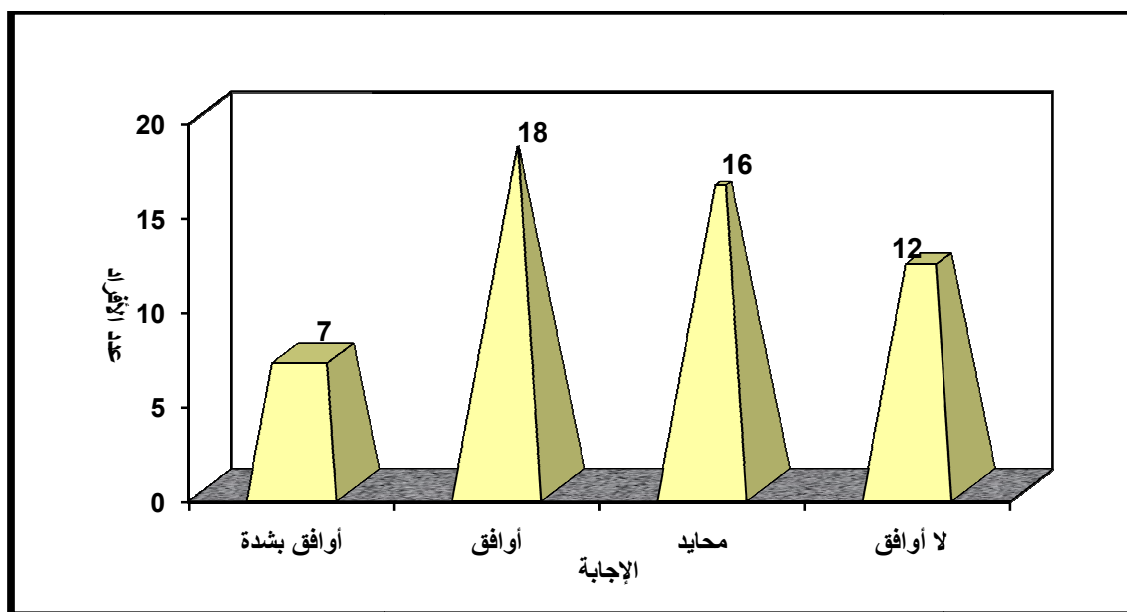
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
13.2%	7	أوافق بشدة
34.0%	18	أوافق
30.2%	16	محايد
22.6%	12	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (24/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (25/2/3) والشكل رقم (24/2/3) أن (18) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (34.0%) وافقوا على أن الشركات تقوم بتطوير الموظفين وفقاً للمتغيرات الحديثة للرقابة الداخلية، وكان هنالك (16) فرداً وبنسبة (30.2%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (12) فرداً وبنسبة (22.6%) على ذلك، بينما وافق بشدة (7) أفراد وبنسبة (13.2%) على ذلك.

العبارة السابعة: ينبغي على المراجع أن يقوم بتطوير نفسه وفقاً للمتغيرات الحديثة في مهنة المراجعة.

يوضح الجدول رقم (26/2/3) والشكل رقم (25/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (26/2/3)

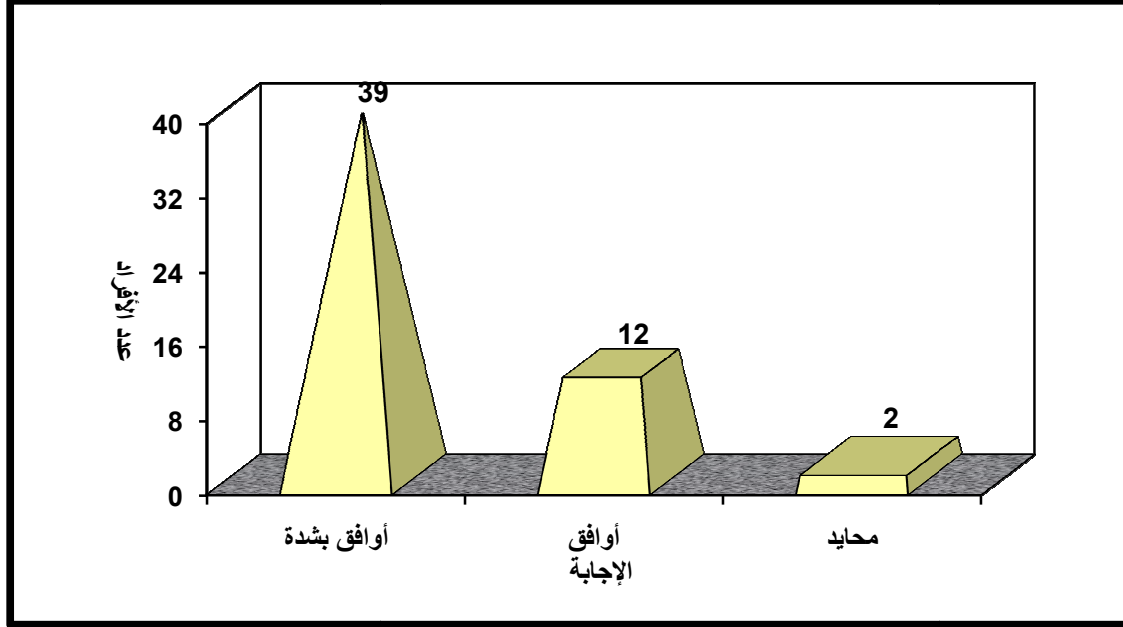
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
73.6%	39	أوافق بشدة
22.6%	12	أوافق
3.8%	2	محايد
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (25/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (26/2/3) والشكل رقم (25/2/3) أن (39) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (73.6%) وافقوا بشدة على أنه ينبغي على المراجع أن يقوم بتطوير نفسه وفقاً للمتغيرات الحديثة في مهنة المراجعة، كما وافق (12) فرداً وبنسبة (22.6%) على ذلك، وكان هنالك (2) أفراد وبنسبة (3.8%) محايدين بخصوص ذلك.

3- الفريضة الثالثة: " وجود رقابة داخلية فعالة تؤثر في مخاطر المراجعة "

العبارة الأولى: يحرص المراجعين الخارجيين على وجود رقابة داخلية فعالة داخل الشركات لضمان دقة البيانات.

يوضح الجدول رقم (27/2/3) والشكل رقم (26/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

جدول رقم (27/2/3)

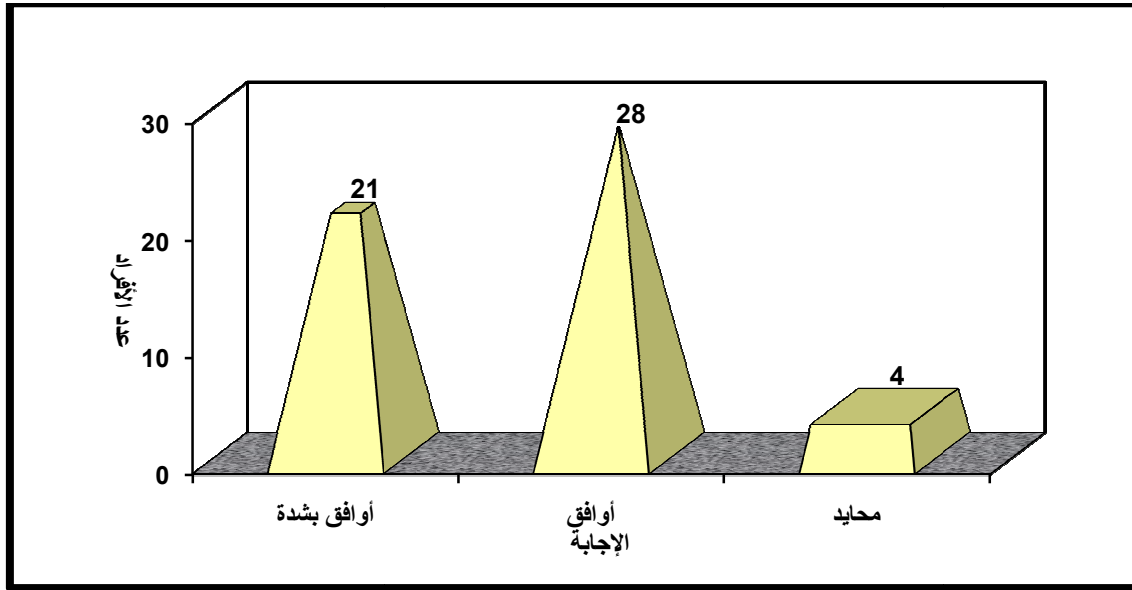
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
39.6%	21	أوافق بشدة
52.8%	28	أوافق
7.5%	4	محايد
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (26/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (27/2/3) والشكل رقم (26/2/3) أن (28) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (52.8%) وافقوا على أنه يحرص المراجعين الخارجيين على وجود رقابة داخلية فعالة داخل الشركات لضمان دقة البيانات، كما وافق بشدة (21) فرداً وبنسبة (39.6%) على ذلك، وكان هنالك (4) أفراد وبنسبة (7.5%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة الثانية: يعمل ديوان المرجعة القومي ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة على إعطاء إهتماماً خاصاً بالرقابة الداخلية عند تكليفهم بمراجعة الشركات.

يوضح الجدول رقم (28/2/3) والشكل رقم (27/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

جدول رقم (28/2/3)

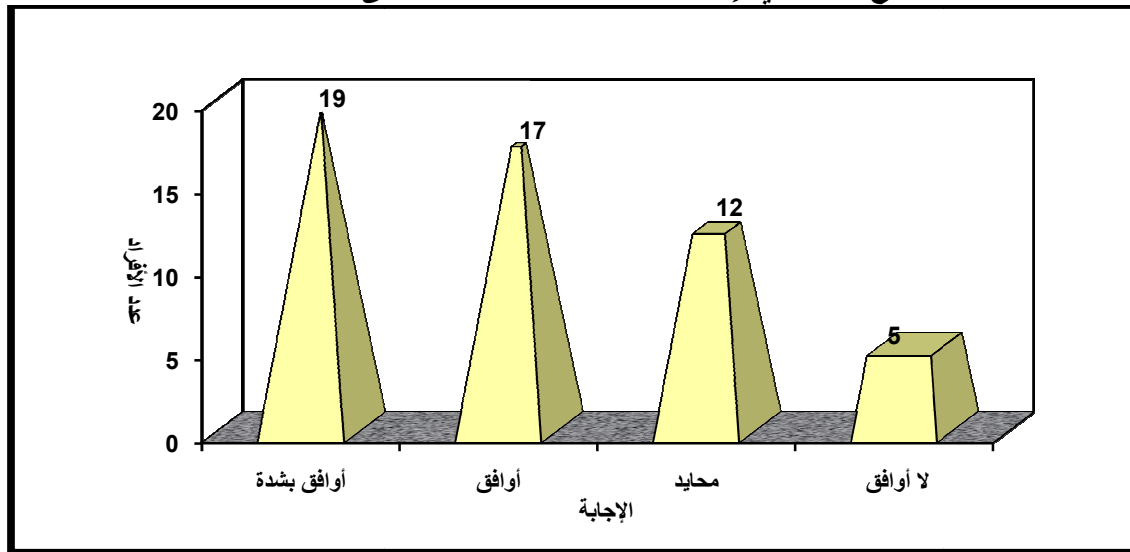
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
35.8%	19	أوافق بشدة
32.1%	17	أوافق
22.6%	12	محايد
9.4%	5	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (27/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (28/2/3) والشكل رقم (27/2/3) أن (19) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (35.8%) وافقوا بشدة على أن ديوان المرجعة القومى ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة يعملون على إعطاء إهتماماً خاصاً بالرقابة الداخلية عند تكليفهم بمراجعة الشركات، كما وافق (17) فرداً وبنسبة (32.1%) على ذلك، وكان هنالك (12) فرداً وبنسبة (22.6%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (5) أفراد بنسبة (9.4%) على ذلك.

العبارة الثالثة: تتضمن برامج المراجعة للشركات فحص نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر المراجعة.

يوضح الجدول رقم (29/2/3) والشكل رقم (28/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

جدول رقم (29/2/3)

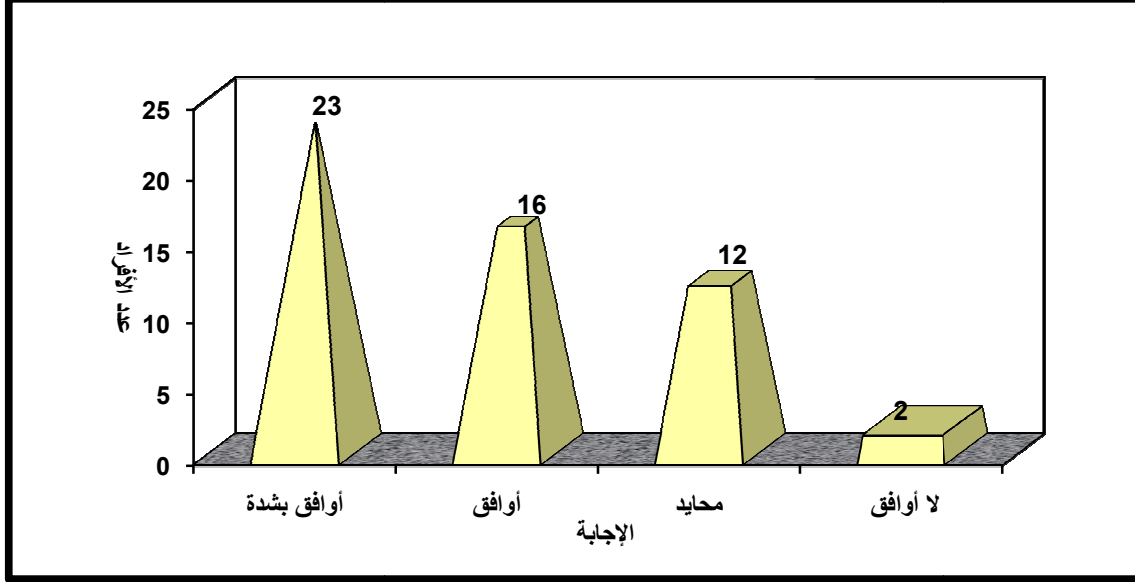
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
43.4%	23	أوافق بشدة
30.2%	16	أوافق
22.6%	12	محايد
3.8%	2	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (28/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (29/2/3) والشكل رقم (28/2/3) أن (23) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (43.4%) وافقوا بشدة على أن برامج المراجعة للشركات تتضمن فحص نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر المراجعة، كما وافق (16) فرداً وبنسبة (30.2%) على ذلك، وكان هناك (12) فرداً وبنسبة (22.6%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك.

العبارة الرابعة: تأخذ الرقابة الداخلية حيزاً كبيراً من إهتمام المراجعين الخارجيين.

يوضح الجدول رقم (30/2/3) والشكل رقم (29/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

جدول رقم (30/2/3)

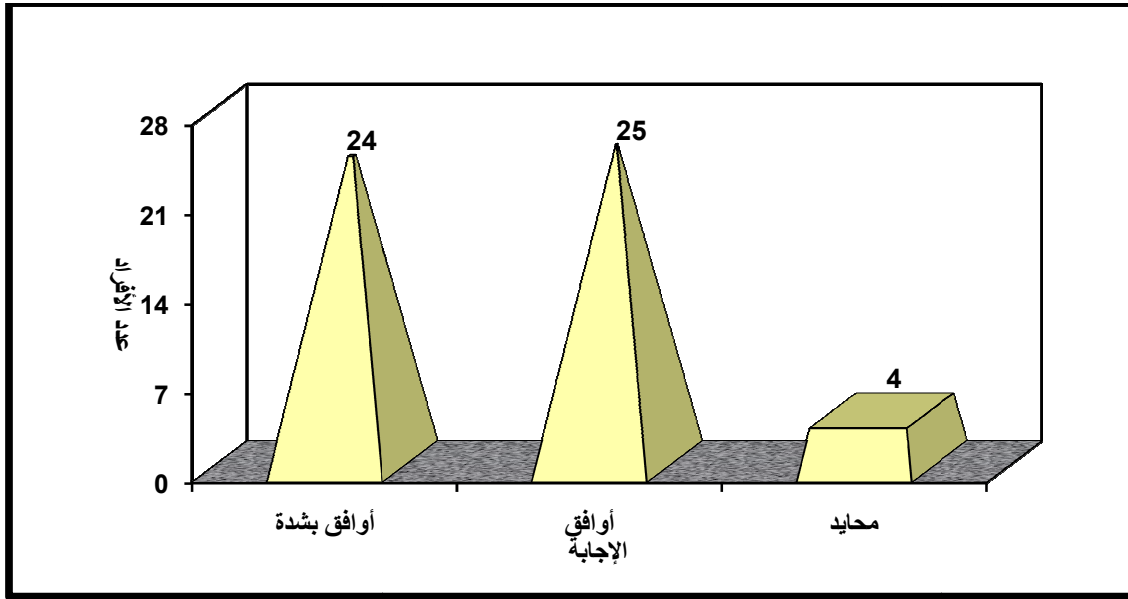
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%45.3	24	أوافق بشدة
%47.2	25	أوافق
%7.5	4	محايد
%100.0	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (29/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (30/2/3) والشكل رقم (29/2/3) أن (25) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (47.2%) وافقوا على أن الرقابة الداخلية تأخذ حيزاً كبيراً من إهتمام المراجعين الخارجيين، كما وافق بشدة (24) فرداً وبنسبة (45.3%) على ذلك، وكان هنالك (4) أفراد وبنسبة (7.5%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة الخامسة: تهتم مكاتب المراجعة بالإطلاع على التطورات الحديثة في معايير وإرشادات المراجعة الفنية والمهنية وعقد بعض الدورات للمراجعين.

يوضح الجدول رقم (31/2/3) والشكل رقم (30/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (31/2/3)

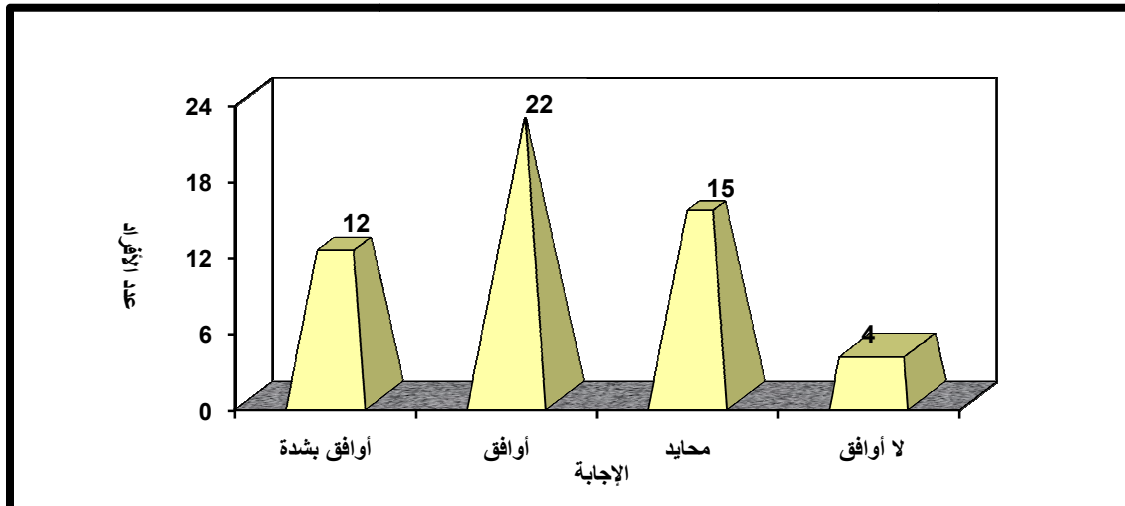
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
22.6%	12	أوافق بشدة
41.5%	22	أوافق
28.3%	15	محايد
7.5%	4	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (30/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (31/2/3) والشكل رقم (30/2/3) أن (22) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (41.5%) وافقوا على أن مكاتب المراجعة تهتم بالإطلاع على التطورات الحديثة في معايير وإرشادات المراجعة الفنية والمهنية وعقد بعض الدورات للمراجعين، وكان هنالك (15) فرداً وبنسبة (28.3%) محايدين بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (12) فرداً وبنسبة (22.6%) على ذلك، بينما لم يوافق (4) أفراد بنسبة (7.5%) على ذلك. العبارة السادسة: تهتم مكاتب المراجعة في السودان بدراسة المخاطر المصاحبة للتعديل قبل قبوله أو الإستمرار معه.

يوضح الجدول رقم (32/2/3) والشكل رقم (31/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة.

جدول رقم (32/2/3)

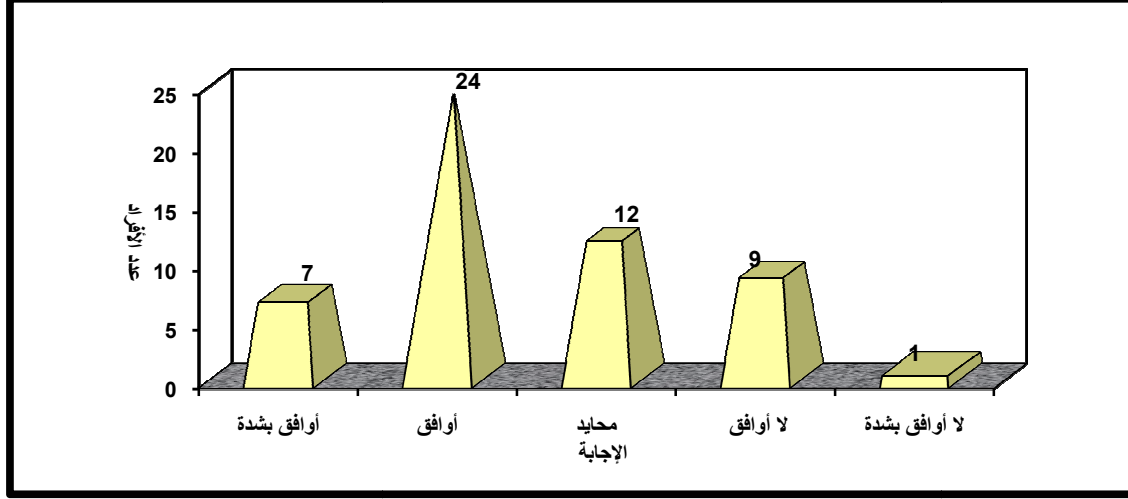
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
13.2%	7	أوافق بشدة
45.3%	24	أوافق
22.6%	12	محايد
17.0%	9	لا أوافق
1.9%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (31/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (32/2/3) والشكل رقم (31/2/3) أن (24) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.3%) وافقوا على أن مكاتب المراجعة في السودان تهتم بدراسة المخاطر المصاحبة للتعامل قبل قبوله أو الإستمرار معه، وكان هنالك (12) فرداً وبنسبة (22.6%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (9) أفراد بنسبة (17.0%) على ذلك، بينما وافق بشدة (7) أفراد وبنسبة (13.2%) على ذلك، بينما لم يوافق بشدة فرداً واحداً بنسبة (1.9%) على ذلك.

العبارة السابعة: تساهم أساليب المراجعة الحديثة في تحقيق وتفعيل سياسات مكاتب المراجعة.

يوضح الجدول رقم (33/2/3) والشكل رقم (32/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة.

جدول رقم (33/2/3)

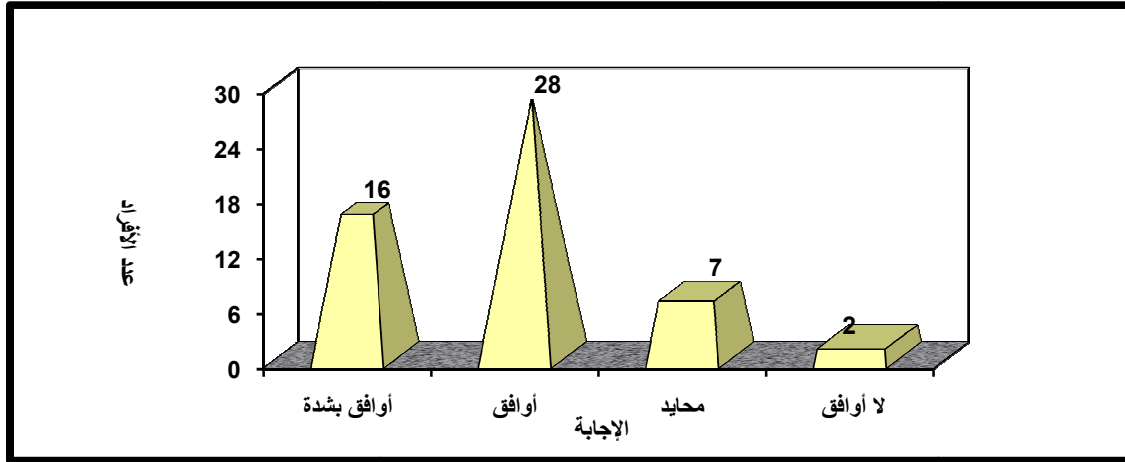
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
30.2%	16	أوافق بشدة
52.8%	28	أوافق
13.2%	7	محايد
3.8%	2	لا أوافق
100.0%	53	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (32/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (33/2/3) والشكل رقم (32/2/3) أن (28) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (52.8%) وافقوا على أن أساليب المراجعة الحديثة تساهم في تحقيق وتفعيل سياسات مكاتب المراجعة، كما وافق بشدة (16) فرداً وبنسبة (30.2%) على ذلك، وكان هنالك (7) أفراد وبنسبة (13.2%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (3.8%) على ذلك.

المبحث الثالث اختبار صحة الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص أثر كفاءة الرقابة الداخلية في التقليل من مخاطر المراجعة الخارجية بالتطبيق على مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" الرقابة الداخلية تؤثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية ". وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	يعتبر إنشاء رقابة داخلية من أولويات مجلس الإدارة لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية ومتابعتها	4	موافق
2	تعمل الرقابة الداخلية لضبط العمل اليومي وتقسيم العمل بين العاملين	4	موافق
3	تقوم الرقابة الداخلية بتحميل كل من يعمل داخل الشركة مسؤولياته كاملة	4	موافق
4	يتضمن هيكل الرقابة الداخلية ثلاث عناصر هي: نظام محاسبي وإجراءات الرقابة وبيئة الرقابة	4	موافق
5	يقترح مهنياً أن يتسع نطاق هيكل الرقابة الداخلية يشمل بيئة المراجعة، خطر المراجعة، توصيل المعلومات، أنشطة الرقابة، المتابعة المستمرة	4	موافق
6	يعتبر تقدير خطر الرقابة احتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية	4	موافق
7	تعمل الرقابة الداخلية على منع الأخطاء والتلاعب في السجلات المحاسبية	4	موافق
	جميع العبارات	4	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

يتبين من الجدول رقم (1/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن إنشاء رقابة داخلية يعتبر من أولويات مجلس الإدارة لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة ومتابعتها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الرقابة الداخلية تعمل لضبط العمل اليومي وتقسيم العمل بين العاملين.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الرقابة الداخلية تقوم بتحميل كل من يعمل داخل الشركة مسؤولياته كاملة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن ثلاث عناصر هي: نظام محاسبي وإجراءات الرقابة وبيئة الرقابة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه يقترح مهنيًا أن يتسع نطاق هيكل الرقابة الداخلية يشمل بيئة المراجعة، خطر المراجعة، توصيل المعلومات، أنشطة الرقابة، المتابعة المستمرة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تقدير خطر الرقابة يعتبر احتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الرقابة الداخلية تعمل على منع الأخطاء والتلاعب في السجلات المحاسبية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (13/2/3) إلى رقم (19/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (2/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (2/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	يعتبر إنشاء رقابة داخلية من أولويات مجلس الإدارة لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة ومتابعتها	2	13.62
2	تعمل الرقابة الداخلية لضبط العمل اليومي وتقسيم العمل بين العاملين	3	27.23
3	تقوم الرقابة الداخلية بتحميل كل من يعمل داخل الشركة مسؤولياته كاملة	3	25.11

28.28	3	يتضمن هيكل الرقابة الداخلية ثلاث عناصر هي : نظام محاسبي وإجراءات الرقابة وبيئة الرقابة	4
45.21	4	يقترح مهنياً أن يتسع نطاق هيكل الرقابة الداخلية يشمل بيئة المراجعة، خطر المراجعة، توصيل المعلومات، أنشطة الرقابة، المتابعة المستمرة	5
20.43	3	يعتبر تقدير خطر الرقابة احتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية	6
31.00	3	تعمل الرقابة الداخلية على منع الأخطاء والتلاعب في السجلات المحاسبية	7

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (13.62) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن إنشاء رقابة داخلية يعتبر من أولويات مجلس الإدارة لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية ومتابعتها.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (27.23) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات

- دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الرقابة الداخلية تعمل لضبط العمل اليومي وتقسيم العمل بين العاملين.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (25.11) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الرقابة الداخلية تقوم بتحصيل كل من يعمل داخل الشركة مسؤولياته كاملة.
 - بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (28.28) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (16/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن هيكل الرقابة الداخلية يتضمن ثلاث عناصر هي : نظام محاسبي وإجراءات الرقابة وبيئة الرقابة.
 - بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (45.21) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (17/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه يقترح مهنياً أن يتسع نطاق هيكل الرقابة الداخلية يشمل بيئة المراجعة، خطر المراجعة، توصيل المعلومات، أنشطة الرقابة، المتابعة المستمرة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (20.43) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تقدير خطر الرقابة يعتبر احتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (31.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الرقابة الداخلية تعمل على منع الأخطاء والتلاعب في السجلات المحاسبية.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (7) عبارات وعلى كل منها هناك (53) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (371) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أدناه:

جدول رقم (3/3/3)

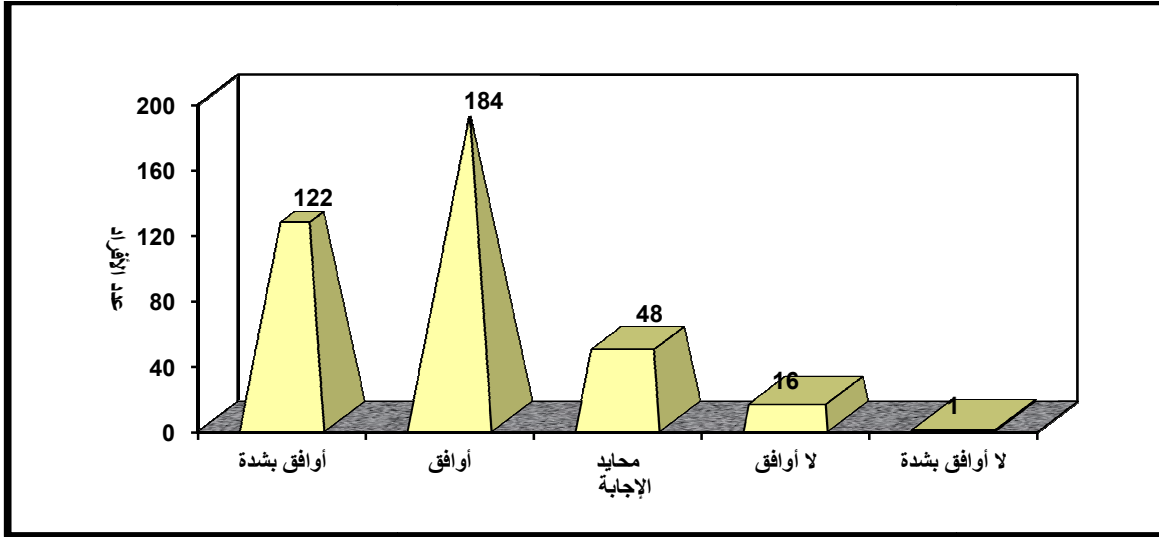
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
32.9%	122	أوافق بشدة
49.6%	184	أوافق
12.9%	48	محايد
4.3%	16	لا أوافق
0.3%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	371	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (1/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (184) إجابة وبنسبة (49.6%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و(122) إجابة وبنسبة (32.9%) موافقة بشدة، و(48) إجابة وبنسبة (12.9%) محايدة، و(16) لا أوافق وبنسبة (4.3%) لا أوافق بشدة و(1) لا أوافق بشدة وبنسبة (0.3%).

و(16) إجابة وبنسبة (4.3%) غير موافقة، وإجابة واحدة وبنسبة (0.3%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (320.39) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " الرقابة الداخلية تؤثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية " قد تحققت.

2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" كفاءة الرقابة الداخلية بالشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات تؤثر في الدقة المبنية على اسس علمية سليمة ".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تحرص الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات على وجود رقابة داخلية فعالة لضمان تحقيق الأهداف	4	موافق
2	يتبع المدراء التنفيذيين للشركات أسلوباً علمياً دقيقاً لمتابعة تنفيذ المهام	4	موافق
3	تتضمن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات نظم رقابية علمية حديثة ومتطورة	4	موافق
4	تقوم الشركات بإستخدام أحدث الطرق الإدارية والمالية والتشغيلية لضمان كفاءة الرقابة الداخلية	4	موافق
5	تأخذ الرقابة الداخلية داخل الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات إهتماماً خاصاً	4	موافق
6	تقوم الشركات بتطوير الموظفين وفقاً للمتغيرات الحديثة للرقابة الداخلية	3	محايد
7	ينبغي على المراجع أن يقوم بتطوير نفسه وفقاً للمتغيرات الحديثة في مهنة المراجعة	5	موافق بشدة
	جميع العبارات	4	موافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

يتبين من الجدول رقم (4/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تحرص على وجود رقابة داخلية فعالة لضمان تحقيق الأهداف.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المدراء التنفيذيين للشركات يتبعون أسلوباً علمياً دقيقاً لمتابعة تنفيذ المهام.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تتضمن نظم رقابية علمية حديثة ومتطورة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الشركات تقوم بإستخدام أحدث الطرق الإدارية والمالية والتشغيلية لضمان كفاءة الرقابة الداخلية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الرقابة الداخلية داخل الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تأخذ إهتماماً خاصاً.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدين على أن الشركات تقوم بتطوير الموظفين وفقاً للمتغيرات الحديثة للرقابة الداخلية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أنه ينبغي على المراجع أن يقوم بتطوير نفسه وفقاً للمتغيرات الحديثة في مهنة المراجعة.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (20/2/3) إلى رقم (26/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (5/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (5/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تحرص الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات على وجود رقابة داخلية فعالة لضمان تحقيق الأهداف	3	27.38
2	يتبع المدراء التنفيذيين للشركات أسلوباً علمياً دقيقاً لمتابعة تنفيذ المهام	4	36.53
3	تتضمن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات نظم رقابية علمية حديثة ومتطورة	3	10.77
4	تقوم الشركات باستخدام أحدث الطرق الإدارية والمالية والتشغيلية لضمان كفاءة الرقابة الداخلية	3	11.08
5	تأخذ الرقابة الداخلية داخل الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات إهتماماً خاصاً	3	15.15

5.34	3	تقوم الشركات بتطوير الموظفين وفقاً للمتغيرات الحديثة للرقابة الداخلية	6
41.47	2	ينبغي على المراجع أن يقوم بتطوير نفسه وفقاً للمتغيرات الحديثة في مهنة المراجعة	7

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (27.38) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تحرص على وجود رقابة داخلية فعالة لضمان تحقيق الأهداف.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (36.53) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (21/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن المدراء التنفيذيين للشركات يتبعون أسلوباً علمياً دقيقاً لمتابعة تنفيذ المهام.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (10.77) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.82)، واعتماداً

على ما ورد في الجدول رقم (22/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تتضمن نظم رقابية علمية حديثة ومتطورة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (11.08) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.82)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (23/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الشركات تقوم باستخدام أحدث الطرق الإدارية والمالية والتشغيلية لضمان كفاءة الرقابة الداخلية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (15.15) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (24/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح المحايدين على أن الرقابة الداخلية داخل الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تأخذ إهتماماً خاصاً.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (5.34) وهذه القيمة أصغر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.82)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (25/2/3)، فإن ذلك يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة على أن الشركات تقوم بتطوير الموظفين وفقاً للمتغيرات الحديثة للرقابة الداخلية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (41.47) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (26/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أنه ينبغي على المراجع أن يقوم بتطوير نفسه وفقاً للمتغيرات الحديثة في مهنة المراجعة. مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لأغلبية العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (7) عبارة وعلى كل منها هناك (53) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (371) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أدناه:

جدول رقم (6/3/3)

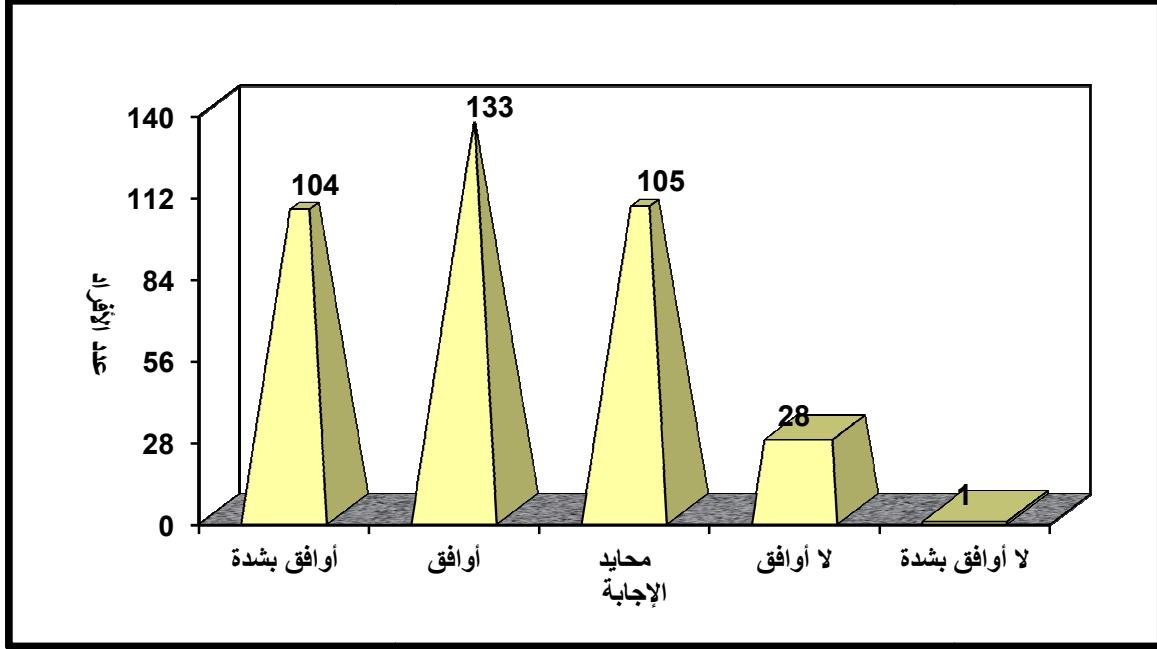
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
28.0%	104	أوافق بشدة
35.8%	133	أوافق
28.3%	105	محايد
7.5%	28	لا أوافق
0.3%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	371	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (2/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (133) إجابة وبنسبة (35.8%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و(105) إجابة وبنسبة (28.3%) محايدة، و(104) إجابة وبنسبة (28.0%) موافقة بشدة، و(28) إجابة وبنسبة (7.5%) غير موافقة، وإجابة واحدة وبنسبة (0.3%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (172.32) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالغلة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (6/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " كفاءة الرقابة الداخلية بالشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات تؤثر في الدقة المبنية على اسس علمية سليمة " قد تحققت.

3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" وجود رقابة داخلية فعالة تؤثر في مخاطر المراجعة " .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (7/3/3)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	يحرص المراجعين الخارجيين على وجود رقابة داخلية فعالة داخل الشركات لضمان دقة البيانات	4	موافق
2	يعمل ديوان المرجعة القومى ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة على إعطاء إهتماما خاصا بالرقابة الداخلية عند تكليفهم بمراجعة الشركات	4	موافق
3	تتضمن برامج المراجعة للشركات فحص نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر المراجعة	4	موافق
4	تأخذ الرقابة الداخلية حيزاً كبيراً من إهتمام المراجعين الخارجيين	4	موافق

موافق	4	تهتم مكاتب المراجعة بالإطلاع على التطورات الحديثة في معايير وإرشادات المراجعة الفنية والمهنية وعقد بعض الدورات للمراجعين	5
موافق	4	تهتم مكاتب المراجعة في السودان بدراسة المخاطر المصاحبة للعمل قبل قبوله أو الإستمرار معه	6
موافق	4	تساهم أساليب المراجعة الحديثة في تحقيق وتفعيل سياسات مكاتب المراجعة	7
موافق	4	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

يتبين من الجدول رقم (7/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعين الخارجيين يحرصون على وجود رقابة داخلية فعالة داخل الشركات لضمان دقة البيانات.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ديوان المرجعة القومى ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة يعملون على إعطاء إهتماما خاصا بالرقابة الداخلية عند تكليفهم بمراجعة الشركات.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن برامج المراجعة للشركات تتضمن فحص نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر المراجعة.

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الرقابة الداخلية تأخذ حيزاً كبيراً من إهتمام المراجعين الخارجيين.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن مكاتب المراجعة تهتم بالإطلاع على التطورات الحديثة فى معايير وإرشادات المراجعة الفنية والمهنية وعقد بعض الدورات للمراجعين.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن مكاتب المراجعة فى السودان تهتم بدراسة المخاطر المصاحبة للعميل قبل قبوله أو الإستمرار معه.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن أساليب المراجعة الحديثة تساهم فى تحقيق وتفعيل سياسات مكاتب المراجعة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد فى الجداول من رقم (27/2/3) إلى رقم (33/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (8/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (8/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	يحرص المراجعين الخارجيين على وجود رقابة داخلية فعالة داخل الشركات لضمان دقة البيانات	2	17.25
2	يعمل ديوان المرجعة القومي ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة على إعطاء إهتماما خاصا بالرقابة الداخلية عند تكليفهم بمراجعة الشركات	3	8.81
3	تتضمن برامج المراجعة للشركات فحص نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر المراجعة	3	17.42
4	تأخذ الرقابة الداخلية حيزاً كبيراً من إهتمام المراجعين الخارجيين	2	15.89
5	تهتم مكاتب المراجعة بالإطلاع على التطورات الحديثة فى معايير وإرشادات المراجعة الفنية والمهنية وعقد بعض الدورات للمراجعين	3	12.58
6	تهتم مكاتب المراجعة فى السودان بدراسة المخاطر المصاحبة للعميل قبل قبوله أو الإستمرار معه	4	27.28
7	تساهم أساليب المراجعة الحديثة فى تحقيق وتفعيل سياسات مكاتب المراجعة	3	29.49

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (17.25) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (27/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن المراجعين الخارجيين يحرصون على وجود رقابة داخلية فعالة داخل الشركات لضمان دقة البيانات.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (8.81) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.82)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (28/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن ديوان المرجعة القومية ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة يعملون على إعطاء إهتماماً خاصاً بالرقابة الداخلية عند تكليفهم بمراجعة الشركات.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (17.42) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (29/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن برامج المراجعة للشركات تتضمن فحص نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر المراجعة.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (15.89) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (30/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الرقابة الداخلية تأخذ حيزاً كبيراً من إهتمام المراجعين الخارج.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (12.58) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (31/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن مكاتب المراجعة تهتم بالإطلاع على التطورات الحديثة في معايير وإرشادات المراجعة الفنية والمهنية وعقد بعض الدورات للمراجعين.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (27.28) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (32/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن مكاتب المراجعة في السودان تهتم بدراسة المخاطر المصاحبة للعميل قبل قبوله أو الإستمرار معه.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (29.49) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع

كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (33/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن أساليب المراجعة الحديثة تساهم في تحقيق وتفعيل سياسات مكاتب المراجعة. مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (7) عبارات وعلى كل منها هناك (53) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (371) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أدناه:

جدول رقم (9/3/3)

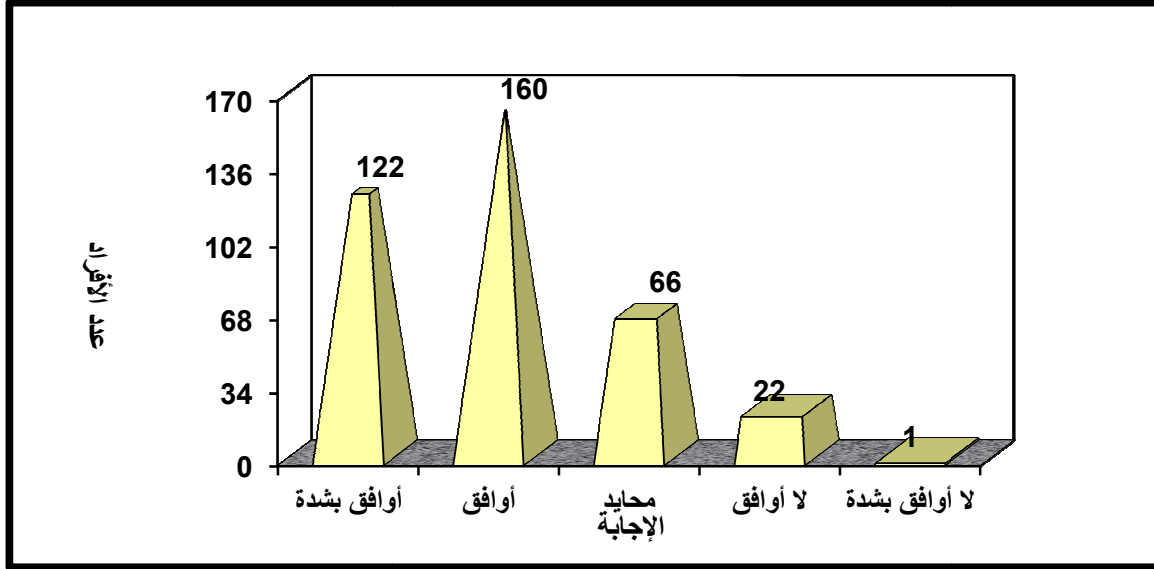
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
32.9%	122	أوافق بشدة
43.1%	160	أوافق
17.8%	66	محايد
5.9%	22	لا أوافق
0.3%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	371	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (3/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (160) إجابة وبنسبة (43.1%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و(122) إجابة وبنسبة (32.9%) موافقة بشدة، و(66) إجابة وبنسبة (17.8%) محايدة، و(22) إجابة وبنسبة (5.9%) غير موافقة، وإجابة واحدة وبنسبة (0.3%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (239.85) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " وجود رقابة داخلية فعالة تؤثر في مخاطر المراجعة " قد تحققت.

ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الخمس بالجدول (10/3/3) والشكل (4/3/3) أدناه:

الجدول (10/3/3)

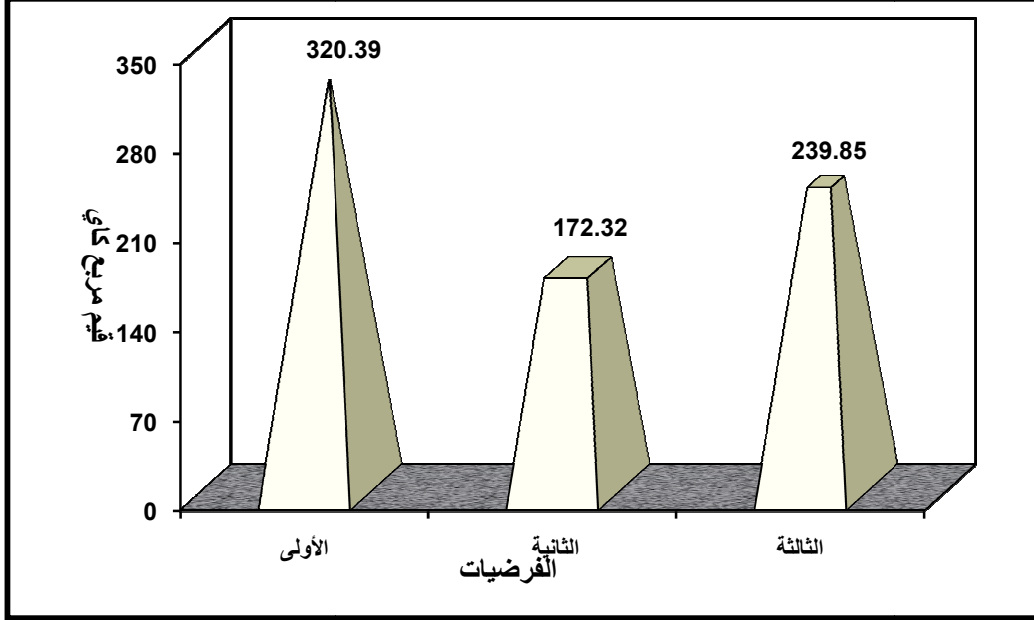
ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	قيمة مربع كاي
1	الرقابة الداخلية تؤثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية	320.39
2	كفاءة الرقابة الداخلية بالشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات تؤثر في الدقة المبنية على اسس علمية سليمة	172.32
3	وجود رقابة داخلية فعالة تؤثر في مخاطر المراجعة	239.85

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2015م

الشكل (4/3/3)

ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول (10/3/3) والشكل (4/3/3) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الأولى تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (320.39)، يليها تحقق الفرضية الثالثة بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (239.85)، وأخيراً تحقق الفرضية الثانية بالمرتبة الثالثة اعتماداً على ثالث أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (172.32).

الغائمة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: - النتائج

بعد عرض الجانب النظري والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. وجود الحاجة الى تطبيق الرقابة الداخلية الفعالة في الشركات والمشروعات في السودان، نتيجة لما تحققة من نتائج ذات جودة عالية ولتعزيز الثقة والمصداقية فى القوائم المالية.
2. أثبتت النتائج ان تطبيق الرقابة الداخلية تؤثر في إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب فى السجلات المحاسبية.
3. أثبتت النتائج أن تطبيق مبادئ ومتطلبات كفاءة الرقابة الداخلية بالشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات تؤثر فى الدقة المبنية على أسس علمية سليمة.
4. وجود تأثير جوهري فى تطبيق الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة الخارجية.
5. هنالك تأثير معنوي لتطبيق الرقابة الداخلية على العاملين فى الشركات وكذلك الجهات التى لها إرتباط مباشر وغير مباشر.
6. أثبتت النتائج أن هنالك اختلاف فى إهتمام مكاتب المراجعة بالإطلاع على التطورات الحديثة فى معايير وارشادات المراجعة الفنية والمهنية.
7. تطبيق الرقابة الداخلية داخل الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات تاخذ اهتماماً خاصاً.
8. أثبتت النتائج أن تقدير خطر الرقابة الداخلية احتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية فى إكتشاف الأخطاء الجوهرية.

ثانياً :- التوصيات

بناءً على النتائج التي توصل إليها الباحث في هذه الدراسة، يقترح الباحث عدداً من التوصيات وذلك على النحو التالي:

1. ضرورة الإهتمام بنشر ثقافة الرقابة الداخلية في كل المؤسسات والشركات الخاصة والعامة وتوفير المعينات لذلك.

2. الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة من قبل الجهات الرسمية والنهوض بها المستوى اللائق بها والإهتمام بالمراجعين القانونيين ورفع مستواهم العلمي والمهني لكي يتحملوا مسؤولياتهم المهنية أمام المجتمع والمهنة.

3. ضرورة قيام الأطراف المشرفة على مهنة المراجعة بعقد دورات وندوات حول أهمية تطبيق الرقابة الداخلية في الشركات وتأثير ذلك على تحسين أداء المراجعة الخارجية وتطويرها.

4. قيام مكاتب المراجعة في جمهورية السودان بإتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان معرفة جميع العاملين فيها بسياساته وإجراءاتها فيما يتعلق بتطبيق الرقابة الداخلية.

5. قيام الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بإعادة النظر في القوانين والتشريعات التي تخص تطبيق الرقابة الداخلية.

6. قيام الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة باستقطاب مجموعة من الكوادر البشرية المتخصصة في مجال الرقابة الداخلية والاستفادة منها في مجال التدريب.

7. قيام مكاتب المراجعة بإنشاء أقسام لإدارة الرقابة الداخلية لتجويد الأداء داخل الشركات.

8. قيام الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بإجراء مسح تنظيمي لمستوى التزام الشركات بتطبيق الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع والمصادر

القران الكريم

اولا / الكتب :

1. إبراهيم، القياس والتنبؤ في الإقتصاد مدخل لدراسة الإقتصاد القياسي (القاهرة: دار النهضة العربية، 1978م).
2. د/ أحمد حامد حجاج، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات (الرياض: دار المريخ للنشر، سنة 1998م).
3. د/ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث (عمان: إدارة الصفاء للنشر، 1999م).
4. د/أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000م).
5. د/أحمد عبد المولى الصباغ، تأثير الخطر الكامن في منشآت الأعمال محل المراجعة على خطر المراجعة النهائي (طرابلس - ليبيا - غربان: كلية المحاسبة - الشركة العامة للوراق، 1999م).
6. د/أحمد عبد المولى، الإتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية (مصر، دار الثقافة العربية، 2000م).
7. د/ أحمد عياد سرحان، تحليل الإنحدار والإرتباط في المجالات الإقتصادية (القاهرة، مكتبة عين شمس، 1970م).
8. أحمد محمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).
9. د/أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، (الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة 1992م).
10. إدريس الشتيوى، المراجعة معايير وإجراءات (الجماهيرية/ طرابلس: دار النشر، 1985م).

11. إدريس عبد السلام شتوي، المراجعة معايير واجراءات (ليبيا: الجماهيرية للطباعة والنشر والتوزيع، 1999م).
12. د/ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام الهيكل الكمي وخطة دعم القرار (القاهرة: دار النهضة العربية، 1998م).
13. د/ توفيق الطويل، أسس الفلسفة (القاهرة: كلية النهضة، 1958م).
14. جلال الدين مطوع، تحسين بهجات الشاذلي، دراسات تطبيقية في المراجعة (القاهرة : ن، 1993م).
15. د/ حسن القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية (عمان: مؤسسة الورق والنشر، 1999م).
16. حسن عبيد، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م).
17. د/ خالد أمين عبد الله، علم التدقيق في الحسابات (عمان: دار للنشر، 2000م).
18. د/ سناء محمد بدران، الإتجاهات الحديثة للمراجعة (مصر: الدار الجامعية 2000م).
19. السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002م).
20. د/ عاصم مرعي، قواعد المحاسبة الدولية (بيروت: دار الملايين، 1987م).
21. عبد الفتاح الصحن، د/ محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، (الإسكندرية: الدار الجامعية 1986م).
22. د/ عبد الفتاح الصحن، الرقابة ومراجعة الحسابات (مصر: مؤسسة الشباب، 1988م).

23. د/ عبد الفتاح الصحن، المراجعة بين النظرية والتطبيق (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998م).
24. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة 1980م).
25. عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أصول المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع 2000م).
26. د/ عبد الفتاح علي، المراجعة العامة (مصر: دار الكتب العلمية: 1993م).
27. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م).
28. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005-2006م).
29. د/ عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات (مصر: الدار الجامعية، 2003م).
30. عصام الدين محمد متولي، دراسات في الإتجاهات المعاصرة في المراجعة، (الخرطوم: مطبعة جامعة أم درمان الإسلامية، 2002م).
31. د/ عصام الدين محمد متولي، كلية العلوم الإدارية (جامعة أم درمان الإسلامية).
32. على إبراهيم طلبة، مراجعة الجودة - أداة إدارية من وجهة نظر محاسبية (القاهرة، دن، 1998م).
33. د/ فاروق البنتي، الأسس العامة للإحصاء الوصفي (دار الجماهيرية - مالطة، 1988م).

34. الفين اريتز وجيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الوسيطى، المراجعة مدخل متكامل (الرياض: دار المريخ، 2002م).
35. د/ كمال الدين سعيد، نظم المعلومات المحاسبية (السعودية: دار المريخ، 1989م).
36. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سريان، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة (الإسكندرية: الدار الجامعة، 2001م).
37. د/ متولى محمد الجمل، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي (مصر: دار النهضة، 1979م).
38. د/ محمد سامي محمد، أثر المدخل السلوكي على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية (مصر: جامعة طنطا، المكتبة العلمية، 1991م).
39. د/ محمد سمير الصباغ، دراسة فى تطور الفكر المحاسبي (مصر: الدار الجامعية، 1995م).
40. د/ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، المراجعة الداخلي (الاسكندرية: الدار الجامعية 2002م).
41. محمد سمير الصبان، د/عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الإسكندرية: الدار الجامعة، 2002م).
42. محمد سمير الصبان، د/عبد الوهاب نصر على، المراجع الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق (الإسكندرية: الدار الجامعة، 2002م).
43. د/ محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الدار الجامعية، 2000م).
44. د/ منير إبراهيم هنيدي، الإدارة المالية (مصر: دار المريخ، 1998م).
45. د/ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، المحاسبة الدولية (السعودية: إصدار الجمعية السعودية للنشر، 1998م).

46. وليم توماس - امرسون هنائي، المراجعة بين النظرية والتطبيق (السعودية: دار المريخ للنشر، سنة 1989م).

47. وليم توماس وامرسون هنكي، المراجع بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ للنشر 1989م).

ثانياً: الدوريات والرسائل:

1. أحمد أمين أحمد، العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعين الحسابات وجودة عملية المراجعة وقرارات مستخدمي القوائم المالية (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة 2005م).

2. أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني 2000م).

3. أحمد حلمي جمعة، مظهر إبراهيم عبد الله، تقييم إعادة هيكلة المعايير الدولية لخدمات مهنة المحاسبة من منظور الحدود الشاملة (قناة السويس، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الثاني، 2007م).

4. أحمد عبد المولى الصباغ، إستخدام أسلوب الفحص بواسطة النظر للرقابة - جودة عمليات المراجع وإمكانية تطبيقها في البيئة المصرية: (القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف، 2003م).

5. إستخدام البرمجة الخطية - مجلة المحاسبة والإدارة - إستخدام البرمجة الخطية العدد 31- 1984م.

6. د/ أمين السيد لطفي، تأثير ظروف المخاطر في تخطيط وتأدية عملية المراجعة - مجلة الدراسات، العدد 2.

7. د/جلال الدين الشافعي، أساليب التحليل الكمي مجلة التكاليف - العدد 3 أكتوبر 78.

8. د/ جلال مطاوع ابراهيم، استخدام نظرية الحسابات في التخطيط لعملية المراجعة وتقييم أخطار المراجعة، مجلة التكاليف العدد 1،2، القاهرة - الجمعية العربية للتكاليف يناير ومايو 87.
9. د/ جوزاق تى . وبليلس، أخبار هيئة المحاسبة، العدد 31 يناير 2002م.
10. د/ السيد أحمد إسماعيل السقا، استخدام أساليب بحوث العمليات فى تطوير وتخطيط ورقابة العمليات للمراجعة مع دراسة تطبيقية (رسالة دكتوراة) 1987م.
11. طلعت عبد العظيم متولي، مجلة المحاسبة، العدد العشرون 1999م.
12. د/ عاصم مرعى، أدلة التدقيق الدولية سبتمبر 1980م.
13. د/عباس أحمد رضوان، نحو نموذج مقترح لتوسيع خدمات عملية المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية العدد 4 جامعة المنصورة كلية التجارة 87.
14. علي إبراهيم طلبة، التكيف العلمي والمهني لحيادية مراقب الحسابات الذي يقدم خدمات المراجعة الداخلية، دراسة تحليلية لواقع مهنة المراجعة في سلطنة عمان، (مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارى، العدد65، 1998م).
15. علي إبراهيم طلبة، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الإدارى، العدد69، يونيو 1996م).
16. على على السيد أحمد، رسالة دكتوراة، جامعة قناة السويس كلية التجارة بورسعيد 93.
17. د/ فاروق مكاوي، المحاسبة العدد 15 نوفمبر 1997م.
18. لجنة معايير المراجعة بالهيئة السعودية للمحاسبة، لا يجب الإعتماد على تقرير المراجع الخارجى في حال وجود قصور فى أمور محاسبية على القوائم المالية (الرياض، جريدة الرياض الإقتصادي، العدد 12621، 10يناير 2003م).

19. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة(عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998م).
20. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، (عمان: مطابع الشمس، 2001م).
21. محفوظ عبد الحافظ محمد البدرى، أثر تكامل هيئة المراجعة على تحقيق مسؤولية المراجع الخارجي (بورسعيد: جامعة بور سعيد، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2000م).
22. محمد بهاء الدين إبراهيم، مدخل سلوكي مقترح لزيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية (القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، رسالة ماجستير منشورة، مجلة الدراسة والبحوث العلمية، العدد الثاني، 2003م).
23. محمد بهاء الدين إبراهيم، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، بالتطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، رسالة دكتوراة منشورة، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني، 2008م).
24. محمد حسين محمد زكي، تأثير المتغيرات البيئية على الأداء المهني لمراجع الحسابات (القاهرة: جامع عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2001م).
25. د/ محمد عبد الرحمن العادي، إطار مقترح لقياس أخطار المراجعة الاختيارية بالعينات الإحصائية، مجلة المال والتجارة العدد 184 اغسطس 84.
26. د/ محمد عبد المولى الصباغ، إستخدام أساليب التحليل الاحصائي في ترشيد الحكم الشخصي (دراسة دكتوراة).
27. محمد على حمادة، مجلة تصدر عن جامعة المنصورة، العدد الأول، المجلد الثاني.

28. د/ محمد محمد عيد، البحوث المحاسبية - المجلد الثاني العدد الأول 1998م.
29. د/ محمد يوسف، تطور مفهوم الأهمية النسبية في المحاسبة والمراجعة، مجلة التجارة والتمويل العدد الثاني 1988.
30. ناجى نجيب يوسف، المفهوم العلمي للمراجعة، رسالة دكتوراة، جامعة الزقازيق كلية التجارة 85.
31. د/ نجيب الجندى، نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية، مجلة التجارة والتمويل العدد الثاني 1986م.
32. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة المالية (الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، يناير 1999م).
33. د/ وجدى حامد، البحوث المحاسبية المجلد الأول العدد الثالث 1997م.
34. وليم صيام، العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة، دراسة مهنية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (الكويت: جامعة الكويت، المجلة العربية للعلوم الإدارية، العدد التاسع، 2000م).

ثالثاً : المراجع باللغة الانجليزية:

A . BOOKS

1. A.Arens, A.Alvin .et al “ Aaditing :An Integratad Approaeh “ 7th edition, Hall International Inc , London .1997
2. Jack C.Ro bertson , “Auditing”, Burr Ridge: Irwin ,Inc,1993
3. Wooif, Emile,” Auditing Today “,Fifih Edition ,prentice Hall ,New york. USA .1994

B. penodicals.

1. Chan, Charles ,et ,al ,Howis Audit Quality pereieved Dg .Big 5 and Local .Auditors in China Apreliminary Invest ligation Internatioial Jonrnal of Auditing Vol .5.No.2.July .2001
2. De Angelo, Auditor Size and Audit Quality: Lournal of Accounting and Economics (3):1981

الملاحق

الاستبانة

المحكمين

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

السيد /.....المحترم

السلم عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع / إستمارة إستبانة

يقوم الباحث بإعداد دراسة علمية للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان أثر كفاءة الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة الخارجية بالتطبيق على مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، تهدف الدراسة إلى الإستفادة من كفاءة الرقابة الداخلية في الشركات المحلية والشركات المتعددة الجنسيات في التقليل من مخاطر المراجعة. وقد تم إعداد هذه الإستبانة للتعرف على آراء المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية، بهدف الإستفادة من إجاباتكم على فقراتها بصراحة ودقة لضمان صحة النتائج، علما بأن بيانات الدراسة سرية ولن تستخدم لأغراض البحث العلمي.

ولكم جزيل الشكر والتقدير على تعاونكم

الباحث/ أنس القاسم فضل الله محمد

هاتف / 0915018230

أولاً : البيانات الشخصية

أرجو التكرم بوضع إشارة {✓} في مربع الإجابة التي تراها مناسبة

1/العمر

- أ- أقل من 25 سنة ب- 25 وأقل من 35 سنة
- ج- 35 وأقل من 45 سنة د- 45 وأقل من 65 سنة
- هـ- أكثر من 65 سنة

2/ المؤهل العلمي

- أ- بكالوريوس ب- دبلوم عالي
- ج - ماجستير د- دكتوراه
- هـ - أخرى

3/ التخصص العلمي

- أ- محاسبة وتمويل ب- إدارة أعمال
- ج- اقتصاد د- دراسات مالية ومصرفية
- هـ- أخرى

4/ المؤهل المهني

- أ - زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
- ب- زمالة المحاسبين القانونيين العربية
- ج - زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
- د - زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
- هـ- لا يوجد
- و - أخرى

5/ سنوات الخبرة

- أ- أقل من 5 سنوات
- ب- 5 وأقل من 10 سنة
- ج- 10 وأقل من 15 سنة
- د- 15 وأقل من 20 سنة
- هـ- أكثر من 20 سنة
- 6/ المستوى الوظيفي في مكتب

- أ- مراجع قانوني
- ب- مدير مراجعة
- ج - مساعد مدير مراجعة
- د- مراجع
- هـ- أخرى.....

ثانيا : البيانات المتعلقة بالمكتب

1/ تاريخ تأسيس المكتب (مباشرته العمل)

- أ- أقل من 5 سنوات
- ب- 5 وأقل من 10 سنوات
- ج- 10 وأقل من 15 سنة
- د- أكثر من 15 سنة
- 2/ عدد العاملين في المكتب

- أ- أقل من 5 مراجعين
- ب- 5- 9 مراجعين
- ج- 10- 15 مراجعاً
- د- أكثر من 15 مراجعاً

3/ عدد المنشآت التي قام المكتب بمراجعتها خلال ثلاثة سنوات الأخيرة

- أ- 1- 5 منشآت
- ب- 6- 9 منشآت
- ج- 10- 15 منشأة
- د- أكثر من 15 منشأة

4/ هل يرتبط المكتب بمكتب مراجعة دولي

- 1- نعم
- 2- لا

إذا كان الإجابة نعم الرجاء ذكر اسم المكتب الذي ترتبط به
(اختياري).....

ثالثاً: عبارات الإستبانة

ضع علامة (✓) في الإجابة التي تراها مناسبة أمام كل عبارة من العبارات التالية:

الفرضية الأولى: الرقابة الداخلية تؤثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية

رقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	يعتبر إنشاء رقابة داخلية من أولويات مجلس الإدارة لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية ومتابعتها					
2.	تعمل الرقابة الداخلية لضبط العمل اليومي وتقسيم العمل بين العاملين					
3.	تقوم الرقابة الداخلية بتحميل كل من يعمل داخل الشركة مسؤولياته كاملة					
4.	يتضمن هيكل الرقابة الداخلية ثلاث عناصر هي: نظام محاسبي و إجراءات الرقابة و بيئة الرقابة					
5.	يقترح مهنياً أن يتسع نطاق هيكل الرقابة الداخلية يشمل بيئة المراجعة، خطر المراجعة، توصيل المعلومات، أنشطة الرقابة، المتابعة المستمرة .					
6.	يعتبر تقدير خطر الرقابة احتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية					
7.	تعمل الرقابة الداخلية على منع الأخطاء والتلاعب في السجلات المحاسبية					

الفرضية الثانية: كفاءة الرقابة الداخلية بالشركات المحلية والشركات المتعدد الجنسيات تؤثر في الدقة
المبنيّة على أسس علمية سليمة

رقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	تحرص الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات على وجود رقابة داخلية فعالة لضمان تحقيق الأهداف					
2.	يتبع المدراء التنفيذيين للشركات أسلوباً علمياً دقيقاً لمتابعة تنفيذ المهام					
3.	تتضمن الشركات المحلية والمتعددة الجنسيات نظم رقابية علمية حديثة ومتطورة					
4.	تقوم الشركات باستخدام أحدث الطرق الإدارية والمالية والتشغيلية لضمان كفاءة الرقابة الداخلية					
5.	تأخذ الرقابة الداخلية داخل الشركات المحلية والمتعدد الجنسيات إهتماماً خاصاً					
6.	تقوم الشركات بتطوير الموظفين وفقاً للمتغيرات الحديثة للرقابة الداخلية					
7.	ينبغي على المراجع أن يقوم بتطوير نفسه وفقاً للمتغيرات الحديثة في مهنة المراجعة					

الفرضية الثالثة:- وجود رقابة داخلية فعالة تؤثر في مخاطر المراجعة

رقم	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1.	يحرص المراجعين الخارجيين على وجود رقابة داخلية فعالة داخل الشركات لضمان دقة البيانات					
2.	يعمل ديوان المراجعة القومي ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة على إعطاء اهتماماً خاصاً بالرقابة الداخلية عند تكليفهم بمراجعة الشركات					
3.	تتضمن برامج المراجعة للشركات فحص نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر المراجعة					
4.	تأخذ الرقابة الداخلية حيزاً كبيراً من إهتمام المراجعين الخارجيين					
5.	تهتم مكاتب المراجعة بالإطلاع على التطورات الحديثة في معايير وإرشادات المراجعة الفنية والمهنية وعقد بعض الدورات للمراجعين					
6.	تهتم مكاتب المراجعة في السودان بدراسة المخاطر المصاحبة للتعديل قبل قبوله أو الاستمرار معه					
7.	تساهم أساليب المراجعة الحديثة في تحقيق وتفعيل سياسات مكاتب المراجعة					

محكمو الاستبانة

- بابكر إبراهيم صديق - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - 0912820295
- زين العابدين يسن بريمه - أكاديمية السودان للعلوم المصرفية - 0912138964
- سهير عوض قنديل - جامعة المشرق - 0912619105
- عادل محمد محمد حسن - جامعة بحري - 0912365470
- أ/ إخلاص سعد محمد - ديون المراجع القومي - 0912150376
- أ/ مبارك العوض محمد - مكتب مبارك العوض وشركاؤه (محاسبون قانونيون) - 0912394171