



مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

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

أثر كفاءة الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة الخارجية

(بالتطبيق على مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم)

أنس القاسم فضل الله محمد و هلال يوسف صالح

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا- كلية الدراسات التجارية

المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة أثر كفاءة الرقابة الداخلية في التقليل من مخاطر المراجعة الخارجية . هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر قيام رقابة داخلية فعالة داخل المنشأة في التقليل من المخاطر الكامنة في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات . اهتمت الدراسة بضرورة التوجه نحو تطبيق الرقابة الداخلية كفلسفة إدارية حديثة تعمل على تطوير وتحسين أداء المشروعات الاقتصادية بشكل عام، وإمكانية الاستفادة من تطبيق هذا المفهوم في التقليل من مخاطر المراجعة. توصلت الدراسة الى النتائج التالية: وجود الحاجة الماسة لدى العاملين لدى الشركات لتطبيق الرقابة الداخلية ، وتأثير الأطراف المعنية بمهنة المراجعة بأهمية تطبيق الرقابة الداخلية لتقليل من مخاطر المراجعة. بناءً على نتائج الدراسة تمت التوصية بالآتي: ضرورة الإهتمام بنشر ثقافة الرقابة الداخلية لدى جميع العاملين في الشركات وإقناعهم بأهمية تطبيق ذلك في سبيل التحسين والتطوير المستمر، وضرورة الإهتمام بالرقابة الداخلية من قبل الجهات الرسمية ، وكذلك ضرورة الإهتمام بالمراجعين القانونيين ورفع مستواهم العلمي والمهني.

ABSTRACT:

The problem of this study lies in examining the effect of efficiency of internal control on reducing risks of external audit. This study aims to identify the impact of having an effective internal control within the firm on minimization of empeded risks on a specific account or a group of transactions. The study emphasizes the importance of applying the internal control as a new managerial philosophy that aims at developing and promoting economic projects in general; besides benefiting from applying this concept on minimizing the risks of auditing. The study findings indicated that companies staff are in dire need for applying internal control; also it points out to the role played by the concerned parties on the application of internal control in order to minimize risks of auditing. Based on that results the study recommended the following: the necessity of giving more attention to spreading culture of internal control to all companies employees and convincing them of the significance of applying this culture for continuous development and improvement. Moreover, the necessity of giving more attention to internal control by all formal bodies, as well as the necessity of taking care of legal auditors and improving their scientific and professional standards.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية ، مخاطر المراجعة الخارجية ، المراجعين القانونيين .

أولاً: الإطار العام للدراسة

المقدمة :

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، وهناك صلة بين أهداف المشروع والمخاطر التي يتعرض لها، وتقسّم مخاطر المراجعة لأنواع حسب نشاط المشروع، لذا تأتي الأهمية النسبية للأهداف ومخاطر المراجعة المرتبطة بها بالنسبة لمراجع الحسابات للتأكيد من أن المشروع ينتج في تحقيق الأهداف المرجوة منه بصورة مرضية.

مشكلة الدراسة:

تبحث الدراسة في أثر كفاءة الرقابة الداخلية على التقليل من مخاطر المراجعة الخارجية وعليه يمكن صياغة التساؤلات التالية:

- 1- هل يؤثر اكتشاف الأخطاء بواسطة الرقابة الداخلية في التقليل من مخاطر المراجعة الخارجية؟
- 2- هل يؤثر وجود رقابة داخلية فعالة داخل المنشأة في التقليل من المخاطر الكامنة في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات مما يقلل من مخاطر المراجعة الخارجية؟

فرضيات الدراسة:

سعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية:

- 1- الرقابة الداخلية تؤثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية مما يقلل من مخاطر المراجعة الخارجية.
- 2- الرقابة الداخلية تؤثر في التقليل من المخاطر الكامنة في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات مما يقلل من مخاطر المراجعة الخارجية.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- التعرف على أثر اكتشاف الأخطاء بواسطة الرقابة الداخلية على التقليل من مخاطر المراجعة الخارجية.
- 2- التعرف على أثر قيام رقابة داخلية فعالة داخل المنشأة في التقليل من المخاطر الكامنة في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات .

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الآتي :

أ- الأهمية العلمية:

تعتبر هذه الدراسة جزء من الأدبيات التي تبحث في دور تفعيل الرقابة الداخلية في التقليل من مخاطر المراجعة الخارجية بالمنشآت.

ب- الأهمية العملية:

تعتبر نتائج الدراسة ذات أهمية للجهات ذات العلاقة بالميدانية التطبيقية مثل الشركات والجهات ذات العلاقة بالمراجعة في الاهتمام بتفعيل الرقابة الداخلية مما يحسن من أداء المراجعة الخارجية وتقليل مخاطرها.

منهجية الدراسة:

تستخدم الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالإعتماد على أداة الاستبانة في جمع البيانات الأولية مما يمكن من الحصول عليها بالبيانات الموثقة من مصادرها المتمثلة في عينة من المراجعين الخارجيين.

حدود الدراسة:

تتخصر حدود الدراسة بالآتي:

الحدود المكانية: عينة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة (بولاية الخرطوم).

الحدود الزمانية: العام 2014م.

الدراسات السابقة:

دراسة: عمار (2001م) :

تمثلت مشكلة الدراسة في كثرة حوادث الإختلاسات والتلاعب بالأموال العامة بجميع الوحدات الإدارية والاقتصادية الحكومية، وتبوعت 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، توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن الرقابة الداخلية علي المال العام أمر لا غنى عنه، والتأكد من حُسن 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 بما يحقق الرقابة الداخلية الشاملة بما فيها رقابة الكفاءة والأداء، ووضع خطة للتدريب المحاسبين والمراجعين.

دراسة: علي (2002م) :

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، 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.

دراسة : ربيع (2004م) :

هدفت الدراسة إلى تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف الليبية، الوقوف على 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 الإلكتروني في تشغيل ومعالجة البيانات أدى إلى تغيير طبيعة ومقومات النظام المحاسبي في المصارف، ويتطلب ذلك ضمان المحافظة على أهداف الرقابة وفعاليتها وكفاءة ممارستها وعدم تعرضها للاختراق الذي قد ينتج عن عدم معرفة خفايا مضامين تكنولوجيا المعلومات، وأسلوب التعامل معها مما يؤدي إلى إحتتمالات الشك في صحة البيانات المحاسبية والمالية، ظهرت أهمية الدراسة من خلال تحليل نظام الرقابة الداخلية بإعتباره خطة تنظيمية هدفه الرئيسي المحافظة على أموال المصرف من السرقة والإختلاس والتلاعب، وأن اعتماد الإدارات في المصارف على مخرجاتها وتقاريرها يتطلب مراعاة السرية والمصادقية في إستخدام الأجهزة الإلكترونية وهذا يستوجب وضع الضوابط أو النظم الرقابية الداخلية لتحقيق الدقة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن التطور في الحاسبات الآلية أثر بشكل واضح على أنظمة الرقابة الداخلية، وأن قوة أنظمة الرقابة الداخلية تستمدتها من قوة عناصرها ومكوناتها الأساسية. أوصت الدراسة بزيادة درجة الاهتمام بإدارة الحاسب الإلكتروني، بالإضافة إلى توفير كوادر مؤهلة علمياً.

دراسة : جهاد (2004م) :

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

دراسة: سهير (2007م) :

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف نظام الرقابة الداخلية في شركات التأمين الذي يؤثر على النظام المحاسبي في إكتشاف الغش والأخطاء. هدفت الدراسة إلى مساعدة جميع إدارات شركات التأمين على تأدية مسؤولياتهم

بطريقة فعالة. وفحص وتقييم كفاءة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية ومراقبة تنفيذها. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، ضرورة تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف علي تطبيقها من قبل ذوي الخبرة والإدارات العليا. التطبيق السليم للرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء. أوصت الدراسة علي تحديث أسلوب المراجعة باستخدام التقنية الحديثة المتمثلة في الحاسب الآلي ومتابعة التطورات المستمرة في كفاءتها حتى تتمكن من متابعة التكنولوجيا المتسارعة.

دراسة: نهلة (2006م) :

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. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها أن يقوم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين علي الإلتزام بالسياسات واللوائح، التدريب المستمر للعاملين أدى إلي رفع مقدرتهم وزيادة مهاراتهم. أوصت الدراسة برفع كفاءة العنصر البشري لابد أن يتم تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري للتأكد من كفاءته وفاعليته.

دراسة: هيثم (2006م) :

هدفت الدراسة إلى معرفة درجة تقييم المراجعين الخارجيين بالسودان للخطر الحتمي، وعما 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 العوامل عنده. توصلت الدراسة إلى 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.

دراسة: محمد (2008م) :

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 يعني 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 يؤدي إلى تقليل مستخدمي القوائم المالية، توصلت الدراسة إلى نتائج منها ان هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر المراجعة وأنواعها الثلاثة (المخاطر المصاحبة - الرقابة - الإكتشاف) وبين درجة موثوقية تقرير المراجع .

دراسة: أبو عبيدة (2009م) :

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

اسهام الدراسة:

مما سبق يتضح للباحثين ومن خلال عرض الدراسات السابقة بأن الرقابة الداخلية تم تناولها من خلال تطبيقها وأثرها على المصارف وشركات التأمين واستخدام الانظمة المحوسبة وكذلك مخاطر المراجعة من خلال تقرير المراجعين ووسائل القياس للمخاطر، بينما الدراسة الحالية تختلف عنها بربطها بين فعالية الرقابة الداخلية من خلال تطبيقها داخل المنشأة بطريقة متكاملة وبين مخاطر المراجعة الخارجية .

الاطار النظري للدراسة:

أ-الرقابة الداخلية:

يمكن تعريفها علي أنها 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.

1- مفاهيم الرقابة الداخلية وتطورها:

الرقابة لغويًا تعني المحافظة والانتظار، وشرعاً أستعمل فقهاء الشريعة الرقابة بمعناها اللغوي، وإصطلاحاً أنها عنصر من عناصر الإدارة (عبد الفتاح، سمير، 2001م)، خطة تنظيمية لمجموعة من الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تكون تحت السيطرة وإمتلاك المنشأة وحفظ الدفاتر والسجلات المالية (كمال الدين، السرايا، 2001م)، وعرفت اللجنة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 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 (خالد أمين، 1998م)، 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 تحسن كفاءة المشروعات وتوفير الحماية الكافية للأصول ضد الأخطاء والعش والاختلاس، لذا لقيت الرقابة الداخلية إهتمام كبير من قبل المنشآت منذ أمد طويل (يحيى، جمعة، 2000م).

تتمثل مراحل تطور الرقابة الداخلية في الآتي (عوف الكفراوي، 1998م):

- الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس وكذلك الأصول والمخزون.

- مجموعة وسائل لحماية النقدية والأصول لضمان الدقة الحسابية.
- أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية بجانب الحفاظ على الأصول.
- هيكل الرقابة الداخلية، مجموعة من السياسات والإجراءات الموضوعية لتحقيق الأهداف.

2- أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها:

- تتمثل أنواع الرقابة بالآتي (أوبكر مصطفى، 1981م):
- رقابة وفق الزمن، رقابة وقائية قبل التنفيذ ولاحقة بعد التنفيذ.
- رقابة وفق التنظيم، رقابة ذاتية ورقابة ادارية ومحاسبية وتشغيلية (محمد سويلم، 2001م).
- رقابة وفق المصدر، تعني بالعمليات الخارجية.

3- أهداف الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية بالآتي:

1. حماية أصول المؤسسة وتحقيق الربح.
2. وضع الخطط التنظيمية والإجراءات لضمان صحة البيانات المحاسبية.
3. التأكد من ان أداء الإدارة يتماشى مع الخطط والسياسات والنظم والإجراءات المعتمدة.
4. التحقق من صحة البيانات والتقارير وتحديد مدى صحتها وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بالسياسات والأهداف. إعداد نظام محاسبي يحدد سلسلة من العمليات التي تعالج المعاملات كوسيلة للحصول على القيود المالية.

4- كفاءة الرقابة الداخلية:

الكفاءة مفهوم عام يشمل القدرة على إستعمال المهارات والمعارف الشخصية في وضعيات جديدة داخل إطار حقله المهني، عُرفت الكفاءة الداخلية بأنها السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتقديم تأكيد معقول لامكانية تحقيق أهداف المنشأة (وليم، أرسون، 1989م).

من مقومات كفاءة الرقابة الداخلية وجود هيكل تنظيمي وإدارة كفؤة، نظام محاسبي، مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول، توصيف دقيق لوظائف المشروع المختلفة، نظام تكاليف مناسب ومتكامل للتقارير وفعال للحوافز والإشراف والمراجعة. تقوم كفاءة الرقابة الداخلية على وجود خطة تنظيمية سليمة للمنشأة وفصل في المسؤوليات وكذلك وجود إجراءات تسجيلية على الأصول والخصوم والدخل والمصروفات (إبراهيم احمد الصعدي، 1979م).

ب- مخاطر المراجعة الخارجية:

1- المراجعة الخارجية

هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

2- مفهوم مخاطر المراجعة:

عرفت لجنة معايير المراجعة الدولية مخاطر المراجعة بأنها المخاطر التي تؤدي الى قيام المراجع بأبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري (القاضي، حدوح، 1999م)، تظهر أهمية

تقدير مراجع الحسابات لخطر المراجعة عند تخطيط عملية المراجعة أو تنفيذها أو الإعداد للتقرير وإيداء الرأي في القوائم المالية (خالد أمين -2000م) وتتمثل مصادر خطر المراجع في الآتي :

1. خطر إعداد التقارير المالية.
2. خطر عدم إكتشاف المراجعة إلى الأخطاء الجوهرية التي تمت في مرحلة إعداد التقارير المالية.

3- كيفية تحديد مخاطر المراجعة :

يتم تحديد المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة بواسطة المميزات البيئية التي تتعلق بأرصدة الحسابات ومخاطر الإكتشاف بواسطة التحليل الكمي (عبد الفتاح وآخرون، 2001م)، من خصوصيات مخاطر المراجعة لكل منشأة نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية خاص، تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقق لتأكيدات المراجعة، والخطة العامة للمراجعة والتقدير المهني والتوثيق في أوراق العمل والحصول على أدلة المراجعة وقبل الإنتهاء من عملية المراجعة وبناءً على نتائج إختبارات التحقق وأدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها بواسطة المراجع يتم تقدير المخاطر الرقابية (أحمد حامد، 1998م).

هناك مخاطر للمراجعة التي تخضع إلى رقابة المراجع ويستطيع التحكم فيها بشكل مباشر، ومنها ما لا يخضع لرقابة المراجع ولا يستطيع التحكم فيها، وبالتالي فإن المراجع يكون مسئولاً عن المخاطر من النوع الثاني وفيما يلي المخاطر وموقف المراجع منها : المخاطر المرتبطة باستخدام أسلوب العينات الإحصائية والمخاطر وفقاً لنتائجها والمخاطر وفقاً لمكوناتها. من محددات مخاطر المراجعة كفاءة المراجع ومساعدة وكذلك الإدارة ونزاهتها والمسئوليات الإجتماعية الملقاة على مهنة المحاسبة والمراجعة.

4- أنواع مخاطر المراجعة وأهدافها:

أن عملية المراجعة تهدف إلى توفير قدر من الحماية ضد نوعين من المخاطر (يوسف جربوع، 2000م) الأخطاء الجوهرية وإحتمال عدم الكشف عن الأخطاء بواسطة الإجراءات التي يقوم بها المراجع في مراجعته لنظام الرقابة المحاسبي في المشروع محل المراجعة المتمثلة في المخاطر الملازمة والرقابة والاكتشاف (المجمع العربي للمحاسبين، 1998م).

نسبة للإرتباط الوثيق بين الأخطاء في البيانات المحاسبية المعدة ومخاطر المراجعة، على مراجع الحسابات أن يأخذ في الإعتبار كيف يمكن أن تكون البيانات المحاسبية وكيفية إعدادها بطريقة صحيحة وليس بها أخطاء. ويمكن إرجاع الأخطاء للآتي جهل معدي البيانات المحاسبية والإهمال ووجود الرغبة في إخفاء أثر التلاعب وميل الإدارة إلى تفسير العمليات بصورة كما ترجوها والتهرب من الضرائب (وليم، امرسون، 1989م).

5- الأهمية النسبية ومخاطر 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، ويتم إحتساب الأهمية النسبية بالحكم على أهمية العنصر النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر إلى إجمالي البند (أمين سيد، 1998م).

لممارسة عملية المراجعة لا بد من أن تتوفر في المراجع حسب توصيات المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الآتي معايير عامة والعمل الميداني (إدريس الشينوي، 2000).

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 تقييم نتائج هذه الإجراءات، وتتوقف إعتبرات المراجع للأهمية النسبية على حكمه المهني الشخصي، وفي تقديره الأهمية النسبية بأنها، حجم الحذف والغش والأخطاء المهمة في المعلومات المحاسبية (معيان المراجعة الدولي رقم 47 المعدل 82، 97، 1983م).

الدراسة الميدانية:

تناولت الدراسة وصفاً للطريقة والإجراءات التي إتبعت في تنفيذ هذه الدراسة حيث شملت وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وطريقة الإعداد والإجراءات التي أخذت للتأكد من صدقها وثباتها والطريقة التي أتبع لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي يتم بموجبها تحليل البيانات وإستخراج النتائج.

انتهجت الدراسة النهج الوصفي المتمثل في وصف إستمارة الاستبانة المستخدمة في الدراسة وإعداد إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات أسئلة الاستبانة، وأخيراً إعتناد المنهج التحليلي الإستدلالي القائم على إختبار صحة فرضيات الدراسة بأستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة.

يقصد بمجتمع الدراسة، المجموع الكلي من العناصر التي تسعى الدراسة أن تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من مجموعة من الأفراد المتخصصين في المجالات ذات الصلة بموضوع الدراسة المنتمين إلى ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة.

أما عينة الدراسة فقد تم إختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع عدد (60) إستمارة استبيان على المستهدفين وقد إستجاب (53) فرداً حيث أعادوا الاستبيان بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (88%) من المستهدفين.

لإختبار صحة الفرضيات وللإجابة على عبارات الدراسة والتحقق من فرضياتها تم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص الرقابة الداخلية تؤثر في إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية.

مقياس لكرت الخماسي 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". أن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الإسمية إلي متغيرات كمية، وبعد ذلك إستخدام إختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

ثبات وصدق أداة الدراسة:

الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيه عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحثان 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 الإختبار 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 الآتي:

طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

1. معادلة ألفا-كرونباخ.

2. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

3. طريقة الصور المتكافئة.

4. معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة منها 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 الباحثان 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:

$$r \times 2$$

$$\text{معامل الثبات} = \frac{\text{---}}{\text{---}}$$

$$r + 1$$

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 الباحثان 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 (1) 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

0.88	0.78	الثالثة
0.91	0.82	الاستبيان كاملاً

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2015م

يتضح من نتائج الجدول (1) 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.

1- عرض ومناقشة إجابات العينة على عبارات الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

الرقابة الداخلية تؤثر في إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية مما يقلل من مخاطر المراجعة الخارجية :

وللتحقق من هذه الفرضية، ينبغي معرفة إتجاه 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 في وصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (2): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

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

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2015م.

يبين من الجدول رقم (2) 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) 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%) وبالقيمة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (1)، 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.

جدول رقم (3): نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

العبارات	درجة	قيمة مربع كاي
يعتبر إنشاء رقابة داخلية من أولويات مجلس الإدارة لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية ومتابعتها.	2	13.62
تعمل الرقابة الداخلية لضبط العمل اليومي وتقسيم العمل بين العاملين.	3	27.23
تقوم الرقابة الداخلية بتحميل كل من يعمل داخل الشركة مسؤولياته كاملة.	3	25.11
يتضمن هيكل الرقابة الداخلية ثلاث عناصر هي: نظام محاسبي وإجراءات الرقابة وبيئة الرقابة.	3	28.28
يقترح مهنياً أن يتسع نطاق هيكل الرقابة الداخلية يشمل بيئة المراجعة، خطر المراجعة، توصيل المعلومات، أنشطة الرقابة، المتابعة المستمرة.	4	45.21
يعتبر تقدير خطر الرقابة إحتمال فشل إجراءات الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية.	3	20.43
تعمل الرقابة الداخلية على منع الأخطاء والتلاعب في السجلات المحاسبية.	3	31.00

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 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 (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 (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 (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 بتحميل 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 (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 (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 (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 (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 نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "الرقابة الداخلية تؤثر في إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية مما يقلل من مخاطر المراجعة الخارجية قد تحققت".

أيدت دراسة (على ابراهيم طلبة، 1998م) هذه النتيجة حيث أنها توصلت إلى أن الأساليب الأكثر فاعلية في إكتشاف الأخطاء هي الإعتماد على وجود فريق مراقبة مع إستخدام بيانات المخرجات - كما عززت دراسة (سهير عوض قنديل، 2007) هذه النتيجة حيث توصلت إلى أن ضرورة تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على تطبيقها من قبل ذوي الخبرة، التطبيق السليم للرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء.

2- عرض ومناقشة نتائج إجابات العينة على عبارات الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

الرقابة الداخلية تؤثر في التقليل من المخاطر الكامنة في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات مما يقلل من مخاطر المراجعة الخارجية .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة إتجاه 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 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 (4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	122	32.9%
أوافق	160	43.1%
محايد	66	17.8%

لا أوافق	22	5.9%
لا أوافق بشدة	1	0.3%
المجموع	371	100.0%

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2015م

يتبين من الجدول رقم (4) أن عينة الدراسة تضمنت على (160) إجابة وبنسبة (43.1%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، 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 الثانية (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 (4)، 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.

جدول رقم (5): نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

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

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 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 بالعبرة 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 (5)، 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 (5)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن ديوان المرجعة القومي 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 (5)، 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 (5)، 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 (5)، 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 (5)، 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 (5)، 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 نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "الرقابة الداخلية تؤثر في التقليل من المخاطر الكامنة في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات مما يقلل من مخاطر المراجعة الخارجية قد تحققت".

وقد أيدت دراسة (هيثم محمد جعفر، 2006م) هذه النتيجة حيث توصلت إلى أن عوامل الخطر الحتمي المتعلقة بعملية المراجعة العميل هي عوامل لها نسبة مخاطر كبيرة تزيد من نسبة ومستوى الخطر الحتمي - وقد عززت هذه النتيجة دراسة (محمد نور عبد الدائم عبد الرحيم، 2008م) حيث توصلت إلى أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر المراجعة وأنواعها الثلاثة (المخاطر المصاحبة- الرقابة - الاكتشاف) وبين درجة موثوقية تقرير المراجع.

النتائج :

توصلت الدراسة الي النتائج التالية :

1. أن تطبيق الرقابة الداخلية تؤثر في إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية.
2. أن تطبيق مبادئ ومتطلبات كفاءة الرقابة الداخلية بالشركات تؤثر في التقليل من المخاطر الكامنة في رصيد حساب معين أو مجموع من العمليات .
3. أن هنالك اختلاف في اهتمام مكاتب المراجعة بالاطلاع على التطورات الحديثة في معايير وارشادات المراجعة الفنية والمهنية.
4. وجود الحاجة الى تطبيق الرقابة الداخلية الفعالة في الشركات والمشروعات في السودان، نتيجة لما تحققة من نتائج ذات جودة عالية ولتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية.
5. هنالك تأثير معنوي لتطبيق الرقابة الداخلية على العاملين في الشركات وكذلك الجهات التي لها ارتباط مباشر وغير مباشر.

التوصيات :

1. ضرورة الإهتمام بنشر ثقافة الرقابة الداخلية في كل المؤسسات والشركات الخاصة والعامة وتوفير المعينات لذلك.
2. الإهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة من قبل الجهات الرسمية والنهوض بالمستوى 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 بإجراء مسح تنظيمي لمستوى التزام الشركات بتطبيق الرقابة الداخلية.

المراجع:

1. أحمد حامد حجاج (1998م)، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات ،السعودية: دار المريخ للنشر، ص365.

2. أحمد حلمي جمعة (2000م)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع، ص219.
3. أحمد عبد المولى الصباغ (1999م) ، تأثير الخطر الكامن في منشآت الأعمال محل المراجعة على خطر المراجعة النهائي ، طرابلس - ليبيا - غربان: كلية المحاسبة - الشركة العامة للوراق، ص162.
4. أحمد عبد المولى (2000م)، الإتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية والداخلية، مصر، دار الثقافة العربية، ص23.
5. أحمد عياد سرحان، (1970م)، تحليل الإنحدار والإرتباط في المجالات الإقتصادية، القاهرة، مكتبة عين شمس، ص79.
6. أحمد محمد نور (2002م)، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، مصر: الدار الجامعية، ص17.
7. إدريس عبد السلام شتوي (1999م)، المراجعة معايير وإجراءات ، ليبيا: الجماهيرية للطباعة والنشر والتوزيع، ص51.
8. أمين السيد أحمد لطفي (1998م)، المراجعة بإستخدام الهيكل الكمي وخطة دعم القرار ، القاهرة: دار النهضة العربية، ص44.
9. جلال الدين مطاوع (1993م)، تحسين بهجات الشاذلي، دراسات تطبيقية في المراجعة، القاهرة، ن ، ص115.
10. حسن القاضي (1999م)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، عمان: مؤسسة الورق والنشر، ص175.
11. خالد أمين عبد الله (2000م)، علم التدقيق في الحسابات ، عمان: دار للنشر، ص163.
12. عبد الفتاح الصحن (2000م)، وآخرون، أصول المراجعة، الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ص59، 182.
13. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة (2006، 2005م) ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص33.
14. على إبراهيم طلبه (1998م) ، مراجعة الجودة - أداة إدارية من وجهة نظر محاسبية ، القاهرة، دن، ص327.
15. الفين اريترز وجيمس لويك (2002م) ترجمة محمد عبد القادر الوسيط، المراجعة مدخل متكامل، الرياض: دار المريخ ، ص334.
16. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي (2002م)، المراجع الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق=الإسكندرية: الدار الجامعية، ص349.
17. وليم توماس وامرسون هنكي (1989م)، المراجع بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الرياض: دار المريخ للنشر ، ص648.
18. أبو عبيدة عبد الرحمن (2009م) ، أثر مخاطر المراجعة على مسئولية المراجع الخارجي.

19. أحمد حلمي جمعة، مظهر إبراهيم عبد الله (2007م)، 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)، ص 85، 86.
20. أحمد عبد المولى الصباغ (2003م)، إستخدام أسلوب الفحص بواسطة النظر للرقابة - جودة عمليات المراجع وإمكانية تطبيقها في البيئة المصرية: القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف، ص 41.
21. جهاد بدري قراقيش (2004م) ، دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.
22. ربيع سلامة جمعة، (2004م)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالمصارف الليبية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات.
23. سهير عوض قنديل (2007م) أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في شركات التأمين.
24. السيد أحمد إسماعيل السقا (1987م)، إستخدام أساليب بحوث العمليات في تطوير وتخطيط ورقابة العمليات للمراجعة مع دراسة تطبيقية (رسالة دكتوراة)، ص 18.
25. علي إبراهيم طلبية، يونيو (1996م)، قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات، القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الإداري، العدد 69 ، ص 127.
26. على على السيد أحمد (1993م) رسالة دكتوراة، جامعة قناة السويس كلية التجارة بورسعيد، ص 124.
27. علي محمد سلطان الوحيدي، (2002م)، أثر الرقابة الداخلية في رفع كفاءة أداء الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية.
28. عمار محمد حامد البدوي، (2001م)، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة.
29. محمد حسين محمد زكي، (2001م)، تأثير المتغيرات البيئية على الأداء المهني لمراجع الحسابات ، القاهرة: جامع عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، ص 129.
30. محمد نور عبد الدائم، (2008م)، تقويم المخاطر وأثرها على تقرير المراجع الخارجي.
31. نهلة إبراهيم عبد الكريم داوود (2006م)، أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية.
32. هيثم محمد جعفر ، (2006م)، دور المراجع الخارجي في تقييم عوامل الخطر الخدمي لأغراض التخطيط لعملية المراجعة.
33. أمين السيد لطف، (1987م) تأثير ظروف المخاطر في تخطيط وتأييد عملية المراجعة - مجلة الدراسات، العدد 2، ص 321.
34. جلال مطاوع إبراهيم، يناير ومايو (1987م)، إستخدام نظرية الحسابات في التخطيط لعملية المراجعة وتقييم أخطار المراجعة، مجلة التكاليف العدد 1، 2، القاهرة - الجمعية العربية للتكاليف، ص 7، 11.
35. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (1998م) ، المعايير الدولية للمراجعة، عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ص 118.
36. A.Arens, A.Alvin .et al,1997,“Auditing: An Integratad Approah “7th edition, Hall International Inc, London.
37. Jack C.Ro bertson, 1993 ,“Auditing”, Burr Ridge: Irwin ,Inc.
38. Woof, Emile,1994,“ Auditing Today “,Fifih Edition ,prentice Hall ,New york. USA.