

المقدمة

تشتمل علي الآتي :-

اولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد

تتعرض الوحدات الاقتصادية والخدمية في الوقت الحاضر إلى درجة عالية من المنافسة المحلية والدولية بالإضافة إلى التطور الهائل في نظرية المعلومات أو الاتصالات أو تكنولوجيا المعلومات كذلك التغيرات الكبيرة في أنماط الخدمات الاستهلاكية والإنتاجية وفي ضوء ذلك تطورات أساليب الرقابة ومدي أهميتها للإدارة والمحاسب والمراجع الداخلي والخارجي ولذلك ظهرت الحاجة للرقابة الداخلية في جميع المنشآت بسبب الرقابة التي تمارسها الدولة ممثلة في أجهزتها المختلفة علي من يقومون بتقييد الأعمال الحسابية نيابة عنها ويعتبر ديوان الزكاة من المؤسسات الحكومية التي تقوم بدور خدومي كبير في المجتمع ولا يحدث هذا التطور إلا عبر رقابة داخلية سليمة للمساعدة في تجويد الأداء وترقيته والنهوض به لتحقيق اهدافه لذلك هو أكثر حاجة إلى الضبط والرقابة الداخلية .

مشكلة الدراسة :

يعتبر ديوان الزكاة من المؤسسات المهمة في المجتمع ويحتاج العمل المالي إلي ضبط وترشيد الإنفاق المالي والإداري والاستقلال الأمثل للموارد المالية المتاحة وتطوير الأداء المالي وصرف هذه الأموال لمستحقيها وجبايتها بأدق الطرق الشرعية .

ويمكن مناقشة مشكلة الدراسة من خلال الإجابة علي الأسئلة التالية :

١. هل يؤدي وجود نظام رقابة داخلية بالديوان إلي تطوير الأداء المالي ؟
٢. هل يؤدي وجود نظام رقابة داخلية إلي متابعة الإنفاق بدقة وحسن استقلال الموارد المالية المتاحة ؟

٣. هل تهتم الرقابة الداخلية بالمؤسسة بتدريب وتأهيل الكادر البشري ؟

أهداف الدراسة :

١. إبراز دور الرقابة الداخلية في تطوير الأداء المالي بزكاة السودانين العاملين بالخارج .
٢. الوقوف علي مدى كفاءة الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي بزكاة السودانين العاملين

بالخارج

٣. تحديد مواطن الضعف والخلل في الأداء المالي بزكاة السودانين العاملين بالخارج .

أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة في الآتي :

١. أهمية الرقابة الداخلية في انها وسيلة لقياس مدي قوة وضعف الأداء لدي زكاة السودانين العاملين بالخارج.

٢. أهمية الاهتمام بالكادر البشري المنفذ لعملية الرقابة الداخلية وذلك بالتأهيل والتدريب الذي يؤدي بدوره إلي تطوير الأداء المالي .

٣. إلزام ديوان الزكاة بأنظمة الرقابة الداخلية .

منهجية الدراسة:

المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات ،المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات البحث ،المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث المنهج الوصفي استخدام دراسة الحالة لمعرفة أسس وقواعد الرقابة الداخلية في مكاتب زكاة السودانين العاملين بالخارج .

فرضيات الدراسة :

تتمثل الفرضيات التي يعمل الباحث علي اختبارها في الآتي :

١. نظام الرقابة الداخلية الجيد يؤدي إلي سرعة إنجاز الأعمال وتقليل الجهد.

٢. نظام الرقابة الداخلية الفعال يؤدي إلي تطوير الأداء المالي .

٣. نظام الرقابة الداخلية الفعال يؤدي إلي ضبط الجباية والإنفاق

أدوات جمع البيانات

سيتم جمع البيانات كالاتي :

١. البيانات الأولية عن طريق المقابلات الشخصية والاستبانة .

٢. البيانات الثانوية عن طريق المراجع والدوريات والرسائل الجامعية والتقارير المنشورة .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : مكاتب زكاة السودانين العاملين بالخارج / الخرطوم

الحدود الزمانية : ٢٠٠٩ م.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة وتشمل المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة . والفصل الأول المفاهيم الأساسية لنظم الرقابة الداخلية وتحليل خصائص من خلال مبحثين ، المبحث الأول مفهوم نظام الرقابة الداخلية والمبحث الثاني خصائص نظام الرقابة الداخلية. أما الفصل الثاني فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية في تطوير الأداء المالي ، المبحث الأول مفهوم وأهمية فاعلية الرقابة الداخلية ، المبحث الثاني مفهوم وأهمية كفاءة الرقابة الداخلية. أما الفصل الثالث اشتمل على الدراسة الميدانية وتحتوي على مبحثين المبحث الأول نبذة تاريخية عن نشأة وتطوير زكاة السودانين العاملين بالخارج المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات . والخاتمة والنتائج والتوصيات .

ثانياً : الدراسات السابقة

هنالك عدة دراسات تناولت الرقابة الداخلية من ناحية وتطوير الأداء المالي من

ناحية أخرى منها مايلي :

دراسة نايف رامي الصبان ٢٠٠٠م: (١)

تركزت مشكلة الدراسة في عدم استقرار ووضوح جهود الرقابة الإدارية في أجهزة الإدارة العام في الأردن بصورة عامة وفي وزارة الصحة الأردنية بصورة خاصة بالاضافة إلى التطبيق الخاطئ والنظرة السلبية غير الموضوعية من قبل بعض القائمين علي الوظيفة العامة للرقابة الإدارية وتركزت أهم الفروض في وجود علاقة طردية بين خصائص الرقابة الإدارية وكفاءة العمل الإداري ووجود علاقة عكسية بين العوامل المؤثرة في الرقابة الإدارية وكفاءة العمل الإدارية والكفاءة في العمل الرقابي .

استخدم الباحث المناهج التالية :

برنامج التحليل الإحصائي وتحليل التباين الأحادي واختبار (سبيرمان) فيما استخدام كرونباخ ألف كمقياس للحكم علي دقة الأستانة .

خلصت الدراسة إلي النتائج التالية :

١. توافر عوامل المرونة والدقة والوضوح والبساطة بدرجة مقبولة في الرقابة الإدارية.

٢. علي كفاءة العمل الإداري في وزارة الصحة الأردنية.

٣. وكانت متوسطة بمعنى أن تأثيرها ليس ضعيفا جدا مما قد يحول دون وصول الكفاءة إلى أفضل مستوياتها .

كما أوصت الدراسة بالاتي :

١. بضرورة إعادة النظر في الجوانب التفصيلية المتعلقة بالرقابة الإدارية وإعطائها أولوية خاصة من قبل المسؤولين في الحكومة فضلا عن العمل .

(١) نايف رامي الصبان ، الرقابة الإدارية وأثرها علي كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة الأردنية وزارة الصحة والرعاية الصحية الأردنية (للفترة من ١٩٨٥م - ١٩٩٥م) ، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠٠٠م.

٢. إزالة الازدواجية في الرقابة وتفصل السمات الإيجابية المتوفرة للرقابة .
٣. إزالة العوامل السلبية وزيادة التركيز علي الكفاءات البشرية في تطوير الرقابة .
تميزت هذه الدراسة بأنها ألقت الضوء على دور الرقابة الداخلية في تطوير الأداء المالي بركة السودانين العاملين بالخارج والدور الذي تقدمه الرقابة الداخلية بينما تناولت الدراسة السابقة الرقابة الإدارية و أثرها على كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة الأردنية ومشكلة الرقابة الإدارية في الأردن ووزارة الصحة الأردنية بصفة خاصة

دراسة محاسن عبد العزيز محمد ٢٠٠٠م: (١)

تناولت الدراسة بالتحليل نظم المراجعة المتبعة حاليا من حيث طرق العمل والهيكل الوظيفي ونوع الكوادر من حيث المؤهلات والخبرة ووضع أقسام المراجعة الداخلية وتبعيتها في الهيكل الإداري لبنك الخرطوم .

هدفت الدراسة إلى دراسة الرقابية في المصارف الإسلامية كمصارف ذات طبيعة خاصة وكذلك معرفة أسباب الانحراف ودوافع الاختلاسات والتزوير . المناهج التي استخدمت في البحث : المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات ، المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات ، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث ، والمنهج الوصفي التحليلي .
اختبر الباحث الفرضيات التالية :

١. حدوث المخالفات يرجع لعدم فعالية الرقابة الداخلية
٢. نظام المراجعة الداخلية المتبع حاليا قد لا يكشف التزوير والاختلاسات عند وقوعها.

٣. هنالك علاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعال ووضع الخطط الجيدة .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

(١) محاسن عبد العزيز محمد، التدقيق والرقابة في المصارف ودورها في اكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات (دراسة حالة بنك الخرطوم) رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية لدراسات العليا ، ٢٠٠٠ م .

عدم وجود إستراتيجية سنوية لبنك الخرطوم ويتم التركيز علي الأهداف العامة (الأرباح زيادة حجم الودائع)، كذلك اعدم وجود خريطة تنظيمية توضح الاحتياجات الفعلية في القوة العامة والمؤهلات والخبرات المطلوبة مما أدى إلي تدني الأداء بصفة عامة كما أدى انخفاض معدل الدوران الوظيفي وبقاء عدد كبير من العاملين في وظيفة واحدة لمدة طويلة إلى خلق علاقات وطيدة بين الزملاء وكذلك مع العملاء مما يجعل التواطؤ محتمل بل ومؤكد أحيانا.

خرجت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها :

- ١- وضع استراتيجيات فرعية دورية حسب الأنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف العام واختيار وتعيين ذوي الكفاءة والمؤهل العملي المناسب لعمل البنك وإعادة النظر في الهيكل الإداري لعمل البنك والعمل علي تحسين أوضاع العاملين وتحفزهم ماديا .
- ٢- بضرورة عقد دورات تدريبية للعاملين بإدارة التدقيق الداخلي عن طريق إنشاء مراكز تدريب موحد لكل المصارف العملة بالسودان وكذلك إصدار النشرات لتوعية العملاء والزبائن لزيادة الاهتمام بدفاتر الشيكات والتبليغ الفوري في حالة فقدان والضياع .

يلاحظ أن هذه الدراسة تناولت مشكلة المصارف والاختلاسات وضعف الرقابة الداخلية بينما تميزت دراستي بأنها تناولت دور الرقابة الداخلية الجيد والنظام المطبق بالزكاة من أسس الرقابة الجيدة والجودة الشاملة في العمل وتوزيع الثروات حسب النص الشرعي.

دراسة انشراح أحمد شريف عثمان ٢٠٠١م :- (١)

تمثلت مشكلة البحث في أن كثير من المؤسسات التجارية والخدمية في السودان لا تهتم كثيراً بمتابعة الالتزام بمقومات نظام الرقابة الداخلية فالمشكلة قد تمكن في عدم وجود نظام

(١) انشراح أحمد شريف عثمان ، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة سكر كنانة المحدودة ، بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ٢٠٠١م .

رقابة داخلية يستن لأسس العلمية أو في عدم التطبيق الصحيح لنظام الرقابة الداخلية أو الاثنين معاً .

هدفت الدراسة إلى دراسة الرقابة الداخلية واختيار التطبيق الفعلي للنظام الموضوع وتقييم النظام نفسه وإبداء توصيات حيال النظام المتبع بالشركة .
استخدم الباحث المنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي ، التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي .

اختبر الباحث الفرضيات التالية :-

- ١ - أنظمة الرقابة الداخلية تتوافر فيها المقومات الأساسية المطلوبة لإنشاء نظم فعال .
- ٢ - نظام الرقابة الداخلية سليم ومنسجم مع المتطلبات المهنية المتفق عليها .
- ٣ - الإجراءات المطبقة تحقق بدرجة كافية الفصل بين المسؤوليات التي لا يجوز الجمع بينها بدورات النشاط المختلفة .

تم إثبات الفرضيات وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :-

- ١ . أن درجة فعالية وتأثير نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة يؤدي إلى الحد من قدرة المؤسسة من القيام بمسؤولياتها لتحقيق سلامة الأعمال وبلوغ الأهداف المخططة أن عدم وجود نظام فعال لرقابة الداخلية بالمؤسسة يؤدي إلى الحد من قدرة المؤسسة من القيام بمسؤوليتها لتحقيق سلامة الأعمال وبلوغ الأهداف المخططة
- من أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة :-

- ١ . ضرورة استكمال النقص في فعالية الأداء في بعض الدورات من خلال التخطيط والتدريب والتحديات .

- ٢ . ضرورة مراجعة إجراءات الرقابة الداخلية بصورة سنوية لضمان مواكبتها وأدائها لغرض المنشود .

تميزت دراستي عن هذه الدراسة في أنها تناولت موضوع دور الرقابة الداخلية في تطوير الأداء المالي في تحقيق أهداف الزكاة وكذلك اهتمت دراستي بالنواحي الخدمية وليس الربحية.

دراسة عمار محمد حامد البديري ٢٠٠١م :- (١)

هدفت الدراسة إلي تحليل العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وحالات التلاعب في الأموال في محاولة للتعرف علي الدور الذي يلعبه الاختلاس وسوء الاستخدام من خلال تحليل بعض حالات التلاعب في الأموال العامة وتحدي مسبباتها ومدي ارتباط تلك المسببات بنظام الرقابة الداخلية نفسه أو تطبيق إجراءات النظام واقتراح الأساليب والوسائل والإجراءات اللازمة لتدعيم النظم والتقليل من حدوث تحكم المسببات .

أبرزت الدراسة الأساليب والأدوات والوسائل والإجراءات التي يمكن الاعتماد عليها في ظل مفهوم نظام الرقابة الداخلية لتوفير أساس سليم للرقابة وحماية الأموال العامة ويمكن الحصول علي بيانات حقيقية موثوق بها عن حالة أصول المروع وخصومة ثم تطبيق الدراسة علي بعض مؤسسات القطاع العام وذلك لتعرف علي الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والتزوير وبالتالي حماية الأموال العامة .

خلصت الدراسة إلي العديد من النتائج والتوصيات ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

التطور الناجم عن تطور المفاهيم الاقتصادية انعكس علي أهداف الرقابة الداخلية فجعلها نتيجة إلي الرقابة بكفاءة وفعالية .

كما توصلت إلي ضرورة التكامل بين الرقابة الداخلية والخارجية وذلك لتنسيق أعمال الرقابة علي مختلف مستوياتها وأنواعها وإشكالاتها وظروف ممارستها كأدوات تخدم السلطتين التشريعية والتنفيذية .

(١) عمار محمد حامد البديري ، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة غير منشور، جامعة أم درمان الإسلامية كلية الدراسات العليا ٢٠٠١م .

كما توصلت الدراسة إلي أن النظام الحاسب الحكومي يعتبر احد الأدوات التي يمكن إن تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعالة باستخدام الأموال العامة استخداما امثل كونه يوفر المعلومات الأساسية لعمليات والتحليل والتخطيط والرقابة ورسم السياسات التوصيات التي خرجت بها الدراسة .

٢. ضرورة تطوير النظم المحاسبية بما في لك نظم الرقابة ، ودعم الأجهزة المحاسبية والأجهزة القائمة علي تطبيق الرقابة الداخلية وكذلك وضع خطة لتدريب المحاسبين العاملين في كلاً من ديوان الحسابات وإدارة المراجع الداخلية ، ليتم تزويدهم بأحدث الأساليب المحاسبية والرقابة وأكثرها كفاءة .

ضرورة إنشاء وحدات للمراجعة والداخلية في المصالح والهيئات العامة والمؤسسات التي لا توجد فيها هذه الوحدات ودعمها بالكفاءات ذات المستوي العالي.

تناولت هذه الدراسة دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة وحالات التلاعب وسوء الاستخدام بينما تناولت دراستي دور الرقابة الداخلية في تطوير الأداء المالي بالزكاة وتعالج مشاكل جمع الأموال وتوزيعها .

دراسة نجاة علي التوم ٢٠٠١: (١)

تناولت الدراسة نظام الرقابة الداخلية وموقف مراجع الحسابات مستوي الناحية النظرية وتصميم أنظمة الرقابة الداخلية علي أداء مراجع الحسابات الخارجي ، كما تناولت الدراسة مشكلة ازدياد أعباء الإدارة ومتطلباتها في قيادة المشروعات الحديثة وذلك نسبة للحاجة المستمرة للمعلومات .

اختبر الباحث الفرضيات التالية :-

١- نظام الرقابة الداخلية الجيد يؤدي إلى تقليل الجهد المبذول وسرعة إنجاز أعمال المراجعة وذلك عن طريق اختبار العينات الممثلة تمثيلاً جيداً .

(١) نجاة علي التوم ، تقويم مدى فعالية الرقابة الداخلية وأثرها علي عمل المراجع الخارجي ، (دراسة حالة شركة السودان للحبوب الزيتية) بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، رسالة غير منشورة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠٠١م.

٢- أن ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لنتيجة عن عدم تأهيل الكادر البشري يؤدي إلى تأخير أعمال المراجعة

٣- تؤدي مواطن ضعف الرقابة الداخلية الناتجة عن عدم وجود اللوائح المنظمة للعمل إلى تحريف جوهره في البيانات .
خرجت الدراسة بعدد من النتائج :

نظام الرقابة الداخلية الفعال يمكن الاعتماد عليه في اختبار العينات كما أن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية الناتج عن عدم تأهيل الكادر البشري يؤدي إلى تأخير أعمال المراجعة .

أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة :

هي ضرورة عمل اللوائح الإدارية والمالية التي تنظم سير أداء الشركة وتحديد السلطات الاختصاصات والعمل على تأهيل قسم المراجعة الداخلية بعناصر ذات خبرة وتدريب العاملين بها وتغطية كافة أعمال الشركة وفروعها وضرورة رفع تقارير عن نتائج المراجعة للإدارة علوت على التقيد بإجراءات الشراء وذلك حسب اللوائح المنظمة لذلك ، مع الحرص على أن يتم الشراء من أسواق المحاصيل وضرورة إرسال فواتير تؤدي عملية الشراء وعمل العقود اللازمة وأيضا التوصية بالعمل على تحصيل المديونيات المتراكمة منذ فترة طويلة بالإضافة إلى ترشيد المصروفات حتى تتمكن الشركة من تحقيق فائض من الأرباح بدلا من الخسائر التي ظلت تلازم الشركة وإن يتم إعادة النظر في النظام المحاسبي المعمول به ثم القيام بدراسة استثمارية للفروع لزيادة إيراداتها وتغطية مصروفاتها .

تناولت الدراسة أعلاه نظام الرقابة الداخلية وموقف مراجع الحسابات مستوي الناحية النظرية وتصميم أنظمة الرقابة الداخلية على أداء مراجع الحسابات الخارجي ، بينما تميزت دراستي عن هذه الدراسة في أنها تناولت دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في مرفق عام هدفه معالجة مشاكل المجتمع .

دراسة: سهير عوض قنديل ٢٠٠٢ م : (١)

تمثلت مشكلة البحث في احتمال تغيير الأرقام بصورة متعددة أو غير متعددة بعد أن ينتهي المراجع من وجهته عدم القيام بالرقابة بصورة متواصلة مما يؤدي إلى السهو من جانب المراجع في التتبع الكامل للعمليات وأن تردد الرقابة يؤدي إلى ضعف العمل بالمؤسسة .

هدفت الدراسة إلى التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات المالية وعن درجة الاعتماد علي هذه البيانات ومن ثم إبداء الرأي الفني المحايد الذي يستند علي الأدلة والقرائن القوية وعن مدى مطابقة ما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى صحة ودلالة القوائم عن نتائج الأعمال خلال فترة زمنية محددة وعن مدى حقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة .

استخدم الباحث لأغراض هذا البحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والوصفي التحليلي .

اختبر الباحث الفرضيات التالية :

١ . الرقابة الداخلية ترقى من مستوى الأداء وتطور وحي وتعالج نواحي الخلل والقصور فيه .

٢ . الاتجاهات الحديثة للرقابة الداخلية تلعب دورا كبيرا في ترقية وتطوير الأداء المالي .

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها ما يلي:

دور الرقابة الداخلية الهام في تطوير وترقية الأداء المالي فالتقارير الرقابية الداخلية يعتمد عليها ، فإذا كانت التقارير محل ثقة وصحيحة يمكن إتباع أسلوب العينات العشوائية ، حتى تتجز مهمة الرقابة في زمن وجيز وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية .

(١) سهير عوض قنديل دور المراجعة في ترقية الأداء المالي (دراسة حالة شركة سكر كنانة) بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، رسالة غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، ٢٠٠٢ م .

توصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ما يلي :-

تكون التقارير شاملة وكاملة تسهيلا للمهمة، وتوريد الإيرادات للخرينة أو المصرف في نفس اليوم لضمان المحافظة علي المال العام والحرص تقليل الحسابات الفرعية بالمصارف التجارية وخاصة في المدن التي يوجد بها فرع لبنك السودان وتكثيف التدريب .
يكون تيم الرقابة الداخلية مؤهلاً علمياً وعملياً واستخدام أساليب المعاينة الإحصائية والتدريب في مجال الحاسب الآلي مواكبة للتطوير والحرص التام علي إتباع المبادئ المحاسبية وإجراء الحسابات الختامية نهاية كل عام وهذا النظام الدقيق المتبع يؤدي إلي تطوير الأداء المالي .

تناولت هذه الدراسة أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية علي الأداء المحاسبي في شركات التأمين إلا انها ركزت علي تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية ، بينما تميزت دراستي بأنها تناولت الرقابة الداخلية ودورها في تطوير الأداء المالي في المؤسسات العامة .

٣. دراسة محمد سيد عاشور الأعرج ٢٠٠٢م : (١)

استعرض الباحث مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية ما مدى الاعتماد علي نظام الرقابة بمديرية التربية والتعليم بغزة في تقييم عمل المديرية :
ما مدي توافر كل من الآتي :

- الرقابة الداخلية الإدارة المديرية ؟
 - الرقابة الداخلية المحاسبية بالمديرية
 - الرقابة الداخلية علي اصل وممتلكات المديرية
- يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :
- دراسة الرقابة الداخلية في مديرية التربية والتعليم بغزة

(١) محمد سيد عاشور الاعرج ، دراسة نظام الرقابة الداخلية بمديرية التربية والتعليم بغزة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ٢٠٠٢م .

- تقييم نظام الرقابة الداخلية بالكشف علي نقاط القوة والضعف في النظام المطبق من خلال التعرف علي مدي توافر كل من الاتي :

- هيكل المديرية - الرقابة الداخلية الإدارية - الرقابة الداخلية المحاسبية - الرقابة الداخلية علي أصل وممتلكات المديرية اتبع الباحث المهج الإحصائي والوصف التحليل.
اختبر الباحث الفرضيات التالية :

١- عدم وجود خريطة منظمة هيكلية لمديرية التربية والتعليم بغزة

٢- لا توجد رقابة داخلية إدارية بالمديرية

٣- لا توجد رقابة داخلية محاسبية بالمديرية

٤- لا توجد رقابة إدارية علي أصول وممتلكات المديرية

توصلت الدراسة إلي النتائج التالية :

١. قلة فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمديرية التربية و التعليم بغزة في السنة الدراسية (٢٠٠٠-٢٠٠١م) عما كانت عليه في العوام السابقة .

٢. قلة الإمكانيات البشرية لأنشطة التدفق الداخلي .

توصي الدراسة بالاتي :

١. ضرورة تدعيم أنشطة التدفق الداخلي بالكفاءات البشرية اللازمة

٢. ضرورة مواكبة المدققين الداخليين للتطور التقنية في استخدام الحاسوب نظم المعلومات بالقدر الملائم لمواكبة هذا التطور .

تناولت الدراسة أعلاه نظام الرقابة الداخلية بمدينة التربية والتعليم بغزه وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالكشف علي نقاط الضعف والقوه في الهيكل الإداري والمحاسبي للمديرية بغزه ، بينما تميزت دراستي بأنها تناولت فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية في القطاع العام .

دراسة حسن محمد طاهر ٢٠٠٢ م :- (١)

تناولت الدراسة نظام الرقابة الداخلية المتبع في وزارة الداخلية واختبار العملي لنظام الموجود وكذلك تقيم نظام الرقابة بغرض التأكد من مدي فعالية وتحقيقه الأهداف التي انشأ من اجلها وإبداء التوصيات الخاصة من حيث الدراسة النظرية والتطبيق العملي بغرض تطويره وزيادة قدراته وتمثلت فرضيات الدراسة في الآتي :-

١ - نظام الرقابة الداخلية بوزارة الداخلية تتوفر فيه مقومات الأساسية المطلوبة لإنشاء نظام فعال ومؤثر .

٢ - نظام الرقابة الداخلية بوزارة الداخلية نظام سليم ويتفق مع المتطلبات المهنية المتعارف عليها.

٣ - اللوائح والمنشورات المنظمة للأداء المالي بالوزارات الحكومية يتم تطبيقها بصورة جيدة وفعالة بحيث تحقق الأهداف المرجوة .

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج :

١ - اعتماد فعالية وتأثير نظام الرقابة الداخلية علي درجة الالتزام بتطبيق المقومات الأساسية المتعارف عليها ن كما أن عدم وجود نظام فعال لرقابة الداخلية يؤدي إلى الحد من قدرة المنشأة في تحقيق الأعمال وبلوغ الأهداف وكذلك المقومات الاساسيه التي تنظم الرقابة الداخلية وتشترك فيها كافة المنشأة كما أن سلامة نظامي المحاسبة والمراجعة الداخلية يعتبران العامل الأساسي لتفعيل نظام الرقابة الداخلية وضرورة الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للأداء المالي بالوحدات احد الركائز الأساسية لتنفيذ الموازنة للدولة .

خرجت الدراسة ببعض التوصيات أهمها :-

(١) حسن محمد طاهر ، دور انظم الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي بالوحدات الحكومية (التطبيق علي وزارة الداخلية ١٩٩٤ - ٢٠٠٢) رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا ٢٠٠٢ م.

١- العمل علي زيادة الضباط الماليين نسبة للتوسع الذي تشهده الوزارة واختبار من تتوفر فيهم الكفاءة العلمية والإدارية

٢- العمل علي تصميم نظام محاسبي يتم تطبيقه بصورة آلية وتعميمه علي كل الوحدات من خلال الرابط بشبكة إلكترونية و الزام المشرفين علي أقسام التوقعات أو الإيرادات بجرد الخزائن بصورة غير معلنة بما لا يقل عن أربعة مرات شهريا .

٣-أعداد الخطة المالية للوزارة سنويا بحيث تحدد غايات معينة للوصول إليها وان تتم عملية المقارنة والتحليل نهاية كل سنة بي ما يتم تنفيذه من أهداف وبين المخطط والتعرف عل الانحرافات ومعالجتها .

تناولت الدراسة أعلاه نظام الرقابة الداخلية في وزارة الداخلية والإختبار العملي للنظام الموجود وتقييم نظام الرقابة الموجود بغرض التأكد من مدى فاعليته وتحقيقه للأهداف ، بينما تميزت دراستي بأنها تناولت دور الرقابة الداخلية في تطوير الأداء المالي بركة السودانين العاملين بالخارج ومعالجة مشاكل المغتربين .

الفصل الأول

مفهوم وخصائص نظام الرقابة الداخلية

سيتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم الرقابة الداخلية ، وخصائص نظام الرقابة الداخلية

، ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول

مفهوم نظام الرقابة الداخلية

إن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية في أي منشأة أو شركة يقع على عاتق الإدارة العليا ، وكذلك يقع عليها وضمن مسؤوليتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه كما أن هنالك التزاما قانونيا يقع على المنشأة ممثلة في إدارتها العليا بالإمساك بدفاتر حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة المؤسسات والشركات المساهمة الكبيرة وليس من المعقول وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام جيد للرقابة.

تعتبر الرقابة الداخلية من العناصر المهمة التي يعتمد عليها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق الحسابي أو الإداري ،حيث أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني والذي نصه (يجب القيام بدراسة كافية وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المستخدمة كأساس للاعتماد عليه ، ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها إجراءات المراجعة)⁽¹⁾

هذا المعيار ينص على ضرورة وجود أنظمة الرقابة الداخلية لتسهيل عملية المراجعة. إن الخطوة الأولى لعمل المراجع الخارجي هو دراسة وتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بالمنشأة أو المؤسسة محل مراجعة حساباتها وعلى ضوء هذه الدراسة يتمكن المراجع من تحديد مدى فحصه واختباره وذلك باستخدام إجراءات المراجعة اللازمة وكلما كانت نظم الرقابة الداخلية جيدة وذات كفاءة عالية قلل ذلك من الإجراءات والتي يقوم بها المراجع أثناء عملية المراجعة، وكلما كانت هذه النظم المطبقة على قدر من الضعف والقصور كلما زاد من الإجراءات كتعويض عن هذا الضعف. ففي هذه الحالة يعتمد عليها في نظام المراجعة. لقد كان المفهوم التقليدي لنظام الرقابة الداخلية قاصرا فقط في حماية أصول المؤسسة أو المنشأة والتأكد من الدقة الحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر، و لكن المفهوم الحديث والمتطور لهذه الأنظمة ، قد اتسع نطاقه وتخطى حدود المفهوم التقليدي ولأهمية دور الرقابة للارتقاء بإدارة المنشآت أو المؤسسات أهدفها خصص هذا الفصل لمناقشتها ،حيث تناول مناقشة مفهومها وتحليل خصائص عناصرها

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي ، معايير المراجعة المهنية ، الرقابة علي جودة أداء مراقب الحسابات ، دار النهضة العربية القاهرة ، ١٩٩٧م، ص ١٦

تتميز تعريف الرقابة الداخلية بثلاث اتجاهات رئيسية كالآتي: ^(١)

الاتجاه الأول:

يهتم هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي للرقابة ويركز على الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ومن ثم يهتم بوجود عمليات معينة يلزم توافرها ليتمكن تحقيقها ومن ثم يهتم بوجود عمليات معينة يلزم توافرها ليتمكن تحقيق الرقابة ويتضمن تحديد الاهداف المطلوب الوصول إليها .

أن مهمة الرقابة الداخلية هي التحقق فيما إذا كانت جميع العمليات يتم تنفيذها طبقاً للخطة المقررة والتعليمات الصادرة ووفق المبادئ المعتمدة ،فهي للتأكد عما إذا كانت الأعمال المطلوب تنفيذها تسير حسب الخطط المرسومة وذلك لغرض اكتشاف نقاط الضعف أو الاخطاء حتى يمكن تلافيها ومن ثم تفادي تكرارها مستقبلاً.

إن الرقابة الداخلية هي عملية متابعة مستمرة ودائمة تقوم بها الجهة المناط بها للتأكد من ما يجرى داخل المؤسسة ، خدمية كانت أو تجارية يتم وفق الخطط والسياسات الإدارية المقررة .

من هذا يتضح أن الرقابة لها ارتباط بهدف واضح ومحدد ،حيث تدور الرقابة حول تحقيق الأهداف التي من أجلها تحدد نوعية العمليات.

الاتجاه الثاني :

الإجراءات والخطوات العملية في هذا الاتجاه له اهتمام بالرقابة الداخلية في كونها تمثل الإجراءات التي يتعين إجراؤها وذلك للقيام بعملية الرقابة والإلمام بهذه العملية لابد من وجود بيانات أو معلومات عن أوجه النشاط المختلف ويجب أن تعد بشكل يمكن الاستعانة بها في متابعة ومواجهة نتائج الأعمال وتحليلها .

حيث للرقابة فيما يتعلق بمتابعة الأهداف تتضمن العمليات التالية :- ^(١)

(١) المرجع السابق ، ص ١٦ .

(١) د . حسين القاضي و د . حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، الأردن : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، ١٩٩٩م ، ص ١٦

١. بيان الكفاءة الفعلية . المقارنة بين الكفاءة الفعلية مع أهداف الخطط والسياسات الادارية .
 ٢. إيجاد تفاسير للانحرافات عن الأهداف .
 ٣. اتخاذ الخطوات التصحيحية .
 ٤. متابعة وتقييم فعالية الإجراءات التصحيحية .
 ٥. ربط عملية التخطيط بالحقائق بغرض تحسين الأداء في المستقبل .
- كذلك تتطلب الرقابة الداخلية علي النفقات والمصروفات المتعلقة بالمؤسسة الإجراءات التالية :

١. الاختيار والاختبار الجيد للسياسات الإدارية التي تتبعها المؤسسة .
 ٢. اهتمام الاداره بالتخطيط والتنظيم الفعال والحصول علي التمويل المناسب فضلاً عن القيام بالرقابة الفعالة علي المخرجات .
 ٣. الاختيار الجيد للموظفين وتدريبهم بهدف رفع كفاءتهم .
- الاتجاه الثالث :**

يهتم بالا جهزه التي تتولي مهمة الرقابة . وهو يهتم بالا جهزه التي تقوم بالرقابة وتتولي المراجعة والفحص والمتابعة وجمع وتحليل النتائج ، فالرقابة تعني هنا أجهزة معينة تقوم بمجموعه من العمليات للتأكد من تحقيق الوحدات لأهدافها بكفاية ، مع إعطاء هذه الاجهزه سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة وصدار القرارات والإحكام التي تلزم في هذا الشأن .

مفهوم الرقابة الداخلية حتى تعني تلك المجموعة من الإجراءات والعمليات التي تقوم بها الوحدة الرقابية داخل المنشأة أو المؤسسة للتأكد من أن العمليات والأنشطة تتم كما هو مخططاً تحقيقاً للأهداف المرجوة .

الرقابة الداخلية كوظيفة إدارية:

من خلال التعريفات السابقة للرقابة ، نلاحظ أن طبيعتها تهتم بعملية قياس وتصحيح أداء المدراء ومرؤوسيه في وحدات المؤسسة وذلك لغرض التأكد من أن الأهداف والخطط الموضوعه قد تم تحقيقها .

لقد عرف الفرنسي هنري فايولي الرقابة علي أنها : " التأكد مما إذا كان كل شئ يحدث طبقاً للخطة الموضوعه والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة ، وأن عرفها هو الاشارة إلي نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها ، وهي تطبق علي كل شئ " (١)

بينما عرضها أحد رواد الفكر السلوكي الإنساني تيري جورج علي إنها :
" قدرة المدير علي التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين بحيث يحقق هذا التأثير النتائج المستهدفة " (٢)

كما عرفها الكتاب العرب أمثال الدكتور محمد ماهر عlish بأنها :
" العملية التي تسعى إلي التأكد من أن الأهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات الموجهة إنما تنفذ بدقة وعناية ، كما تعني الرقابة من أن النتائج المحققة تطابق تماماً مما تتوقعه الاداره وتصوبوا إليه " (٣)

من خلال هذه التعريفات أجمع علماء علم الاداره علي أساسيات الرقابة التالية :-
١. الرقابة الاداريه تهتم في المقام الأول بعملية قياس الأداء ومقارنته بالمعايير التي تم تحديدها مسبقاً كذلك تصحيح كل أنواع الانحرافات السلبية وتشجيع وتدعيم الانحرافات الايجابية .

٢. الرقابة الاداريه وظيفة مكمله للوظائف الاداريه الأخرى .

(١) د . علي عباس ، الرقابة الاداريه علي المال والإعمال في الشركات المساهمة والمؤسسات المصرفية ، مكتبة تلاح العلي ، عمان ، ص ٩ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٩ .

(٣) د. محمد ماهر عlish ، إدارة الموارد البشرية ، ط ٢ وكالة الكويت ، ١٩٨٥ ، نقلاً عن المرجع السابق، ص ١٥

٣. الرقابة في المؤسسات والمنشآت مهمة وضرورية لكل مستوى من المستويات الادارية حسب الهيكل التنظيمي .

٤. وضع الخطط وتحديد الأهداف يقتضي لوجود الرقابة المطلوب تنفيذها لجميع الأنشطة في المؤسسة لغرض التأكد من أن العمل يسير وفق ما هو مخطط له نحو تحقيق اهداف معينة .

مكونات نظام الرقابة الداخلية وعوامل نجاحه :-

يتكون نظام الرقابة الداخليه من عدة عناصر هي :

أولاً المعيار:

هو كمية أو نوعيه العمل المطلوب إنجازه خلال زمن محدد وبتكلفه محددة إذ يمثل المعيار الأداة الفعالة في تحديد الانحرافات عند إجراء المقارنات علي ما تم انجازه فعلاً والمطلوب انجازه .

هنالك معايير للرقابة الداخلية صادره حديثاً عن مكتب المراقب العام الأمريكي ، وقد تم تقسيمها إلي ثلاثة مستويات كما يلي : (١)

(١) معايير عامه

أ. يجب أن تعطي نظام الرقابة الداخلية تأكيداً مناسباً بأن الأهداف سوف تتحقق .
ب. يجب علي المديرين والعاملين أن يحافظوا ويظهروا دائماً اتجاهاً مسانداً وإيجابياً نحو الرقابة .

ج. يجب أن يتصف المديرين والعاملون بالنزاهة والاستقامة الشخصية والمهنية وان يكونوا على مستوى من الكفاءة يتيح لهم القيام بالمهام والواجبات المحددة لهم ، وفهم متطور لانجاز رقابه داخليه جيده .

(١) R0port ford Apractical approach to assessing internal Control inter national Journal of Government Auditing (Vol 11 No 2 Gad 1984 P – 9).
نقلا عن السر محمد إبراهيم ، تقييم وتطوير دور المراجع (Vol 11 No 2 Gad 1984 P – 9).
العام في /السودان في الرقابة علي المال العام ، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة . جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، ١٩٨٦ م ، ص ٩.

د. يجب أن تكون أهداف الرقابة محددة لكل وحدة نشاط وينبغي أن يكون علي قدر من المنطقية وقابله للتطبيق .

هـ. يجب أن تكون أساليب الرقابة الداخلية علي قدر من الفعالية لتحقيق أهدافها .

٢ معايير التنفيذ الفوري لنتائج وتوصيات المراجعة :

أ. تقييم و تنفيذ توصيات المراجعين .

ب/تكملة جميع الأعمال التي تم تصحيحها في اقصر زمن ممكن أو رفع الأمر برمته إلى الإدارة العليا.

ج/ تحديد طبيعة الإجراءات الملائمة لتنفيذ توصيات المراجعين .

٣/ معايير خاصة :

أ/ يجب أن تكون الرقابة الداخلية والعمليات مسجلة وموثقة وجاهزة للفحص .

ب/ ينبغي تسجيل الأحداث والعمليات وقت حدوثها .

ج/ يجب أن يصدق على المعاملات وغيرها من الإحداث الهامة وتنفيذها بواسطة الإقرار المخول لهم السلطة بذلك.

د/ ينبغي فصل الواجبات الاساسيه والمسئوليات من حيث سلطة التفويض والتشغيل وفحص المعاملات بين الإقرار .

هـ/ يجب أن يكون هناك إشراف بصورة مستمرة بغرض تحقيق أهداف الرقابة الداخلية

و/ حصر دراسة وتقييم السجلات للأفراد المختصين .

ز/ مقارنة للموارد بين ماهو مسجل بالسجلات وماهو موجود بالفعل بغرض تطابق النتائج .

ثانيا الهدف :-

يتم الاستعانة بالأهداف المراد تحقيقها كأداة من أدوات قياس وتقويم الأداء مع ما هو

مستهدف .

ثالثا: نوع الرقابة :

يتم تحديد نوع الرقابة بناء علي نوع المعيار المستخدم للقياس ، يمكن للمؤسسة أن تختار نوع أو أكثر في آن واحد بشرط أن يلاءم ويتوافق مع طبيعة نشاطها وأهدافها .

رابعاً الأدوات الرقابية :

هنالك عدة أنواع من الأدوات الرقابية فإن اختيار المؤسسة لأحدها يتوقف علي طبيعة نوع الرقابة ومجال استخدامها .

حيث أن كل نوع من أنواع الرقابة ، هناك أداة رقابية أكثر ملاءمة له ، فمن الأدوات الرقابية الشائعة الاستخدام في الانظمة المعاصرة هي:

أ/ الموازنة التقديرية:-

هي الموازنة التي توضح التقديرات المالية المطلوبة لتنفيذ المشروع لتحقيق الأهداف المنشودة .

ب/ خرائط الإنتاج

خامساً نظام جيد للاتصال :-

تعتبر مهارة الاتصال أداة من الأدوات الفعالة التي يحتاج إليها مدراء المؤسسات ومساعدتهم في عملية الإشراف والتوجيه والرقابة . حيث أن سرعة الإبلاغ عن الأحداث واتخاذ الإجراءات والخطوات التصحيحية تكمن في اتخاذ القرارات الادارية المناسبة وفي الوقت المناسب ومن ثم تحقيق الهدف المتبقي .

سادساً علي من تقع مسؤولية اتخاذ قرار معالجة الإشراف؟

للإجابة علي هذا السؤال المهم ، يتوقف علي أمور عديدة من بينها طبيعة العمل وأنواع أنشطة المؤسسة وظروفها الداخلية والتي يتم بها إدارة شئونها ، قد نجد بعض المؤسسات تدار بطريقه مركزيه حيث تكون عملية اتخاذ القرار محصورة بيد مدير المؤسسة مركزياً وبعضها تدار بطريقه اللامركزية ، حيث تكون درجة تفويض السلطات

إلى المستويات الادارية الأخرى أكبر ، ونتيجة لذلك تكون درجة المشاركة في اتخاذ القرار بمعالجة الانحرافات أكبر وأكثر فعالية ، ويبقى دور مدير المؤسسة في المسائل الاستثنائية .

العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة :-

تعرف معايير المراجعة رقم (١) الرقابة الداخلية علي أنها خطه تنظيميه وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها ، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد علي بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية. من التعريف أعلاه يجعل أمر نظام الرقابة الداخلية النقطة الأساسية التي يركز عليها المراجع عند بداية برنامج المراجعة ، حيث لابد أن يتأكد من مدي فعالية هذا النظام في حماية أصول المؤسسة وتوفير البيانات المحاسبية وفق الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، وفي رأينا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً والتي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر هي:

١- مبدأ القياس الفعلي .

٢- مبدأ المقابلة .

٣- مبدأ تحقق الإيراد .

٤- مبدأ تحقق المصروفات .

٥- مبدأ التكلفة .

٦- مبدأ الإفصاح .

إن الفروض المحاسبية المتعارف عليها هي :^(١)

١- فرض الوحدة المحاسبية .

٢- فرض استمرار الوحدة المحاسبية .

٣- فرض وحده القياس .

(١) د. عباس مهدي الشيرازي نظرية المحاسبة ، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ١٩٩٠م ، ص ٢٧٠ .

٤- فرض الدورية .

كذلك وفي إطار البحث المستمر للفكر المحاسبي، قد تم التوصل حديثاً إلى المبادئ المحاسبية والمقبولة قبولاً عاماً من قبل المحاسبين والمعنيين بالنظام المحاسبي . هذه المبادئ تمت وتطورت وفقاً للحاجة والتطبيق والتجربة المحاسبية لسنوات طويلة ، حيث يتمثل الهدف منها في إيجاد الأسس التي تقوم عليها مجموعة البيانات التي يتم قيدها في الدفاتر والسجلات والكشوفات المحاسبية^(٢) ومن هذه المبادئ الحديثة كما يلي :-

- ١- مبدأ الفترة المحاسبية .
 - ٢- مبدأ الموضوعية أو الواقعية .
 - ٣- مبدأ الثبات أو الاتساق .
 - ٤- مبدأ تحقيق المنفعة .
 - ٥- مبدأ قابلية الفهم .
- ومن أهم لأعراف المحاسبية والتي وجدت قبولاً عاماً كما يلي:-^(٣)

- ١- الحيطة والحذر .
- ٢- الاهمية النسبية .
- ٣- المصادقية .
- ٤- الحيادية .
- ٥- الكمال والخلو من الأخطاء .

تجدر الإشارة إلى أن هذا التحديد للمبادئ والفروض المحاسبية علي أنها مبادئ أساسية ، ليس معناه هذا ما يجب ان يكون عليه الحال دائماً بل مجرد استقرار للفكر المحاسبي القائم في الوقت الحالي . فقد يسفر البحث المحاسبي في المستقبل عن

(٢) د. هادي رضاء الصغار ، مبادئ المحاسبة المالية : دار المناهج عمان ، ٢٠٠٢م ، ص ٥٩ .

(٣) ACCA, Paper 3/6 Advanced Corporate Reporting Text Book Foulks Lynch Ltd 2002 P6, 12.

استحداث مبادئ محاسبية أخرى كما يسفر هذا البحث المحاسبي عن استبعاد بعض هذه المبادئ .

بما أن معظم أعمال المراجع تتحدد بناء علي نظام الرقابة الداخلية ، تصبح دراسة وتقييم هذا النظام أمراً ضرورياً ، وذلك علي النحو التالي:-.

أولاً: تأثير نظام الرقابة الداخلية علي حجم عمل المراجع :-

تعتبر وسائل الرقابة الداخلية هي التي تقوم بتزويد المراجع بخلفيه كافيه عن طبيعة الرقابة الداخلية وتدفق العمليات والبيانات في النظام المحاسبي الذي تتبعه المؤسسة إن النظام المحاسبي يتكون من عدة وظائف يتم خلالها تبادل أو تحويل أو استخدام الأصول والخدمات بين المؤسسة والإطراف الخارجية عنها حيث يتم جمع تلك البيانات ومعالجتها وتحليلها والتقرير عنها في النظام المحاسبي .

فمن خلال تعرف المراجع بالبيئة الرقابية يستطيع أن يلم بالهيكل الإداري للمؤسسة وكيفية الاتصال وتوزيع المسئوليات والسلطات وطرق الإشراف بالاضافه إلي وظيفة المراجعة الداخلية . يصبح فهم تدفق هذه العمليات التي تقوم بها المؤسسة وفي ظل نظام رقابي ذاتي قائم ، يعطي المراجع خلفيه كافيه عن أنواع العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، وكيفيه التصريح بها وتسجيل وتحليل معالجه بيان ، إذ أن نظام الرقابة الداخلية هو الذي يلعب الدور المهم في تحديد حجم وتكلفه عمل المراجع ، فكلما كان نظام الرقابة فعال وجيد كلما كانت الاختبارات والفحوصات التي يجريها المراجع علي العمليات أقل ، وذلك نتيجة لدراسة وتقييم لأنظمه الرقابة الداخلية ودرجة الوثوق بها بواسطة المراجع ، أو قد يلجأ المراجع إلي القيام باختبارات مكثفه إذا كانت وسائل الرقابة الداخلية علي قدر من الضعف وحيث لايمكن الوثوق بها والاعتماد عليها .

ثانياً : نظام الرقابة وعلاقته بمخاطر المراجعة :-

يمكن نظام الرقابة الداخلية المراجع من إعداد الخطط اللازمة بجمع الأدلة وقرائن إثبات المراجعة وذلك للاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه الفني المحاييد بخصوص القوائم المالية للمؤسسة وهي :-

أ.مخاطر وجود أخطاء جوهريه في السجلات المحاسبية .

ب.مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء .

غالباً مانجد المراجع يعتمد علي نظام الرقابة الداخلية للاطمئنان علي عدم وجود أخطاء جوهريه في السجلات المحاسبية ، إذا يقل احتمال وجود أخطاء جوهريه إذا ماكانت إجراءات ووسائل نظام الرقابة الداخلية المختلفة سليمة وكافية علي توفير بيانات ومعلومات محاسبية يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها .

أما المخاطر التي تنجم عن عدم إمكانية الاختبارات التي يجريها المراجع من اكتشاف الأخطاء فهذا يرجع أساسا إلي درجة العناية المهنية التي يتبعها المراجع في إجراءات الاختبارات والفحص حيث يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية عوضا عن ذلك في اكتشاف الأخطاء .

ثالثا أهداف وفوائد نظام الرقابة الداخلية :-

تمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المؤسسة في وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية وهو (التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعى إلي تحقيقها) ونتيجة لتوسع المؤسسات الخدمية كانت أو التجارية اوجدت ضرورة وجود علاقة واضحة بين السلطات والمسئوليات ومن ثم تحديد اختصاصات ومهام كل عامل من عمال المؤسسة .

إذ تمثل خريطة الهيكل التنظيمي الإداري واللوائح والإجراءات وسائل تنفيذ هذا النظام الرسمي في إدارة أنشطة المؤسسة .وضع نظام الرقابة بالمؤسسة يعد من الأهداف التشغيلية المساعدة وعلي أساسها يمكن تحديد خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد سوف نؤكد في هذا البحث أهمية الوظيفة الرقابية لكل مؤسسة صغيرة كانت او كبيرة ، حيث

ليس من الممكن وضع أنشطة معينة والأفراد للقيام بها دون رقابة عليهم ، لأننا لن نستطيع تحقيق أي هدف بل ستعرض هذه المؤسسة للأخطار ومما يعرضها لاحتمالات الفشل ^(١).

وبالتالي تصفيتها ، أكثر احتمالا من نجاحها ونموها وازدهارها .

لهذه الأسباب نجعل الرقابة وظيفة إدارية ذات فوائد جمة لا غنة عنها في تطور ونمو وازدهار المؤسسات تجارية كانت أو خدمية ، الرقابة عموما تضبط أمور المؤسسة وتدفع بها نحو التوازن وتحقيق أهدافها بسهولة وبتكلفة معقولة .

فيما يلي بعض فوائد وأهداف الرقابة في المؤسسات :

- أ - إخضاع المؤسسة أو المنشأة للنظم واللوائح والقوانين التي تنظم العمل بها .
- ب - التأكد أن الموارد بشقيها المادية والبشرية توظف وفق ما مخطط له ولمصلحة المؤسسة وللمحافظة عليها من الضياع أو الإهدار .
- ج - مراقبة ممارسات مسؤولي الأقسام المختلفة داخل المؤسسة وذلك بالتوجيه والإشراف علي الطريقة التي يتم بها تنفيذ جميع الأنشطة.
- د - تساعد الرقابة عموما علي رفع كفاءة الأفراد والآلات والمواد المستخدمة ، وتؤكد علي إنها تستخدم وفق المعايير المحددة .
- وجود الرقابة تمكن من اكتشاف المدراء أو الموظفين المبدعين في داخل المؤسسة ومن ثم تستطيع المؤسسة مكافأتهم وتحفيزهم ماديا ومعنويا والدفع بهم لمزيد من الإبداع تحقيقا لمزيد من أهدافها .

هـ - خلق رباط متين بين مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة

و- تقلل من تكرار المشكلات التي تتجم عن الانحرافات النسبية

ز- تظهر عن مدي ولاء ورضا الموظفين علي المؤسسة التي يعملون بها .

أنواع الرقابة الداخلية

(١) د. احمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، ١٩٩٢ م ص ١٨٨

لقد تولي تعريف معايير المراجعة رقم (١) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين صياغة أنواع الرقابة الداخلية بالمنشأة كالآتي:

١ - الرقابة الداخلية الإدارية:

هي التي تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات واللوائح التي تتخذها الإدارة لتنفيذ أنشطتها المختلفة وتتعلق كذلك بالتحليل الإحصائي ودراسة الزمن والحركة وتقارير أداء الوحدات المختلفة وبرنامج تدريب وتأهيل العاملين هذه الإجراءات عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية .

٢ - الرقابة الداخلية المحاسبية :

وهي المتعلقة بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية وهي التي تحدد درجة الاعتماد عليها . هذا النوع من الرقابة مصمم للحصول علي تأكيدات بخصوص ان :

أ-العمليات ومختلف الأنشطة بالمؤسسة يتم تنفيذها طبقا لتوجيهات وسياسات الإدارة فضلا عن إدارة المراجعة الداخلية .

ب -جميع العمليات يتم تسجيلها بما يضمن :

عداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

١/ سلامة الأصول .

يجدر بنا أن نذكر هنا أن مراقب الحسابات يعتمد إلي حد كبير في دراسة أنظمة الرقابة الداخلية علي أجهزة المراجعة الداخلية للوحدات الاقتصادية محل الفحص ومن ثم تعتبر تقارير هذه الأجهزة نقطة البداية لعمل المراجع في فحصه وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية والشروط الواجب توافرها .

المراجعة الداخلية :-

اصدر معهد المراجعين الداخليين أحدث تعريف للمراجعة الداخلية بأنها نشاط استشاري مستغل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة تحسين عائد عمليات

المنشأة وأنها تساعد المنشأة في تحقيق اهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات ادارة المخاطر والرقابة والسيطرة . ان هذا التعريف قد أخذ في الاعتبار كافة الاسباب التي ادت الي التطورات والإتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية ومراعاة احتياجات العميل الرئيسي للإدارة للمراجعة الداخلية .^(١)

هنالك تعريف آخر هو (أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعني بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم)^(٢).

ومن خلال هذا التعريف يتضح أن المراجعة الداخلية وظيفة وليست مهنة لها قواعدا وأسسها وتهدف المراجعة الي مساعدة الأفراد داخلي التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطه بهم بدرجة من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشوره والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها .

كما يعرف البعض المراجعة الداخلية بأنها (نشاط تقييمي مستقل داخل المشروع بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية للمشروع كأساس لخدمة الادوات في وظيفتها الرقابية .

درجة استغلال المراجع الداخلي :

هنالك من يري أن يتبع المراجع الداخلي إلي اعلي مستوى إداري في التنظيم حتى يتسنى له مراجعة فحص وتقييم المستويات الرقابية الاخرى .

لكن التوسع في هذا الاستغلال يخلق صعوبة الإشراف علي عمله ، بينما لا يمكن أن يتبع المراجع الداخلي لأحد الأقسام التي تشملها المراجعة مثل قسم الحسابات .

إن جعل تبعية المراجع الداخلي للمراقب المالي والذي بدوره يلي مباشر مجلس الإدارة في الهيكل التنظيمي من أفضل الحالات التي وجدت قبولا . المراجع الداخلي هو موظف

(١) د. محمد حسن عبد الجليل صبيحي ، التعاقد الخارجي أحد الإتجاهات الحديثة في المراجعة دراسة تحليلية ، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق ، العدد الأول يناير ٢٠٠٠م ، المجلد الثاني والعشرون ، ص ٢٧ .

(٢) د. فتحي رزق السوافيري، د. عبد الفتاح محمد الصحن الرقابة والمراجعة الداخلية ،دار الجامعة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٤م .

المنشأة بموجب عقد يربطه بها رابطة التبعية والخضوع وهو يخضع لإدارة المنشأة بحكم هذا العقد . إدارة المنشأة هي التي تقوم بتعيين المراجع الداخلي وتحدد حدود سلطاته واختصاصاته ووظيفته وتمنحه راتبه وعلاوته أو حرمانه ، وترقية وتخفيض درجته الوظيفية أو يمكن فصله من الوظيفة .

ب - الهيكل التنظيمي للمنشأة :

بالرغم من هذا يجب أن تمنح إدارة المنشأة قدراً معقولاً من الاستقلال للمراجع الداخلي عن الوحدات والأقسام الأخرى داخل المنشأة بشكل واضح .

ج - الضبط الداخلي :

الضبط الداخلي هو الذي يشير إلى الإجراءات والوسائل المحاسبية والإحصائية والمادية وغيرها والتي تهدف إلى حماية الأصول من الأخطاء الكتابية والاختلاس والتبديد وما شابه ذلك .^(١)

كما تعرف أيضاً المراجعة الداخلية بأنها (وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وإداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة وإداء الإدارات والأقسام .^(١) يعتبر الضبط الداخلي جزء من الأنشطة الروتينية المعتادة ويوفر دليل تلقائي علي سلامة ودقة البيانات ، والضبط الداخلي بهذا المفهوم يمكن أن نعتبره الجزء الأكثر حركة في نظام الرقابة الداخلية علي الإطلاق .

يرى الباحث أن الرقابة الداخلية هي الساعد الأيمن للإدارة حيث تمدها بالتقارير التي تساعد في اتخاذ القرارات السليمة التي تؤدي إلى تطوير المنشأة من حيث جودة

(١) د. احمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٩٢ م ص ١٨٨ .

(١) د. محمد السيد ، د. عبد الفتاح الصحن ، المراجعة الداخلية علي المستوى الجزئي والكلية الاسكندرية - الدار الجامعية ، ٢٠٠٢ -

وتحسين بيئة العمل وإتباع نظام الرقابة الداخلية يعتبر عالم ضخم من الإجراءات التي
تصحح مسار العمل .

المبحث الثاني

خصائص نظام الرقابة الداخلية

مميزات نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد بمجموعة من الخصائص الأساسية والتي تعتمد في وجودها علي مدي جودة وقوة أساليب الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة في أنشطتها المختلفة . واعتمادا علي هذه الأساليب الرقابية يحدد الموقف نطاق الاختبارات التي سيجريها لغرض فحص العمليات وأرصدة القوائم المالية المعدة حيث يضيق هذا النطاق كلما كانت أساليب الرقابة الداخلية قوية ومحكمة ، وسداً لكل ثغرات التلاعب واحتمالات الأخطاء ، أما عدم توافر هذه الخصائص فما هو إلا إشارة إلي ضعف نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يدفع بالمراجع إلي توسيع نطاق اختباره تعويضاً عن ذلك سوف نتناول بالدراسة خصائص نظام الرقابة الجيدة كما يلي :

١. الفصل بين المسؤوليات :

يجب علي المنشآت إن تفصل بين مسؤوليات العاملين فيها حتي تقلل من احتمال الغش أو حدوث أخطاء غير متعمدة في البيانات المحاسبية وذلك بافتراض عدم التواطؤ بين موظفين أو أكثر في تنفيذ التلاعب أو أخطاء غير متعمدة (1)

يقصد بالفصل بين المسؤوليات ، عملية الفصل السليم في الوظائف التي يشغلها الأفراد في المؤسسة المعنية ، ففي هذا نعني إن يتم الفصل التام بين كل وظيفة من الوظائف داخل المؤسسة وعلي إن تكون لكل وظيفة حدود معينة من المسؤوليات وتنفيذ العمليات وفي إطار دورة أنشطة المؤسسة واختصاصات كل وظيفة ، لأنه إذا لم يتم فصل اختصاصات كل وظيفة من الوظائف داخل المنشأة ، يمكن إن يحدث تلاعب ومخالفات وإخفاء بعض الحقائق في السجلات . فمن هذا المنطلق جميع الأعمال التي يقوم بها شخص معين أو

(1) ولیم توماس امردسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب د.احمد حامد حجاج ، د.كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ١٤٢٣ هـ ٢٠٠٣ م ، ص ٣٧٤ .

مجموعة من الأشخاص حسب مقتضيات الوظيفة ، يتم فحصها بصورة تلقائية بواسطة شخص أو مجموعة من أشخاص آخرين وكلاهما يعمل باستقلال تام وبدون ازدواج بين عمل كل منهما ، وقد أكدت الدراسات والبحوث السابقة إن هذه الأساليب الرقابية أثبتت فعاليتها وتقلل من تكلفتها ، ويمكن تلخيص الفصل بين المسؤوليات من ناحية علاقتها بالأفراد علي النحو التالي (1):

أ/ يجب إن تكون المسؤولية محددة تحديدا قاطعا .

ب/ من الضروري اختيار الأفراد وتدريبهم بعناية كبيرة ووفق متطلبات المسؤولية .

ج/ ينبغي تناوب الأفراد علي الوظيفة المعينة أو العمل المعين إذا كان ذلك ممكنا ، هذا الإجراء يحفز العاملين ويجعلهم علي قدر من النشاط بالإضافة إلي اكتسابهم خبرات جديدة ، واكتساب العمل نفسه وجهات نظر جديدة تطوره .

د/ ينبغي منح العاملين المسؤولين أجازاتهن السنوية وبصورة منتظمة ، هذا الإجراء يمكن من اكتشاف المخالفات نتيجة تغيير الأشخاص بالنسبة للوظيفة الواحدة

هـ/ يجب إن تنتهج المؤسسة أسلوب منح الحوافز والمكافآت ، هذه الأساليب ترفع من كفاءة العاملين وتدفعهم لمزيد من بذل الجهد في العمل ، كذلك تعتبر هذه الأساليب ترفع من كفاءة العاملين وتدفعهم لمزيد من بذل الجهد في العمل ، كذلك تعتبر هذه الأساليب أداة من الأدوات الفعالة في حماية موجودات وممتلكات وأصول المؤسسة بالأخص التقدير وذات القيمة العالية .

٢. وضوح خطوط السلطة والمسؤولية :

من المعروف إن جميع أنشطة وأعمال المؤسسة تؤدي بواسطة عدد كبير من الموظفين ولكي يثنى للمؤسسة تحقيق رقابة فعالة لابد من سؤال شاغل هذه الوظائف عن مجموعة محددة من الأصول أو العمليات ، حيث نستطيع تخفيض هذه المسألة من خلال تخفيض مسؤوليات محددة لأفراد معينة وفي وظيفة معينة نجد إن معظم المؤسسات

(1) د. احمد نور ، مرجع سابق، ص ١٩١ .

التي تهتم بضرورة وجود نظام رقابة داخلي جيد تستخدم ما يعرف (دليل اللوائح والإجراءات) الذي يتم تعريف وتحديد اختصاصات كل وظيفة من الوظائف التي تحدد وفق الخريطة التنظيمية للمؤسسة ويطلق عليها اسم الوصف الوظيفي حيث يتم تحديد اختصاصات كل وظيفة تحديدا مفصلا وعلي ضوءها يسأل الموظفون الذين يشتغلون هذه الوظائف في حدود الوصف الوظيفي (1)

٣. كفاءة الموظفين:

بالرغم من وضوح خطوط السلطة أو المسؤولية وتوزيع الوظائف واختصاصاتها طبقا لنظام الرقابة الداخلية، لكن قد يفشل هذا النظام في تحقيق أهداف المؤسسة نتيجة عدم كفاءة أو أمانة الموظفين في تأدية جميع المسؤوليات الملقاة علي عاتقهم، وعلي هذا الأساس تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية اعتمادا مباشرا علي درجة كفاءة الموظفين بالمؤسسة ودرجة أمانتهم في تقرير المسؤولية الملقاة علي عاتقهم ، يجب علي المؤسسة إن تتنهج سياسة سليمة في تعيين وترقية الموظفين ، آخذة في الاعتبار متطلبات كل وظيفة من المؤهلات ، علي المراجع الذي يقوم بعمل المراجعة في المؤسسة إن يقوم بفحص وتقويم سياساتها في توظيف ومقارنة كفاءة هؤلاء الموظفين ومتطلبات الوظائف التي يشتغلونها .

٤. سلامة السجلات وإجراءات التصديق علي العمليات :

يتم الحصول علي المعلومات والبيانات عن العمليات التي أنجزت بالمؤسسة من السجلات والدفاتر المحاسبية حيث يتم تنظيم هذه المعلومات والبيانات طبقا لخطوط السلطة والمسؤولية وغالبا ما تستخدم اصطلاح (محاسبة المسؤولية) للإشارة إلي نظام إثبات بالسجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية التي توضح النجاح في تحقيق المسؤوليات نلاحظ من أهمية تفويض سلطة التصديق علي العمليات لعدد محدد من الموظفين .

(1) المرجع السابق، ص ١٩١ .

٥. الحماية المادية للأصول والسجلات

يجب علي جميع المؤسسات إتباع كافة الوسائل المتاحة لحماية الأصول والسجلات والمستندات من التلف / الفساد/ الضياع أو سوء الاستخدام فمثلا قد تستخدم المؤسسة الخزن الحديدية للاحتفاظ بالأصول النقدية أو بناء مخازن فخمة لحفظ الأصول غير النقدية ، كما يجب عليها إن تتبع سياسة سليمة ودورية لصناعة الآلات والمعدات لتفادي فقد منافعها أو قيمتها قبل انتهاء عمرها التشغيلي بسبب إهمال الصيانة .

أما بالنسبة للسجلات والدفاتر المحاسبية ، فيجب حفظها في أماكن من شأنها إن تقلل من احتمال إدخال تعديلات في محتوياتها أو إصابتها بالتلف أو فقدانها.

٦. الدقة الحسابية :

الدقة الحسابية ترتبط بتسجيل العمليات والأحداث ومعالجتها ، لا بد من التأكد بان هذه العمليات قد تم التصديق عليها وتم تسجيلها في السجلات بصورة كاملة ودون انتقاص وبدقة حسابية ومن ثم ترحيلها إلي الدفاتر الاخرى ، كدفتر الأستاذ العام ، ودفتر ميزان المراجعة واخيرا الحسابات الختامية من حساب المتاجرة ، وحساب الأرباح والخسائر أو حساب الإيرادات والنفقات وقائمة التدفق النقدي ومن ثم الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي).

٧. الإشراف اليومي : (١)

يصبح لزماً لكل مؤسسة تصبو التي تحقيق رقابة داخلية فعالة من توافر كادر كفء من الموظفين وعلي درجة عالية من التأهيل مع تفويض السلطات اللازمة لهم للقيام بعملية الإشراف اليومي علي كافة أنشطة المؤسسة ومتابعة مدي الالتزام والتقيد بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل إدارة المؤسسة . بالتالي يصبح الإشراف اليومي هو عملية المتابعة المباشرة لتطبيق نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

(١) د. احمد نور ، مرجع سابق ، ص ١٨٩ .

٨. الإدارة العليا :

وجود رقابة داخلية فعالة تتطلب وجود مدراء ورؤساء الوحدات الإدارية المختلفة علي درجة عالية من الكفاءة والتأهيل والخبرة وذلك لمباشرة عمليات التخطيط ، الرقابة والإشراف ورسم السياسات الإدارية لتنفيذ جميع الأعمال والأنشطة وفي إطارها ، كذلك يقع علي عاتق مدراء الوحدات الإدارية ومسؤوليات إيجاد وسائل وإدارات لتقييم مدي فعالية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة التي يتولون فيها هذه المسؤوليات مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وذلك لهدف تحقيق الأهداف التي من اجلها تم انشاء هذه المؤسسة .

ومن خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيدة الاخرى :

أ/ وجود نظام محاسبي سليم يعتمد علي مجموعة شاملة وكاملة من الدفاتر والسجلات ودورات مستندية ودليل مبوب للحسابات يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ب/ إتباع و تطبيق نظام المراجعة الداخلية قبل وبعد الصرف للتأكد من صحة الإجراءات

.

ج/ استخدام كافة الوسائل الالية والتي تساعد علي صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وخلوها من الاخطاء والتلاعب .

د/ تبني سياسة واضحة للتمييز بين النفقات والايرادات الرأسمالية .

هـ/ رعاية الجوانب النفسية والإنسانية لدي الموظفين وتبني نظام عادل للحوافز والمكافآت والترقيات الوظيفية وغرس روح التعاون والانسجام لديهم .

موقف المراجع الخارجي من أنظمة الرقابة الداخلية :-

إن كفاية ودقة أنظمة الرقابة الداخلية تعود بكثير من الفوائد علي ادارة المؤسسة بالاضافة إلي المراجع الخارجي ومن أهم هذه الفوائد :

١. زيادة الاعتماد علي السجلات المحاسبية ، وذلك عن طريق الوثوق بما تحويها من

البيانات والمعلومات مما يقلل من كمية الاختبارات التي يجريها المراجع الخارجي

.

٢. هنالك ارتباط قوي بين أنظمة الرقابة الداخلية وعمل المراجع الخارجي من الناحيتين هما :

أ - سلامة ودقة المجموعة الدفترية يؤدي إلي الاطمئنان بالبيانات التي تظهرها القوائم المالية والمرتبطة بالاسلوب الذي يتم به تسجيل العمليات المالية فضلا عن ارتباطها بأنظمة الرقابة الداخلية .

ب/ مهمة المراجع الخارجي هي التأكد من إن ادارة المؤسسة قد اتخذت جميع الإجراءات والتدابير الكفيلة للمحافظة علي هذه الموارد واستخدامها احسن الاستخدام يجب علي المراجع الخارجي إن يقوم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للحكم علي مدي سلامة وانتظام المجموعة الدفترية محل الفحص والتدقيق .

يمكننا القول بان المراجع الخارجي عليه مسؤولية كاملة في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة المعنية تقييما مفصلا وبصفة خاصة أنظمة الرقابة المحاسبية^(١).

اهداف دراسة وتقييم أنظمة الرقابة بالنسبة للمراجع الخارجي:

أ- استخدام نتائج الدراسة والتقييم لهذه الأنظمة كأساس لتحديد حجم الاختبارات وتحديد مدي الاعتماد ودرجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة
ب- استخدام نتائج الدراسة والتقييم في تحديد نوعية اجراءات المراجعة اللازمة ، حيث اصبح هناك اتجاه استخدام منهج المعاينة بدلا من المراجعة الشاملة لجميع العمليات .
ج- امكانيه أعداد تقريراً بنتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نواحي القوة والضعف فيه . كما لابد للمراجع من تحليل التكلفة والمنفعة المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية .

خطوات وطرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية :

(١) المرجع السابق ، ص ١٩٠

عندما نتطرق إلى الحديث علي موضوع طرق تقييم انظمة الرقابة الداخلية نواجه بالسؤال الاتي :

ايهما يسبق الآخر ؟ فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ؟ ام إعداد برنامج المراجعة ؟

برنامج المراجعة والفحص يجب إن يعد علي أساس تقييم دقيق وسليم لأنظمة الرقابة الداخلية ، بينما عملية التقييم في حد زانها تعتبر جزء من برنامج المراجعة ، هنالك عدة اقتراحات للإجابة علي هذا السؤال :

الاقتراح الأول :

علي المراجع وعند أعداده لبرنامج المراجعة افتراض عدم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية واذا ما تبين له بعد ذلك سلامة وفاعلية هذه الأنظمة أثناء عملية المراجعة فانه يقوم بخفض حجم العمليات التي يقوم بفحصها إلي الحد الذي يعتبر مناسباً لهذه الاوضاع

(1)

الاقتراح الثاني :

ظهر رأي آخر يقضي بأن برنامج المراجعة يجب إن يستند إلي المعلومات المتاحة لمراقبي الحسابات من خلال ملفاته الدائمة ومراجعاته الأولية لأنظمة الرقابة الداخلية قبل البدء في عملية المراجعة (2).

من الملاحظ أن الدراسة الأولية لانظمة الرقابة الداخلية ، تتناول فقط العمليات الروتينية ، بحيث تستبعد العمليات غير العادية والتي لا يمكن التنبؤ بها مثل عمليات بيع بعض الاصول الثابتة ، بينما نجد إن المراجع يقوم برسم الخطوط العريضة لبرنامج المراجعة علي افتراض عدم حدوث إي تغيير في فاعلية انظمة الرقابة الداخلية عن العام السابق الا اذا اظهرت الحقائق عكس ذلك.

عليه يجب إن يكون برنامج المراجعة علي قدر من المرونة لمقابلة كل الظروف التي تكتشف خلال تنفيذ عملية المراجعة (1)

(1)Spragus Willim D."Testing the Adequacy of internal control " Independent Auditing standards ,Ray J(CED) .Newyork Holt ., Rine Hart & winston ,INC , 1964) P.17.

(2) Ibid ,P.53 .

الاقتراح الثالث :

ففي هذا الاقتراح ظهر اتجاه يطالب بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية للعمليات المختلفة داخل المؤسسة علي عدد من السنوات فمثلا إن يهتم المراجع في السنة الأولى بدراسة وفحص أنظمة الرقابة الداخلية لعمليات المخزون والسنة الثالثة لعمليات الأصول وهكذا إلا إن هذا الاقتراح يفترض بقاء المراجع بالمؤسسة لمدة طويلة وهذا يصعب تحقيقه .

يرى الباحث بأن مسؤولية إقامة نظام فعال وكفؤ للرقابة الداخلية ومن ثم المحافظة عليه والتأكد من سلامة تطبيقه يقع علي عاتق الإدارة العليا للمؤسسة وهذا ما قامت به إدارة الزكاة بإنشاء قسم إدارة المراجعة الداخلية.

أنيط بها متابعة تنفيذ الإجراءات والنظم والتعليمات التي تصدرها الإدارة وذلك بغرض حماية الأصول والبيانات المحاسبية وتحسين الأداء الإداري والمالي ، كذلك للتأكد أن سير العمل بالزكاة وفق ما هو مخطط له .أضيفت إلي هذه الإدارة إدارة مراجعة داخلية تتبع لديوان المراجع العام وهي تقوم بنفس المهام وبصلاحيات أوسع ولستقلالية تامة وذلك صونا للمال العام .

هنالك علاقة جيدة بين إدارات المراجعة الداخلية والخارجية ، كل هذه الأدوات الرقابية تصب في مصلحة كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالزكاة. تقوم ادارة المراجعة الخارجية بمراجعة الحسابات الختامية للزكاة سنويا .

الفصل الثاني

فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية في تطوير الأداء المالي

سيتناول الباحث في هذا الفصل فاعلية وكفاءة الرقابة الداخلية في تطوير الأداء المالي

وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم وأهمية فاعلية الرقابة الداخلية .

المبحث الثاني : مفهوم وأهمية كفاءة الرقابة الداخلية .

المبحث الأول

مفهوم وأهمية فاعلية الرقابة الداخلية

الفاعلية :

هي إصطلاح أكثر شمولاً من الكفاءة . فالفاعلية هي محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمنظمة . بما تحتويه من أنشطة فنية ووظيفية وإدارية وما يؤثر فيه من متغيرات داخلية وخارجية لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة وبصفة عامة فان مفهوم الفاعلية يتصف بالتراكب والتعقد ، وحتى الآن لا يوجد اتفاق عام بين الكتاب والباحثين حول مفهوم محدد يمكن تصميميه (١)

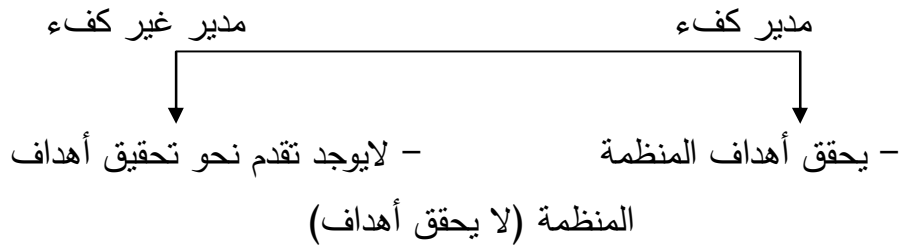
الفاعلية الإدارية : ويقصد بها مدي التقدم الذي تحققه الإدارة نحو تحقيق الهدف المنشود ومن ثم فان هنالك درجات متفاوتة للفاعليات الإدارية فاذا كانت الإدارة اقرب إلي تحقيق أهدافها فان المديرون هنا أكثر فعالية (٢).

الفاعلية الإدارية : فهي تشير إلي مدي نجاح المدير في استخدام الموارد لتحقيق أهداف المنظمة (٣)

الفاعلية الإدارية : تشير الي مدي نجاح المدير في استخدام الموارد لتحقيق اهداف المنظمة .

شكل رقم (١/١/٢)

مقياس فعالية المدير / الإدارة



المصدر : عبد السلام ابو قحف ، أساسيات التنظيم والإدارة ، الجزء الأول الطبعة الثالثة ، دار المعرفة الجامعية ، د.م ، ص ٢٦ .

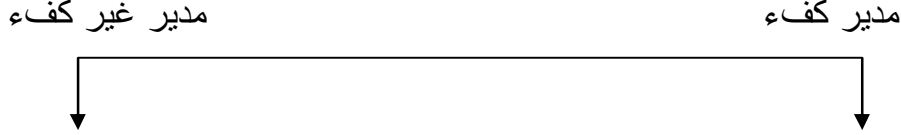
(١) عبد السلام أبو قحف ، إسماعيل السيد ، إقتصاديات الإدارة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ١٩٨٩م ، ص ص ٩٥ - ٩٦

(٢) محمد الصيرفي ، إدارة الاصول والاسس العلمية للمدير المبدع ، سلسلة كتب المعارف الإدارية ، الكتاب الأول ، الجزء الأول ،

٢٠٠٥ ، ص ص ٦٢ - ٦٤

(٣) عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التنظيم ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، ٢٠٠٣م ، ص ٤٠ .

شكل رقم (٢/١/٢) مقياس كفاءة المدير / الإدارة



-جميع الموارد تستخدم في الإنتاج - الموارد المتاحة الاستخدام تساهم جميعها في الإنتاج
-لايوجد إسراف أو ضياع في استخدام الموارد. - يوجد إسراف في الموارد
المصدر : عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التنظيم والإدارة ، الجزء الأول الطبعة
الثالثة ، دار المعرفة الجامعية ، د.م ، ٢٠٠١م، ص٢.
يرى الباحث من الشكليين رقم (١/١/٢) ، (٢/١/٢) أن المدير الكفاء والفعال هو
الذي يستطيع تحقيق أهداف المنظمة من خلال الإستخدام الجيد للموارد المتاحة .
والإستخدام الجيد للموارد المتاحة يعني عدم إساءة استخدامها أو الإسراف أو إضاعة
هذه الموارد .

ثقافة الرقابة الفعالة :

إذا كان التخطيط هو رأس وظائف المدير فالرقابة هي أقدام المدير للتحرك تجاه
التنفيذ الموجه للأهداف إذاً لا فائدة من التخطيط بدون رقابة كما انه لا رقابة بدون
تخطيط (1) تحتاج الرقابة الى تحديد مجالات الأداء ونقاط التحكم .
ومن أهم أنواع الرقابة المرتبطة بالنواحي المالية (الرقابة المالية) الرقابة التسويقية
ومراقبة الجودة ومراقبة الإنتاج وتحتاج الرقابة أدوات وأساليب رقابية فعالة كما تحتاج
المنظمات الى مراجعة ادارية للتحقيق من صحة القرارات والأداء المستهدف (2)
يرى الباحث في الحكم علي فعالية المدير إن مثل هذا النوع من الفعالية الظاهرية
لا تكفي لتقييم الفعالية الإدارية ، كما أن المدير في تحقيقه لأهدافه الشخصية (ترقية

(١) فريد النجار، إدارة الأعمال الإقتصادية العالمية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ١٩٩٨م، ص٤٠٣ .

(2) المرجع السابق، ص ٤٠٥

،زيادة دخل) لايعني بالضرورة انه مدير فعالاً من منظور المقاييس المذكورة سابقاً للفعالية .

معايير الفعالية :

تتمثل معايير الفعالية في الآتي :

أ/ سهولة الوصول الى الهدف .

ب/ خفض التكاليف .

ج / تحقيق المسؤولية الإجتماعية .

د/ إستخدام أمثل للموارد : استخدام الموارد في إنتاج سلع وخدمات تتناسب مع رغبة الجمهور .

هـ/ تحقيق رخاء المستفيد النهائي من الخدمة

و/ الرشد في النواحي الإدارية .

ز/ القدرة علي انطباط العاملين في الحضور .

ح/ القدرة علي تكييف توقعات سوق العمل . (١)

المعايير الفعالة :

تتصف المعايير الفعالة بكونها :

أ/ المعايير الفعالة تبدو عادية :

أن وضع المعايير العادلة والممكن تحقيقها قد يكون هو المفهوم الوحيد والعظيم الأهمية في إنشاء الرقابة الفعالة .

ب/ المعايير الفعالة تكون محددة:

إن المعايير المحددة تنتج أفضل أداء . فالموظفون الذين تخصص لهم معايير منخفضة بشكل غير معقول ، فإنهم ينجزون بشكل سيئ قد متوقع . أما الموظفون

الذين تخصص لهم معايير مرتفعة وعالية ويبدلون اقصى جهد . (٢)

(١) هيئة المحاسبين السعوديين معايير المحاسبة والمراجعة ، هيئة المحاسبين السعوديين الرياض ، ٢٠٠٦م ، ٥٤٢ .

(٢) أمين السيد أحمد لطفي ، ص ص ١٥٦-١٥٧ .

يرى الباحث إن الموظفين الذين يقولون لهم أبذل جهد يؤدون جهد أقل بذلك يكون المعيار منخفض عن الموظفين الذين تخصص لهم معايير مرتفعة وعالية.

ج / المعايير الفعالة تكون صعبة:

كلما كان الهدف صعباً كلما كان مستوى الأداء أعلى مفترضين أن الأهداف يمكن قبولها. وتشجع أهداف التحدي إذا ما قبلت على الأداء الطيب. (١)

د/ المعايير الفعالة تكون مناسبة :

يجب إن تكون الأنشطة التي تغطي المعايير مناسبة .

أن المعايير التي يتم بها قياس الموظف يجب أن تعكس الأنشطة التي يمارس عليها الموظف رقابة تفصيلية عظيمة . (٢)

هـ/ المعايير الفعالة تكون تامة :

يركز الموظفون جهدهم حيث تكون النتائج قابلة للقياس وهكذا ، يستطيع المديرون أن يساعدوا في تركيز اهتمام الموظفين على المجالات الحرجة .

يرى الباحث انه يجب وضع معايير واضحة وكاملة لتطوير الأداء .

و/ المعايير الفعالة توضع بالمشاركة :

عند ما يكون لدى المدير المعرفة والخبرة لوضع المعايير التي يضمن إن الرؤوسين سوف ينظرون لها على أنها عادية ويمكن تحقيقها ، فإنه يمكن بعد ذلك ببساطة . إن يتم تخصيص المعايير .

خصائص نظم الرقابة الفعالة :

نظم الرقابة الفعالة والموثوقة لها بعض الخصائص المشتركة . إلا أن الأهمية النسبية لهذه الخصائص تختلف حسب ظروف كل على حدة ، ولكن معظم نظم الرقابة يمكن تقويمها بوجود هذه الخصائص :

(١) أمين السيد أحمد لطفي ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ م ، ص ٣٨ .

(٢) أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص ١٥٩

أ/ الدقة : المعلومات المتعلقة بالأداء يجب أن تكون دقيقة . البيانات غير الدقيقة الناتجة من نظام الرقابة يمكن أن تقود المنظمة الى اتخاذ إجراء يؤدي الي الفشل في معالجة المشكلة وخلق مشكلة لم تكن موجودة من قبل.

يعتبر تقييم دقة المعلومات من أهم مهام لرقابة التي يواجهها المديرون .

ب/ التوقيت: يجب جمع ونقل وتقييم المعلومات بالسرعة اللازمة اذا كان للإجراء أن يتخذ في الوقت المناسب لإدخال التحسينات المطلوبة .

ج/ الموضوعية وسهولة الفهم :

المعلومات التي يوفرها نظام الرقابة يجب أن تكون سهلة الفهم من قبل الأفراد الذين يستخدمونها وان ينظروا إليها علي انها موضوعية .وكما كان نظام الرقابة اقل ذاتية وغموضاً كلما كان نظام الرقابة اقل ذاتية وغموضاً كلما زادت التوقعات بأن يستجيب الأفراد بمعرفة وكفاءة عالية للمعلومات التي يحصلون عليها .

نظام الرقابة الذي يصعب فهمه سوف يؤدي الى الأخطاء والارتباك والإحباط وسط العاملين .

هنالك خصائص لنظام الرقابة الفعالة :

تتمثل في الاتي :^(١)

أ. توفير المرونة التي تتيح للمديرين الإستجابة العالية للأحداث غير المتوقعة

.

ب. تقديم المعلومات السليمة عن أداء المنظمة .

ج. توفير المعلومات وإمداد المديرون بها في التوقيت المناسب بالطريقة الملائمة لإنجاح عملية صنع القرار .

خصائص الرقابة الداخلية الفعالة :

(١) د. عمر أحمد عثمان المقلي ، مبادئ الإدارة ، دن ، د.م، ٢٠٠٢م ، ص ص ٥٦٤ - ٥٦٥

بفرض تحقيق نظام الرقابة الداخلية الفعال ، لابد من التأكد علي دور وأهمية كل من نظام الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية في عمليات المنشأة ، حيث يمكن تعريف كل منهم (طبقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (١). (١)

وتحديد أهدافهم علي النحو التالي :

أ/ نظام الرقابة الإدارية .

يتضمن الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من إجراءات وسياسات إدارية تتعلق بتفويض سلطة اعتماد العمليات ، والتصريح بتنفيذ العمليات المالية .

ويهدف هذا النوع من الأساليب الرقابية الي تنمية الكفاءة التشغيلية ، وتشجيع الإلتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة ، وتقليل حدوث مخالفات لتلك السياسات والتعليمات .

يري الباحث ان نظام الرقابة الإدارية يتضمن وظائف أخرى لا ترتبط بوظائف قسم المحاسبة مثل تأهيل وتدريب وتحفيز العاملين مما يؤدي إلي تحسين الأداء
ب/ نظام الرقابة المحاسبية

تتضمن الإجراءات والأساليب المحاسبية التي من شأنها تهدف الي التأكد من الحصول علي البيانات المحاسبية بشكل يمكن الإعتماد عليها ، بالإضافة الي وقاية وحماية كل من الإصول او السجلات المحاسبية ، بعبارة أخرى يهتم هذا النوع من الأساليب الرقابية الي التأكد المعقول من :

(١) تنفيذ العمليات طبقاً للتفويض او التصريح العام او الخاص للسلطة .

(٢) تسجيل العمليات بشكل يسمح :

أ/ إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ب/ المساءلة المحاسبية عن الأصول .

(٣) تناول الأصول طبقاً لبرنامج تفويض السلطة والإختصاصات .

(٢) ابتهاج مصطفى عبد الرحمن ، الإدارة الإستراتيجية ، الشركة العربية للنشر والتوزيع الخرطوم، ١٩٩٩م، ص ٢٠٢

٤) مطابقة أرصدة حسابات الأصول مع الأصول الموجودة في حيازة المسؤولية بالمنشأة علي فترات مختلفة .

أكد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي علي أهمية دور كل من الرقابة المحاسبية (الرقابة الوقائية) والرقابة الإدارية (الرقابة بالتغذية المرتدة) في تحقيق نظام رقابة داخلية فعالة . فان نظام الرقابة الداخلية الفعال يتصف بعدد من الخصائص التي يحدد وجودها مدي جودة أو قوة أساليب الرقابة الداخلية بنوعيتها .(١)

خصائص نظام الرقابة الداخلية الوقائية الفعال :

هنالك أربعة عناصر تحدد فعالية هذا النظام هي :
أ/ مسار المراجعة الجيد

يرتبط مسار المراجعة الجيد بمد إمكانية تتبع العمليات المحاسبية من المستند الأصلي حتي مرحلة وجودها النهائية في التقارير المالية ، وتعتبر المراجعة من أهم أساليب الرقابة الوقائية لأنه يسمه بالتعرف علي الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المنشأة ، من خلال تتبع جميع خطوات معالجة البيانات المحاسبية يمكن اكتشافها وتصحيح أي تلاعب او مخالفات او أخطاء قد تحدث .

ب/ كفاءة الموظفين.

أن عدم كفاءة الموظفين يؤدي لعدم الكفاءة في إستخدام أصول المنشأة ومن ثم عدم تحقيق سياستها وأهدافها ، نتيجة لذلك يجب علي المنشأة ان تتبع سياسة سليمة في تعيين الموظفين او ترقيتهم .ويتعين علي المراجع ان يتحقق من مدي ملائمة مؤهلات الموظفين عن طريق فحص

(١) د . أمين السيد أحمد لطفي ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة علي الحسابات ، مرجع سابق ص ٣٩

وتقييم سياسات المنشأة في توظيف وترقية مع تقييم كفاءة هؤلاء الذين يشغلون وظائف رئيسية في الحسابات (١)

يري الباحث انه يجب علي المسؤولين الإحتفاظ بالأصول وحيازتها ضد خيانة الأمانة ، بإعتبار ان هذا الأسلوب بمثابة وسيلة وقائية ضد الغش او التلاعب ، فضلاً عن امكانية استعاضة الخسائر الناتجة عن الغش او التلاعب من قبل الموظفين بالمنشأة.

ج/ الفصل بين المسؤولين:

يتعين الفصل بين مسؤوليات لعاملين بالمنشأة ،حتى يتم التقليل من احتمال الغش او حدوث المخلفات ويعتمد هذا الأمر علي الفصل بين الوظائف الإحتفاظ بالأصول أو حيازتها ، وبين عملية الإثبات في السجلات وبين سلطة التصديق والتصريح بالعمليات المالية .

يري الباحث ان فعالية الفصل بين المسؤوليات هو انه ليس من المحتمل تواطؤ شخص او أكثر في القيام بالتلاعب او الخطاء أي الأخطاء المتعمدة.

د/ الحماية المادية للأصول والمستندات والسجلات

يهدف هذا الجزء الرقابي الي المحافظة علي أصول ومستندات المنشأة في مكان أمين لتفادي مخاطر سوء استخدامها ، إذ لابد أن تتوفر للمنشأة إمكانيات ملائمة لحماية ووقاية كل من الأصول والسجلات من التلف او الفساد او الضياع

يري الباحث انه من الضروري اتباع الإجراءات اللازمة لحماية تناول النقدية (باعتبارها أكثر الأصول تعرضاً للسرقة والإختلاس) ،بجانب التأمين ضد خيانة الأمانة يجب إتباع إجراءات رقابة حمايتها مادياً منها سداد غالبية المدفوعات بالكامل في الحسابات المنشأة بالبنك .

الشروط الواجب توافرها لوجود نظام فعال للرقابة الداخلية :

(١) د. أمين السيد أحمد لطفي ، اساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين ، د.ن، القاهرة ، د.ت، ص ص ٥٠٢

تخطيط تنفيذ برنامج المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية واستمرارية خلال العام وبالتنسيق مع دورة نشاط المنشأة حتي لا تؤدي الي تعطيل أعمال المنشأة .

تقارير المراجعين الداخليين يجب ان تكون واضحة وحاسمة والانتقادات والملاحظات التي تحتوي عليها هذه التقارير يجب ان يعقبها اتخاذ الإجراءات اللازمة فوراً من جانب الإدارة لتصحيح الأوضاع .

تقارير المراجعين الداخليين يجب ان ترفع الي الإدارة العليا (لجنة المراجعة) ويجب أن تحظى هذه التقارير عموماً بتأييد الإدارة .

أن يؤدي المراجع الداخلي مسؤوليته بما يتماشى مع المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني المتعارف عليه فإذا توافرت هذه الشروط فإن المراجع الخارجي يستطيع عندئذ فقط الإعتماد علي نظام المراجعة الداخلية في تقليل نطاق الفحص الذي يقوم به (1).

تقييم واختبار مدي فعالية الرقابة الداخلية :

يجب علي المراجع الحيادي بأداء إجراءات لاختبار بعض أعمال المراجعين الداخليين المرتبط بتأكيدات القوائم المالية الهامة والجوهرية . (2)

يري الباحث ان اختبار عمل المراجعين الداخليين يكون بأخذ عينة عشوائية من عملة والتأكد من صحتها . ويجب علي المراجع المستقل عمل بعض الإختبارات المرتبطة بالقوائم المالية الأساسية ويمكن تنفيذ هذه الإختبارات من خلال :

أ. مدي مناسبة اعمال المراجعة الداخلية مع الأهداف المطلوبة تحقيقها .

ب. مدي مناسبة برامج المراجعة الداخلية .

ج. مدي سلامة وملائمة توثيق أوراق عمل لأداء الأعمال وتضمنها مما يدل علي وجود إشراف مناسبين .

د. مدي تقديم مقترحات وتوصيات قابلة للتطبيق .

(1) د. عمرو يس، استقلالية المراجع الداخلي بين النظرية والتطبيق في ظل حوكمة الشركات ،المؤتمر العربي حول التدقيق الداخلي

في إطار حوكمة الشركات ،القاهرة ،٢٠٠٥، ص٣٣٣

(2) د . أمين السيد أحمد لطفي ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة علي الحسابات،مرجع سابق ص٣٩

هـ. مدي اتساق التقارير مع نتائج العمل المؤدي .

أ/ هيكلية لجان المراجعة :

ينبغي العناية بهيكلية لجان المراجعة كوسيلة لضمان فعاليتها .ويرتبط بهيكلية لجان المراجعة قضايا العضوية وقاعدة المعرفة لدي الأعضاء ، وأيضاً استقلالية لجان المراجعة ودور المدراء غير التنفيذيين .

لاشك أن لجنة المراجعة يمكن أن تستفيد من ان يكون لدي أعضائها معرفة متعمقة بقضايا المحاسبة والمراجعة علي الرغم من أن ذلك لا يعتبر تحفظاً علي عضوية لجان المراجعة .

ب/ استقلالية المراجعة : المدراء غير التنفيذيين

تعد لجنة المراجعة وضع شرعي للمدراء غير التنفيذيين ، كما أن الإدارة القوية عادة ما ترحب بلجنة مراجعة قوية ولاشك أن مصداقية اللجنة واستقلاليتها تتدعم عندما تتشكل من المدراء غير تنفيذيين تماماً ، وتساعد استقلالية لجنة المراجعة في ايجاد اتصال مباشر بين المجلس الإدارة والمراجع الخارجي ، كما انها تستطيع مراقبة الإدارة العليا ، وان تخدم في مراقبة الإدارة العليا ،وان تخدم في مراقبة الإنحرافات والمخالفات المالية والإدارية .

ج/ دعم إدارات المراجعة الداخلية وتفاعلها مع لجان المراجعة

تعتمد علاقة المراجع الداخلي بلجنة المراجعة علي ظروف التي تبني فيها هذه العلاقة . ويتعلق الكثير منها بحجم إدارة المراجعة الداخلية ، ومستوي تأهيل أفرادها ونطاق ومجال سلطاتها ومسئوليتها ، واجراء اعداد التقارير . ولقد أكدت علي أهمية هذه العلاقة توصيات صادرة عن معهد المراجعين الداخليين .

د/ تكاليف الوكالة :

ونظرية الوكالة معينة بالمشكلات المترتبة علي فصل بين الملكية والإدارية أهمها عدم تطابق الأهداف . وعدم تناسق المعلومات المساهمين والمدراء . وعادة ما يفي المدراء بالتزاماتهم اتجاه المساهمون بطريقتين هما :

الأولي : توفير المعلومات المالية للمساهمين .

الثانية : إحالة هذه المعلومات الى الفحص والمراجعة لتحديد مدى نجاح الإدارة في النهوض بوكالة المجموع لها . وعلي ذلك يعتبر توفير وتأمين المعلومات المالية جزءاً هاماً في عمليات الرقابة والمساءلة .(1)

ومن منظور الوكالة ينبغي ان يكون المدراء موضوعيين ومستقلين . ونظرياً فان الأعضاء الخارجيين في لجنة المراجعة يمكنهم مقاومة تأثير المدراء التنفيذيين . ومع ذلك فان فعالية لجان المراجعة قد تتأثر بالعوامل التي قد تحدث تغيراً في التكاليف الوكالة .(2)

يري الباحث أن مدى فعالية التكلفة المحققة يعتمد علي المؤهلات وقدرات المراجعين الداخليين ، والإعتماد علي أدائهم من جانب المراجعين الخارجيين . لذلك فان العمل المؤدي بواسطة المراجعين الداخليين يمكن ان يؤدي الى وفورات حقيقية وتحسين الأداء بزكاة السودانيين العاملين بالخارج .

(1) لمرجع السابق، ص ٢٣-٣٥

(2) د . السيد احمد سقا ، مدثر طه ابو الخير ، ص ٢١٥

المبحث الثاني

مفهوم وأهمية كفاءة الرقابة الداخلية

١/ مفهوم كفاءة الرقابة الداخلية

الكفاءة : تعني الإستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج او الموارد المتاحة.(١)
يرى الباحث هذا التعريف أكثر شمولاً حيث يحمل مفهوم الإستخدام الأمثل للموارد لكل من الأجل الطويل والقصير .

الكفاءة : تعني الإستخدام للموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق حجم او مستوي معين من النواتج او المخرجات (السلع والخدمات) .واذا كان البعض يستخدم لفظ الإنتاجية مساوياً للفظ الكفاءة نجد البعض الآخر يرى أن الإنتاجية تشمل الكفاءة في تحقيق الغايات باستخدام اقل قدر ممكن من الموارد والفعالية في تحقيق الأهداف وتعرف الكفاءة : علي انها المقدرة علي تحقيق ارفع مستوي من المخرجات مع تقليل المدخلات الى اقصى حد . ولتحقيق نفس الآثار (تحسين الممارسات الإدارية وزيادة الأداء في المشروعات الأعمال والأجهزة الحكومية) قد يستلزم أن المعهد(أ) مثلاً عدد أقل من الوقت الموظفين والمال من المعهد (ب) وبهذا يكون (أ) أكثر كفاءة من (ب) والتي حققت هدفها ولكن الثمن كان أكبر . وعلي الطرف النقيض فقد تولي المؤسسة جل اهتمامها الى الكفاءة دون إعارة الى اهتمام الفعالية وهذا الإتجاه هو عبارة عن عملية بيع الدروس ويستطيع كل مدرس ان يقوم بعبء كبير في التدريس .

ورغم المردود المادي يكون عالياً إلا انه سرعان ما يتضح ان برنامج المعهد لا تتلاءم مع حاجات المجتمع وأوليائه ولذلك يصبح بقاءها موضوع تساؤل يؤدي في النهاية الى تساؤل مصادر إزدهاره المالي(٢)

(١) زكي مكي إسماعيل ، أصول الإدارة والتنظيم ، جامعة السودان المفتوحة ، الخرطوم ، ٢٠٠٦ ، ص ٧-٨ .

(٢) ميلان كوبر ، إدارة المؤسسات التنموية الإدارية ترجمة محمد قاسم القريوني ، عبد الجبار ابراهيم ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية إدارة البحوث والدراسات ، القاهرة ، د.ت ، ص ٢٩ .

من التعريفات السابقة يجد الباحث ان المؤسسة قد تواجه تعارضاً بين تحقيق الكفاءة والفعالية لانهما يمثلان جهد متضافراً يؤثر كل منهما في الآخر . وان مؤسسة تطوير الإدارة ينبغي لها أن تستهدف تحقيق اكبر قدر من الفعالية والكفاءة .

الكفاءة الإدارية : نقصد بالكفاءة الإدارية قدرة الإدارية علي تحقيق أقصى إنتاج باستخدام الموارد المادية .

تتمثل هذه القدرة في :

- ١/ القدرة علي تحديد أهداف واضحة للعمل الإنتاجي .
 - ٢/ القدرة علي استخدام عناصر بأفضل الوسائل .
 - ٣/ القدرة علي اختيار انسب الوسائل لتحقيق تلك الأهداف .^(١)
- ان مفاهيم الكفاءة والفعالية التي تقدم إطار التحليل ادارة لتحليل ادارة عمليات البرنامج ، قد تم تعريفها من قبل منظمة (انتوساي) كمالي:
- الكفاءة : هي العلاقة ما بين المخرجات بصورة سلع وخدمات او أية نتائج أخرى والمدخلات المستخدمة لإنتاجها .
- مبادئ ايمرسون الاثنا عشر للكفاءة :
- مبادئ ايمرسون الاثنا عشر للكفاءة هي :
١. يدعو لإرساء قيم واضحة محددة .
 ٢. المنطق الجاري .
 ٣. المشورة ذات المعزة .
 ٤. الانضباط
 ٥. التعامل المنصف .
 ٦. الإحتفاظ بسجلات معولة وفورية وكافية ودائمة .
 ٧. الشحن : معني ذلك الجانب من التخطيط الذي ينطوي علي الجدولة .

^(١) محمد الصريفي ، مرجع سابق ، ص ص ٦٢-٦٤

٨. يعرض للنمطيات والجداول .

٩. نمطية الأحوال السائدة .

١٠. ينص علي الكفاءة ،او المكافئات التي تمكن العمل من ان يري ويدرك في أثناء

العمل موقع وظيفته في الشركة ومدي أهمية ما يعمله .(1)

عندما يقوم المراجع الحيادي بتقييم صلاحية المراجعين الداخليين ،فانه يجب ان يحصل

علي المعلومات المستحدثة من السنوات السابقة بخصوص عديد من العوامل التالية :

تقييم الكفاءة :

١. المستوي التعليمي والخبرة المهنية للمراجعين الداخليين .

٢. التأهيل المهني والتعليم المستمر .

٣. سياسات وبرامج وإجراءات عملية المراجعة .

٤. الممارسات المرتبطة بتخصيص المراجعين الداخليين .

٥. الإشراف علي أنشطة المراجعين الداخليين والتوصيات والمقترحات .

٦. جودة توثيق أوراق العمل والتقارير والتوصيات والمقترحات .

٧. تقييم أداء المراجعين الداخليين .

تقييم صلاحية كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين

عند تقييم كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين فان المراجع الحيادي سوف يقوم بدراسة

المعلومات التي تم الحصول عليها من المصادر التالية :

١/ الخبرة السابق مع الوظيفة المراجعة الداخلية .

٢/ المناقشات مع موظفي الإدارة .

٣/ نتائج فحص الجودة الخارجية لأنشطة وظائف المراجعة الداخلية اذا ما تم إجراء ذلك

٢٠.

(1) المرجع السابق ، ص ٦٥

(2) د . أمين السيد احمد لطفي، تصميم وفحص وتقييم المراجعين لهيكل الرقابة الداخلية ، مجلة الإقتصاد والتجارة ،كلية التجارة عين شمس ،القاهرة ١٩٩٧ ،ص ١٤٢

تقييم برنامج العمل الذي يعده المسؤولون عن الرقابة الداخلية وتلقي التقارير الدورية عن
- تقييم الإقتراحات المقدمة من مكاتب ومؤسسات المراجعة للحصول علي عقد المراجعة
وبرنامج العمل الخاص بتنفيذ مهمة المراجعة والنتائج الناشئة عنها وفقاً لما هو مدون في
تقرير المراجعين .

- إخطار مجلس الإدارة بنشاطها ومدى كفاية نظام المراقبة الداخلية مرة واحدة علي الأقل
كل ستة شهور .

- أداء الواجبات الأخرى الموكلة اليها من مجلس الإدارة فيما يتعلق بصفتها مع منشآت
ومكاتب المراجعة . (1)

عندما يتم تقييم كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين ، فإن المراجع الخارجي الحيادي
يجب ان يدرس استخدام الإرشادات التي أشير اليها في المعايير المهنية للمراجعة الداخلية
، وهي تلك التي تم نشرها عن طريق مجمع المراجعين الداخليين وديوان المحاسبة العامة .
وفيما يلي مناقشة لاعتبار الكفاءة والموضوعية .

رغم الإشارة الي المعلومات التي ينبغي علي المراجع الخارجي ان يحصل عليها بشأن
كفاءة المراجعين الداخليين في المتطلبات الرئيسية لبيان الراجعة رقم(٦٥) .للحصول علي
تلك المعلومات يجب علي المراجع الحيادي ان يطبق الإجراءات التالية :

١/ تحديد سياسات العاملين

يهدف الحصول علي فهم عام أكفاءة موظفي قسم المراجعة الداخلية يتعين علي
المراجع الحيادي فحص السياسات المرتبطة بهؤلاء العاملين علي النحو التالي :
أ.التعيين : تحديد متطلبات التأهيل العلمي اللازم للتوظيف كمراجع عام .
ب. واجبات الوظيفة : تحديد ما اذا كان مستوى العمل المحدد بتأسيس علي كفاءة فنية
للمراجع الداخلي .

(1) د . عطية صلاح سلطان ، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لإغراض استمرار المنشأة ، المؤتمر العربي الأول حول
التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، ٢٠٠٥ ، ص ٢١٤ .

ج. التدريب : تحديد ما إذا كان هنالك برنامج لتدريب العاملين الجدد بسم المراجعة الداخلية .

د. الترقية : تحديد درجة الأفضلية التي تأسس عليها ترقية العاملين بقسم المراجعة الداخلية .

هـ. الإشراف : تحديد ان الإشراف علي العاملين بقسم المراجعة الداخلية يتم بشكل ملائم
فحص ملفات العاملين لتحديد مدي الإلتزام بسياسات التعيين والترقية يجب علي المراجع
الحيادي بفحص أوراق العاملين ويتمثل الغرض من ذلك الفحص في التيقن من ان هؤلاء
العاملين الذين تم تعيينهم وترقيتهم لديهم التأهل العلمي والعمل المحدد طبقاً لسياسات
الشركة .

تحديد سياسات الشركة الخاصة ببرامج التدريب:

تتغير الممارسات والإجراءات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة بشكل ثابت ، لتحديد المهام
ومواكبة العاملين بقسم المراجعة الداخلية لتلك التغيرات المعاصرة . يجب ان يتقن المراجع
الحيادي من ان الشركة لديها برامج تدريب داخلية او ان المراجعين الداخليين يحضرون
برامج تدريب خارجية .

تدريب وتمحيص أوراق العمل للحصول علي المعرفة العامة بجودة عمل المراجعين
الداخليين ، يتعين علي المراجع الحيادي تدقيق أوراق العمل وفحصها ، يمكن للمراجع
الحيادي ايضاً ان يحصل علي بعض المعرفة بحوزة التخطيط والإشراف.

دراسة كفاية فحص أوراق العمل عن طريق المشرفين :

لتحديد ان عمل المراجعة الداخلية قد تم فحصه ، يتعين علي المراجع الحيادي القيام
بفحص سياسات القسم وتدقيق أوراق العمل ، يهتم المراجع الحيادي بدراسة جودة الفحص
، لذلك يجب أن يتيقن من الذين يقومون بعملية الفحص ، ايضاً يجب ان يقوم بالإطلاع
علي مذكرة فحص عملية المراجعة ويضمن ، ايضاً يجب ان يقوم بالإطلاع علي مذكرة

فحص عملية المراجعة ويضمن إن التصرف في تلك البنود قد تم مناقشة في تلك المذكرات (1).

الإجراءات الممكن استخدامها لبحث كفاءة المراجعين الداخليين إن قائمة معايير المراجعة (٩) تشير الي انه ينبغي للمراجع المستقل إجراء استفسارات عن المؤهلات هيئة المراجعين الداخليين ، بالإضافة الي ان الأمثلة الواردة بتلك القائمة توضح ضرورة الإستفسار عن التشغيل ، والتدريب والإشراف .وعليه ،يمكن تحديد خطوات ودراسة كفاءة المراجعين فيما يلي :

١. مراجعة المؤهلات العلمية للمراجعين الداخليين وسنوات الخبرة .
- ٢.تقييم أداء المراجعين الداخليين عن طريق الأدلة والبيانات الموثقة في أوراق العمل والتقارير .
٣. مراجعة نوعية العمل عن طريق الإجراءات المتبعة في أدائه ومدي تغطية الإجراءات وانجازها .
٤. تقييم الاتصالات الشخصية والخبرة السابقة للمراجعين الداخليين .
٥. مراجعة الناحية المهنية التخصصية لادارة المراجعة الداخلية وتقييم كل العوامل المؤدية الي تطوير مهني مستمر ، وهي:هيئة المراجعين الداخليين ، التدريب ، الخبرة في ممارسة أعمال المحاسبة والمراجعة ، ويمكن تأكيدها بالإطلاع علي القيد في جداول المحاسبين والمراجعين ، بالإضافة الي تقييمات الأفراد.
٦. مراجعة تأكيدات المنشأة علي دور ومكانة وظيفة المراجعة الداخلية ، ينعكس ذلك في التشغيل ، والتدريب وسياسات الترقى،.
٧. مراجعة مواصفات الوظيفة ، برامج العمل ، والخطط الزمنية للعمل .
٨. مراجعة الملفات الشخصية للمراجعين العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (2).

(1) د . أمين السيد احمد لطفي ،معايير الرقابة علي الجودة اداء مراقبي الحسابات ،مرجع سابق ،صص ١٦٦-١٦٩

(2) د . إبراهيم طه عبد الوهاب ، موضوعية وكفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع الخارجي ، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة الرياض ، العدد ٧٦ ، ١٩٩٢م ، ص ص ١٣٢ - ١٣٣ .

* يرى الباحث أن معظم الأعمال التي يعتمد فيها المراجع الخارجي علي نظيرة الداخلي تكون أعمالا غير مخططة وغير معقدة أو صعبة ، وفوق ذلك يجب أن تخضع لرقابة محكمة من المراجع الخارجي .

العوامل المتعلقة بالتضليل الناشئ عن التقارير المالية المضللة وتنقسم إلي ثلاثة فئات هي(١):

- خصائص الإدارة وتأثيرها علي بيئة الرقابة : وتتعلق بقدرات وضغوط ونمط الإدارة والإتجاهات المتعلقة بالرقابة الداخلية والتقارير المالية .

- ظروف العمل : وتشمل البيئة الإقتصادية والتشريعية التي تعمل بها المنشأة محل المراجعة.

- خصائص العمليات والإستقرار المالي : وتتعلق بطبيعة المنشأة محل المراجعة وتعدد عملياتها ، والحالة المالية للمنشأة محل المراجعة وربحياتها .

العوامل المتعلقة بالتضليل الناشئ عن إختلاس الأصول : ويشمل مجموعتين هما:

- قابلية الأصول للإختلاس : وتتعلق بطبيعة أصول المنشأة محل المراجعة ودرجة تعرضها للسرقة.

- الرقابة : وتشمل نقص الرقابة المصممة لحماية واكتشاف اختلاسات الأصول .

مدخل مقترح مهارة المراجع في الإكتشاف غش الإدارة :

إن بعض المراجعين يكونون أكثر مهارة من غيرهم في اكتشاف الغش، ولذلك يجب عند اختيار فريق المراجعة انتقاء المراجعين الأكثر ملائمة لاكتشاف غش الادارة .

وان الصفات الشخصية للمراجعين ربما تقدم المزايا لتحسين احتمالية اكتشاف غش الادارة .يتضح من تحليل اهم المداخل الحالية لتحسين قدرات المراجع فى اكتشاف غش الادارة ، انة ركزت على عوامل التى يمكن ان تكون مصاحبة لحدوث غش

الإدارة ، او على الصفات الشخصية للمراجع التي تمكنه من غش الإدارة ، او المزج فيما بين النوعين السابقين .

- مدخل مقترح لتحسين قدرات المراجع في اكتشاف غش الإدارة
المراجعة يمكنها اكتشاف غش الإدارة ولكن هنالك ثلاث صعوبات قاسية تحول دون الاكتشاف الفعال لغش الإدارة وهي :

١. صعوبة اكتشاف غش الإدارة تلقائياً لان الإدارة في موقع يمكنها من السيطرة على نظام الرقابة الداخلية و إخفاء الغش بمهارة .

٢. غياب المرشد المهني الفعال الذي يساعد المراجع في اكتشاف غش الإدارة ، فإجراءات المراجعة لم تصمم لضمان إن القوائم المالية خالية تماماً من غش الإدارة ولكن لضمان الاكتشاف المعقول ، ومع ذلك فان إجراءات المراجعة طبقاً للمعايير المهنية للمراجعة ربما لا تكشف غش الإدارة ، لان إجراءات المراجعة التي تكون جيدة لاكتشاف الأخطاء لا تكون فاعلة لاكتشاف غش الإدارة .

٣. نقص خبرة المراجعين بغش الإدارة لأنهم لا يصادفون إلا نادراً ، وبدون الخبرات الهامة بغش الإدارة ، فمن غير المحتمل إن يكون لدي المراجعين نماذج فكرية كافية لتقدير مخاطر غش الإدارة .

ونتيجة للصعوبات السابقة هنالك حاجة ضرورية الي نماذج ومساعدات قرارات فعالة لمساعدة المراجع في اكتشاف غش الإدارة ، وتجنب تكاليف التقاضي المرتفعة ، وتحسين فعالية تكاليف المراجعة (1).

إمكانية اعتماد المراجعين الخارجيين علي الرقابة الداخلية :
تتلخص علاقة المراجع بنظام الرقابة في العناصر الرئيسية التالية :
١/ العنصر الأول : الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :

(1) تطور مدخل تحسين وفعالية المراجع في اكتشاف غش الإدارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الثاني، ١٩٩٩م، ص ١٣٤

يهتم المراجع بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المشروع بغرض الإلمام بخلفية ومعلومات كافية عن البيئة التي تعمل فيها نظام الرقابة من الناحية وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المشروع ويساعد ذلك المراجع علي ما يأتي:

١. طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة والدورة المحاسبية التي تحكم طبيعة العمل المالي من خلال :

أ. التعرف علي طبيعة الدورة المستندية لعمليات المشروع والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند علي اساس ان الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمشروع .(1)

ب. التعرف علي مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها (دوياً او الكترونياً) .

ج. التعرف علي مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها والغرض من اعدادها وطبيعة استخدامها .

٢. طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع والبيئة الرقابية التي يعمل فيها المراجع مما يساعده علي :

أ. التعرف علي الهيكل الإداري للمنشأة وما يحتويه من مستويات ادارية متعددة .

ب. التعرف علي توزيع خطوط السلطة والمسئولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها افقياً ورأسياً .

ج. التعرف علي طرق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة

(1) كمال الدين مصطفى الدهر اوي ،محمد السيد سرايا، دراسات في المحاسبة والمراجعة ،الدار الجامعية ، الاسكندرية، ٢٠٠١م ص ٢٤٧-٢٤٨ .

د. التعرف علي وظائف وخدمات المراجعة الداخلية في المنشأة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة .

هـ. التعرف علي انواع المعاملات التي تقوم بها المنشأة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها .

و. التعرف علي طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة (العميل) يدوياً او الكترونياً.

٢/ العنصر الثاني : نتيجة الفحص المبدئي :

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المراجع لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة يمكن ان يصل الي احد الإستنتاجين التاليين :

الإستنتاج الأول : عدم الإعتماد علي نظام الرقابة :

يصل المراجع إلي هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق للمنشأة.(1)

في هذا المجال يعرض المراجع للأسباب الرئيسية لعدم قيام بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية

الإستنتاج الثاني : الإعتماد علي نظام الرقابة :

ويصل المراجع الي استنتاج عندما يري ان نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة يمكن الإعتماد في مجال وضع برامج مراجعته ولذلك فاعليه الإستمرار فى فحص و تقييم النظام لتحديد مدى كفاية اساليب واجراءت الرقابة فى تزويده بدرجة معقولة من التاكيد بعدم وجود اخطاء و مخالفات جوهرية . وفى هذا المجال يركز المراجع فى فحصه للنظام على اساليب و اجراءت معينة يكون قد وضعها للوقاية من اخطاء و مخالفات محددة .

٣/ العنصر الثالث : التقييم النهائى لنظام الرقابة الداخلية :

(1) المرجع السابق، ص ٢٣٤-٢٣٦

يقوم المراجع باجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة علي ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالاجراءات والسياسات الرقابية ، وبناء علي هذا التقييم النهائي يستطيع المراجع يحكم علي عناصر المراجعة بمايلي:

١/ تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها وهذا المقدار ذو اهمية رئيسية لعملية المراجعة .

٢/ التعرف علي مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لادارة المنشأة ، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية.

٤. العنصر الرابع : المخاطر المحيطة بعملية المراجعة :

يهدف المراجع من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال اعداد خطة ملائمة لجمع ادلة المراجعة التي تحقيق بعض الإطمئنان نحو نوعيين من المخاطر المتعلقة بإبداء راية بخصوص القوائم المالية وهما: (1)

١/ مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية .

٢/ مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء حيث يعتمد المراجع الي درجة كبيرة علي نظام الرقابة الداخلية للإطمئنان لعدم وجود أخطاء جوهرية او اي مخالفات في السجلات المحاسبية حيث نجد الاتي:

أ. يقل احتمال وجود هذه الأخطاء والمخالفات الي حدها الأدنى اذا ماكانت مقاومات وعناصر نظام المراقبة الداخلية المختلفة سليمة وقوية وقادرة علي توفير بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها .

ب. يتوقف اكتشاف المخاطر والأخطاء علي درجة العناية المهنية الكافية والتي يتبعها المراجع في مجال تنفيذ اجراءت الفحص ،لذلك يجب علي المراجع ان يعدل من طبيعة وتوقيت نطاق واختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف التي اكتشفها المراجع عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية .

٥.العنصر الخامس : القيود :

يوجد العديد من القيود التي قد تحد من مدى اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية و من اهمها :

١/ قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم فهم بعض العاملين فى المنشأة التعليمية و الاجراءت الخاصة بنظام الرقابة الداخلية .

٢/ قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم قيام العاملين بوظائفهم ومهامهم بعناية وجهد كافي، وقد يرجع ذلك الي الإرهاق او المرض او التعب الجسماني .

٣/ قد تحدث الأخطاء نتيجة سوء الحكم والتقدير الشخصي للأفراد العاملين علي بعض العمليات او الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية .

٤/ قد تحدث الأخطاء او الإنحرافات نتيجة تواطؤ شخصين او اكثر بغرض التلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية .

٥/ قد تقوم الإدارة في بعض الحالات بالتحايل علي نظام الرقابة الداخلية لارتكاب بعض الأخطاء والمخالفات تكون في مقدورها اخفائها بحيث لا يعرف امرها بعد ذلك(1).

يري الباحث يجب علي المراجع ان يأخذ في الإعتبار هذه القيود خلال اداء مهام المراجعة وعند اعداد التقرير ، ومن المعتاد علي ان اهتمام المراجع الرئيسي يكون علي عناصر واساليب واداة الرقابة المحاسبية لاهمال الرقابة الإدارية علي الرغم من مصلحة المراجع بالإهتمام بها وبعناصرها وادواتها مما يساعد علي كشف الأخطاء الهامة التي تسببها القيود السابقة الذكر والخاصة المتعلقة بالأفراد.

ان وجود نظام رقابة داخلية محكم ان يعمل علي حماية اصول المنشأة ويضمن دقة وسلامة البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات وهو من اهم واجبات ادارة المنشأة ، ويساعد في تطوير الاداء المالي ومع هذا فان وجود نظام الرقابة الداخلية ومدي كفاءته تأثير كبير في عمل المرجع الخارجي ، بعد تحويل المراجعة الخارجية من مراجعة

(1) المرجع السابق ، ص ص ٢٥٢-٢٥٣ .

تفصيلية الي مراجعة انتقادية تقوم علي اختبارات بهدف ابداء راي فنى محايد عن مدى دقة الحسابات ومدى دلالة القوئم المالية على نتيجة الاعمال و المركز المالى للمنشأة محل المراجعة ، فكلما زادت كفاءة هذا النظام قلة الاختبارات والعكس صحيح ، هذا وقد لزم المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين مراجع الحسابات بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية المتبع فعلاً فى منشأة التى سيراجع حساباتها و يكون ذلك اساسا يعتمد عليه فى

تحديد كمية الاختبارات اللازمة لعملية مراجعتها . (١)

ترتبط هذه الدراسة بتقويم باقى خطوات عملية المراجعة .

بوجه عام تتمثل خطوات ومراجعة المراجعة فى أربعة وهي :

١/ الفحص المبدئي لوسائل الرقابة الداخلية .

٢/ اختبارات الإلتزام بالإجراءات والسياسات .

٣/ الإختبارات الأساسية للأرصدة والعمليات .

٤/ اعداد تقرير المراجعة.

إرتباطات عملية دراسة وتقويم النظام عن طريق المراجعة

من خلال تقويم نظام الرقابة الداخلية يهدف المراجع الي تحقيق بعض الإطمئنان نحو

نوعين من المخاطر المترتبة بإبداء راية بخصوص القوائم المالية هي:

٥/ مخاطر وجود اخطاء او مخالفات جوهرية فى السجلات المحاسبية .

٦/ مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء المخالفات (٢)

هنالك عدة اساليب منها لتقويم لنظام الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي:

(١) فحص وتقويم انظمة الرقابة الداخلية الموضوعية بواسطة ادارة المنشأة محل المراجعة وذلك بهدف التأكد من مدي كفاءتها .

(١) د. عصام الدين متولي ،المراجعة ١ ،جامعة السودان المفتوحة ،الخرطوم، ٢٠٠٦م ،ص ١١٩

(٢) د. أمين السيد احمد لطفي ،أساليب المراجعة ،مرجع سابق، ص ٨-١٠

٢) فحص وتقويم انظمة الرقابة الداخلية المنفذة فعلا وذلك بهدف التأكد من ان وسائل وخطوات الرقابة الداخلية الموضوعية مطبقة فعلاً. (1)

من الواضح ان هنالك علاقة بين الرقابة الداخلية وباقي عمليات المراجعة يمكن ابرازها علي النحو التالي :

١- تم مرحلة الفحص المبدئي لوسائل الرقابة الداخلية المراجع بخلفية كافية عن بيئة الرقابة (ومن ثم يمكن الإلمام بالهيكل الإداري للمنشأة وطرق توزيع المسؤولية والسلطات وادارة نظام الرقابة الداخلية) وتدقيق العمليات في النظام المحاسبي (ومن ثم يمكن فهم انواع عمليات المنشأة وكيفية تنفيذها وتسجيلها وطرق معالجة بياناتها)

٢- يقوم المراجع بعمل اختبارات الإلتزام بالسياسات وملاحظة اجراءات معالجة العمليات وتداول الأصول في حالة الإعتماد علي نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة والتحقق من كفاية أساليب الرقابة في التوفير تأكيد معقول بعد وجود معلومات جوهرية ، حيث يقوم المراجع في استفسار من موظف الشركة بجانب فحص المستندات المكتوبة .

٣- يقوم المراجع بتصميم برنامج للاختيار الأساسية دون الإعتماد كلية علي اجراءات الرقابة في حالة تأكد ان الفحص المبدئي للنظام قد أوضح عدم جدوي دراسة وتصميم النظام ، من الأهمية في مثل هذا الموقف ان يحدد المراجع أسباب عدم القيام بدراسة تفصيلية للنظام .

٤- تأسيساً علي ما تقدم يمكن للمراجع . في ضوء دراسة فحصه المبدئي للنظام والنتائج اختبارات الإلتزام بالإجراءات الرقابية .

ان يقوم بعمل تقويم نهائي لنظام الرقابة الداخلية والذي علي أساسه يمكن من :

أ/ تحديد مقدار أدلة الإثبات المرتبطة بأرصدة القوائم المالية اللازمة للحصول عليها .

ب/ تحديد مواطن ضعف النظام وإبلاغها كتابة للمنشأة محل المراجعة ، باعتبار ان ذلك

احد مسئوليات المراجعة طبقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (٢٠). (1)

ومجالات التعاون بين الداخلي والخارجي متعددة وتستند علي وجود نظام تدقيق داخلي دقيق وسليم ، والذي لايعني وجود الإستغناء عن الخارجي كما ان وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يساعد الخارجي فيما يلي:

١. طمأنة الخارجي علي دقة بيانات محاسبية مسجلة بالدفاتر .

٢. حصول الخارجي علي رأي فني محايد عن مدي صحة وسلامة انظمة الرقابة المحاسبية والإعتماد عليها.

٣. اعتماد الخارجي علي خبرة الداخلي والمامه بالنواحي الفنية لتحقيق عملة بكفاية أكثر

(2).

٤. اعتماد الخارجي علي فحصة الداخلي يقلل من التفاصيل والتركيز علي مفردات الأساسية والهامة .

٥. اعتماد الخارجي علي الداخلي يؤدي الي تضيق نطاق ومجال الفحص .

٦. قد يطلب الخارجي من الداخلي إعداد مذكرات التسوية المختلفة لحسابات البنوك والذمم

.

وقد تطلبت معايير المراجعة الأمريكية ضرورة وأخطار مراجعة الحسابات الخارجية لجنة المراجعة بالشركة بأوجه القصور الهامة في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية والتي قد تؤثر بصورة سليمة علي قدرة الشركة إعداد قوائم سليمة تعبر بصدق وعدالة علي المركز المالي للشركة نتيجة نشاطها .

(1) د. أمين السيد لطفي ، أساليب المراجعة ، مرجع سابق ، ص ٨-١٠

(2) مهيب الساعي ، وهبي عمرو ، علم تدقيق الحسابات ، داري الفكر والصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ١٩٩١ ، ص ١٩٥

يجب علي مراجع الحسابات ان يتذكر في تقديره الي لجنة المراجعة او الي مجلس الإدارة ، بانه عند تخطيط واداء عملية المراجعة القوائم المالية للمنشأة عن السنة المالية اخذ في الإعتبار هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة وذلك لتحديد اجراءات المراجعة ، بغرض ابداء الرأي في القوائم المالية وليس الغرض اظهار تأكيد حول هيكل الرقابة الداخلية . أي انه عندما يقوم مراجع الحسابات بفحص اختبار نظام الرقابة الداخلية ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية ، تكون اجراءات فحص واختبار النظام مقيدة بتلك الإجراءات الكافية للالتزام بالمعيار الثاني من معايير العمل الميداني.

أن الإصدار بمعيار رقم(٦٠) الزم مراجع الحسابات بضرورة اعداد تقرير عن أوجه القصور الجوهرية التي اكتشفها نظام الرقابة الداخلية بالشركة اثناء قيامه بعملية المراجعة ولكن لم يلزم مراجع الحسابات بظروف معينة يمكن التقرير عنها مثل حجم الشركة ومدي تنوع ودرجة التعقيد في نشاطها وهيكلها التنظيمي ونوع الملكية .ومن ناحية أخرى فانه علي الرغم من عدم التزام المراجع بتقديم التوصيات اللازمة لإزالة مواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية ، إلا انه يجب عليه ان يوضح مراجع الحسابات في خطابة الموجة الي الإدارة أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية مع ذكر حدود هذا التقييم الذي يكون جزاءً من مهمة المراجعة ،ويحتفظ مراجع الحسابات بصورة هذا الخطاب كمرجع يستخدمه في متابعة فحص وتقييم النظام عند مراجعته للقوائم المالية

في الأعوام التالية والتأكد من ازالة نقاط ضعف في النظام .(1)

يري الباحث إن يعتمد المراجع علي نظام الرقابة الداخلية للأطمئنان الي عدم وجود أخطاء جوهرية او اي مخالفات في السجلات المحاسبية هذا من ناحية .ومن ناحية أخرى فانه في حالة وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية فان المراجع الخارجي يجب مراجعة المخاطر الناتجة عن عدم امكانية اكتشاف اختبارات المراجع الداخلي للأخطاء والمخالفات الموجودة في السجلات المحاسبية ، يرتبط ذلك مباشرة بدرجة العناية

(1) عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته، صص ١٤٥-١٤٩ .

المهنية المبذولة في اجراءات الفحص ، كما يري الباحث إن الدراسات التي يجريها المراجع الخارجي عن مدي الإعتماد علي المراجع الداخلي والتقييمات التي يخضع لها ، ينبغي ان تتم علي أساس أداء الموظفين بالمؤسسة ، إن كل موقف يمكن ان يتم فيه الإعتماد علي المراجعين الداخليين كأفراد، ويتطلب أداء العمل اكثر اتساعاً في ظل رعاية إدارة مراجعة داخلية كاملة ، و بالتالي فان العمل بكفاءة انما يعكس صفات اعضاء ادارة او هيئة المراجعة الداخلية وامكانياتهم ، بالإضافة الي كيفية قيامهم بأعمال المراجعة الداخلية والمدخل التي يختارونها لذلك ، مما ينعكس إيجابا في تطوير الأداء المالي والإداري وتطبيق نظام الجودة الشاملة .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

سيتناول الباحث في هذا الفصل نبذة تعريفية عن زكاة السودانين العاملين بالخارج ومراحل تطورها وتحليل البيانات واختبار الفرضيات وذلك من خلال المباحث الآتية :

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن إدارة زكاة السودانين العاملين بالخارج

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن إدارة زكاة السودانيين العاملين بالخارج

مع تزايد هجرة السودانيين إلى الدول البترولية بدأت الدولة التفكير في الوسائل المناسبة لحل مشاكل المغتربين وجذب مدخراتهم وذلك بصدر القرار الجمهوري رقم ٦٨١ لسنة ١٩٧٩ بإنشاء الجهاز المركزي لرعاية شئون المغتربين التابع لرئاسة مجلس الوزراء تحت رعاية السيد/ رئيس الجمهورية ، وتواصل صدور القوانين واللوائح المنظمة حتي توجت بقانون تنظيم شئون السودانيين العاملين بالخارج لسنة ١٩٩٨ وقد حدد هذا القانون الأغراض المنشأ من أجلها الجهاز وأبرزها :

أ. تنفيذ السياسة العامة للدولة بشئون العاملين بالخارج بالتنسيق مع الأجهزة المختصة

ب. رعاية العاملين بالخارج والإهتمام بشئونهم داخل السودان وخارجه بالتنسيق مع وزارة العلاقات الخارجية والجهات المختصة الأخرى .

ج. العمل علي تنمية وتأهيل قدرات العاملين بالخارج الثقافية والرياضية والفنية والإبداعية.

د. التنسيق مع الجهات المعنية لترشيد هجرة السودانيين للعمل بالخارج ودراسة أسواق العمل مع الجهات المختصة .

هـ. تقديم المقترحات والتوصيات اللازمة في شأن السياسات الخاصة بالعاملين بالخارج

و. المساهمة في زيادة الدخل القومي وتحسين أداء الخدمات التي يقدمها .

ز. اي أغراض أخرى تتطلبها طبيعة نشاط الجهاز .

جهاز تنظيم شئون السودانيين العاملين بالخارج :

تيسيراً وتبسيطاً للإجراءات علي الإخوة المغتربين جاءت فكرة تجميع كل الجهات ذات الصلة بإجراءاتهم في مكان واحد .

تم افتتاح مجمع جهاز تنظيم شئون السودانيين العاملين بالخارج في عام ١٩٩٠م وقد ألحقت به مجموعة من الإدارات المختصة والتي كانت موزعة في أكثر من موقع

بالعاصمة بما وفر علي المغترب الزمن والجهد وهي : (١)

(١) قانون تنظيم شئون العاملين بالخارج ، ١٩٩٨م ، الفصل الثاني البند (٥) .

١. الجوازات .
 ٢. المساهمة الوطنية .
 ٣. الزكاة.
 ٤. الأراضي .
 ٥. الخدمة الوطنية .
 ٦. الجمارك .
 ٧. بنك المال والصرافة الهجرة .
 ٨. الصندوق القومي للتأمين الاجتماعي.
 ٩. مكاتب الخطوط الجوية السودانية.
 ١٠. صالة عرض وبيع للأدوات الكهربائية .
 ١١. فرع شركة الأسواق الحرة .
- كما انشأ الجهاز مجمعات مماثلة بكل من دنقلا وبور تسودان باعتبارها منافذ برية وبحرية.

زكاة المرتبات والأجور

تتدرج زكاة المرتبات والأجور تحت وعاء المال المستفاد ، و المراد بالمال المستفاد المال الذي تحصل عليه المسلم من ارث أو هبة أو عطية أو أجر عمل ، ويشمل المال المستفاد المال الذى يكسب منه الإنسان ملا ويدر على صاحبة دخلاً .

نص قانون الزكاة فى المادة (١٦) على الآتى :-

(تؤخذ الزكاة من كل سودانى مسلم يملك داخل السودان أو خارجة مالا تجب فيه الزكاة مع مراعاة عدم الازدواج فى دفع الزكاة).

بتاريخ ١٤١٥/٦/٢٠ هـ الموافق ١٩٩٤/١١/٢٣ م صدرت فتوى شرعية تنص على

الآتى :-

(تؤخذ الزكاة من السودانى المسلم العامل بالخارج إذا ملك مالا تجب فيه الزكاة سواء كان من الرواتب أو المدخرات أو غيرها بعد خصم الحوائج الأصلية).

كيفية حساب زكاة المرتبات و الأجور :-

تحسب زكاة المرتبات والاجور بجمع الدخل الشهرى للعام ثم تخصم نسبة الحوائج الاصلية من مجموع دخل العام ، ما تبقى بعد خصم الحوائج الاصلية اذا بلغ النصاب تحسب الزكاة بواقع ربع العشر .

مراحل تطبيق زكاة المغتربين : (١)

المرحلة الأولى :

بدأ تطبيق زكاة المرتبات والأجور على المغتربين في العام ١٤١٢ هـ طوعية ترك أمر إخراجها للمغتربين .

المرحلة الثانية (من ١٤١٤ هـ - ١٤٢١ هـ) :-

بعد صدور الفتوى الشرعية في العام ١٤١٥ هـ أصبح إخراج زكاة المرتبات والأجور إلزامياً وتم ربط منح التأشيرة بسداد الزكاة .

المرحلة الثالثة (١٤٢٢ - ١٤٢٣ هـ) :-

تم في هذه المرحلة توحيد نسبة الحوائج الأصلية لكل الدول ورفعها لنسبة ٧٠%.

المرحلة الرابعة :- (١٤٢٤ - ١٤٢٥)

في هذه المرحلة تم تحديد حد أدنى لحساب زكاة المرتبات و الأجور وهو مبلغ (٢٠٠٠ ر.س) أو ما يعادل بالعملات الحرة الاخرى مع الإبقاء على نسبة الحوائج الأصلية وهى ٧٠%، ما تبقى بعد خصم الحوائج الأصلية إذا بلغ النصاب تحسب الزكاة .

المرحلة الخامسة من ١٤٢٦ هـ وحتى الآن) :-

تم رفع الحد الأدنى لحساب الزكاة إلى (٣٦٨٣ ر.س) فقط ثلاث ألف وستمئة ثلاثة وثمانون ريال سعودي أو ما يعادل بالعملات الحرة الأخرى، مع الإبقاء على نسبة الحوائج الأصلية (٧٠%).

صرف الزكاة بالخارج :-

تمشياً مع السياسات العاملة لديوان الزكاة في صرف الزكاة على المصارف الشرعية ثم ترك نسبة ٢٠% وعدلت إلى ٣٠% من الزكاة المتحصلة بالسفارات ليتم صرفها علي المستحقين هنالك بواسطة لجان الزكاة.

مساهمة زكاة المغتربين في المسيرة :-

ساهمت زكاة المغتربين في مسيرة الزكاة الراشدة بمبلغ (٦٥.٨٩٨.٥٣٥ \$) فقط خمسة وستون مليون و ثمانمائة وتسعون ألف وخمسمائة خمس و ثلاثون دولار لا غير .

نسال الله ان يتقبل من مخرجيها و يبارك لهم في عملهم و مالهم وأبنائهم وان يجزئ العاملين عليها خير الجزاء.

(١) نشرات مدير زكاة السودانين العاملين بالخارج

تبسيط الإجراءات :-

انتهج جهاز المغتربين نظام تبسيط الإجراء للمغتربين وبدأ ذلك بتنفيذ نظام إيصال السداد الموحد لكل الإدارات الإيرادية بجهاز الزكاة والضرائب والخدمات بعد تجربة الإيصال الموحد ثم تنفيذ نظام النافذة الواحدة للتقدير حيث يقوم موظف واحد بتقديم الزكاة والضرائب والخدمات .

تجربة النافذة الواحدة للتقدير أفرزت بعض الإيجابيات والسلبيات تتمثل في الآتي:-

الإيجابيات:-

١. اختزال زمن التقدير والمتمثل في اكمال اجراء التقدير للزكاة والضرائب والخدمات في نافذة واحدة .

٢. تنفيذ ثلاثة قوانين في آن واحد اكسب الموظفي الزكاة والضرائب خبرة ومهارة في فن التعامل مع الجمهور .

السلبيات :-

١. تقدير الزكاة والضرائب والخدمات في كثير من الحالات لا يكون في ورقة واحدة والهدف من النافذة الواحدة يكون الإجراء في ورقة واحدة للثلاثة معلومات .أو التأجيل .

٢. لاستخراج خلو طرف زكاة او ضرائب يتم استخراج استمارة تقدير أخرى.

٣. النافذة الواحدة ألغت نظام الأرشيف الورقي الذي يتم الرجوع إليه في بعض الحالات .

من أجل تجويد وتفعيل الشباك الواحد وبما أن هنالك إجراء يتم بالسفارات لبعض المغتربين غير مكتمل المراحل الاهتمام الفاعل من السفارات بإنزال كافة المعلومات بالبطاقة وايضاً بالسودان .كما يجب إلزام السفارات بإرسال معلومات السداد بالفاكس في أقل زمن ممكن إذا طلب ذلك ولأهمية إكمال الإجراء بالداخل .

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً : الترميز :

تم ترميز إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسب الآلي للتحليل الإحصائي حسب الأوزان الآتية:

أوافق بشدة	وزنها	٥
أوافق	وزنها	٤
محايد	وزنها	٣
لا أوافق	وزنها	٢
لا أوافق بشدة	وزنها	١
الوسط الفرضي =		$\frac{١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥}{٥} = ٣$
		مجموع الأوزان عددها

الغرض من حساب الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا قل الوسط الفعلي للعبارة عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الفرضي دل ذلك على عدم موافقة المبحوثين على العبارة .

ثانياً : الأسلوب الإحصائي :

استخدم برنامج ألـ (SPSS) لمعالجة البيانات إحصائياً SPSS مختصر لـ Statistical Package for Social Sciences الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل هذه البيانات هو التكرارات والنسب المئوية لإجابات المبحوثين بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأوزان إجابات المبحوثين .

الوسط الحسابي يستخدم لوصف البيانات أي لوصف اتجاه المبحوثين نحو العبارة هل هو سلبي أم إيجابي للعبارة فإذا قل الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الحسابي الفرضي (٣) فهذا يعني أن اتجاه إجابات المبحوثين إيجابي للعبارة أي يعني الموافقة على العبارة. لاختبار تكرارات إجابات المبحوثين هي في الاتجاه السلبي أم في الاتجاه الإيجابي أستخدم اختبار مربع كأي لجودة التطابق .

أي لاختبار الفرض الآتي إلى أي مدى التكرارات المتحصل عليها من إجابات المبحوثين تتوزع بنسب متساوية (منتظمة) للعبارات : (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد، أوافق ، لا أوافق بشدة)، فإذا كان حجم العينة ٥٠ يتوزعون بنسب متساوية للإجابات الخمسة (٨ لكل إجابة) فإذا كان هنالك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوقع (٨ لكل أجابة) وبين التكرارات المتحصل عليها هذا يعنى أن إجابات المبحوثين تميل نحو الإيجابية أو السلبية حيث يمكن تحديد ذلك من خلال الوسط الحسابي الفعلي هل هو اكبر من الوسط الحسابي الفرضي أم اقل من الوسط الفرضي .

اختبار مربع كاي نحصل فيه على قيمة مربع كاي

$$X^2 = \sum_{i=1}^n \frac{(O_i - E)^2}{E_i}$$

حيث أن:

O_i : هي التكرارات المشاهدة (المتحصل عليها من العينة)

E_i : هي التكرارات المتوقعة (٨ في هذه الدراسة)

$\sum_{i=1}^n$: المجموع

n : عدد أفراد العينة

i : ٣ . ٢ . ١

كما أن القيمة الاحتمالية فهي التي تحدد ما إذا كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوية (٠.٠٥) فإذا كانت اقل من ٠.٠٥ فهذا يدل على أنه توجد فروق بين التكرارات والمشاهدة والتكرارات المتوقعة . وفى هذه الحالة نقارن الوسط الحسابي الفعلي للعبارة بالوسط الفرضي فإن كان أقل من الوسط الفرضي دليل كافي على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا كان أكبر من الوسط الفرضي فهذا دليل على موافقة المبحوثين على العبارة .

جدول (١/٢/٣)

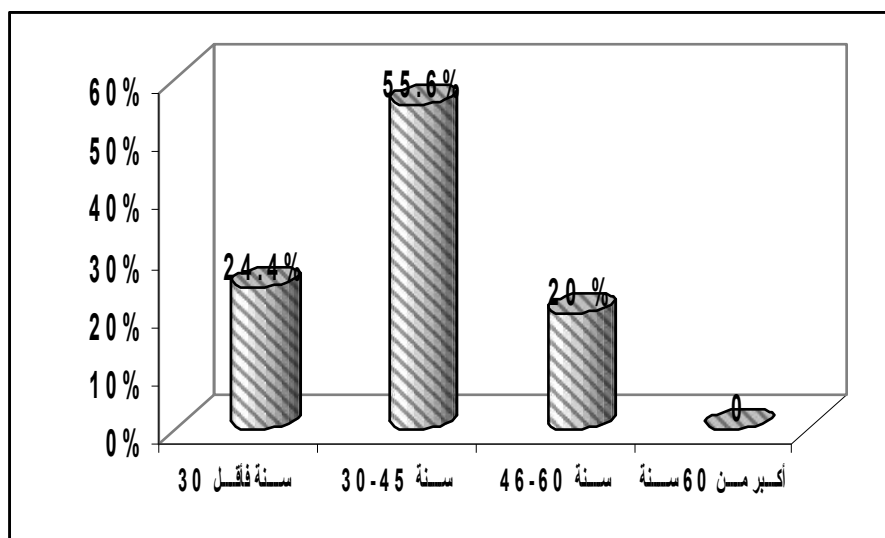
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق العمر

العمر	التكرار	النسبة
٣٠ سنة فأقل	١١	٢٤.٤
٣٠-٤٥ سنة	٢٥	٥٥.٦
٤٦-٦٠ سنة	٩	٢٠
أكبر من ٦٠ سنة	-	-
المجموع	٤٥	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١/٢/٣)

شكل بياني لأفراد عينة الدراسة وفق العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (١/٢/٣) والرسم البياني (١/٢/٣) أعلاه فإن ٢٤.٤% من افراد عينة الدراسة أعمارهم ٣٠ سنة فأقل ، و ٥٥.٦% منهم تتراوح اعمارهم ما بين ٣٠-٤٥ سنة، بينما ٢٠% أعمارهم ما بين ٤٦-٦٠ سنة.

من هذا نستنتج أن غالبية افراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين ٣٠ سنة-٤٥ سنة هذا يعنى ان افراد العينة لهم تاثير بالغ فى إنجاح اهداف الدراسة .

جدول (٢/٢/٣)

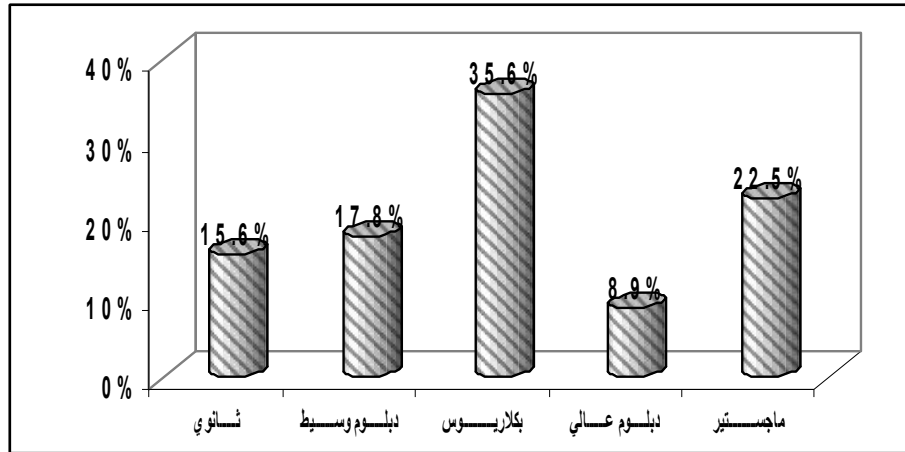
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ثانوي	٧	١٥.٦
دبلوم وسيط	٨	١٧.٨
بكالوريوس	١٦	٣٥.٦
دبلوم عالي	٤	٨.٩
ماجستير	١٠	٢٢.٥
دكتوراه	—	—
المجموع	٤٥	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٢/٢/٣)

شكل بياني لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٢/٢/٣) والرسم البياني (٢/٢/٣) اعلاه فإن ١٥.٦% أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ثانوي ، و ١٧.٨% مؤهلهم دبلوم وسيط ، بينما ٣٥.٦% منهم مؤهلهم بكالوريوس ، و ٨.٩% مؤهلهم دبلوم عالي ، و ٢٢.٥% مؤهلهم ماجستير . من هذا يُستنتج أن غالبية أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس علي الأقل . نجد ان هذا المتغير له اثر كبير في إنجاح الدراسة .

جدول رقم (٣/٢/٣)

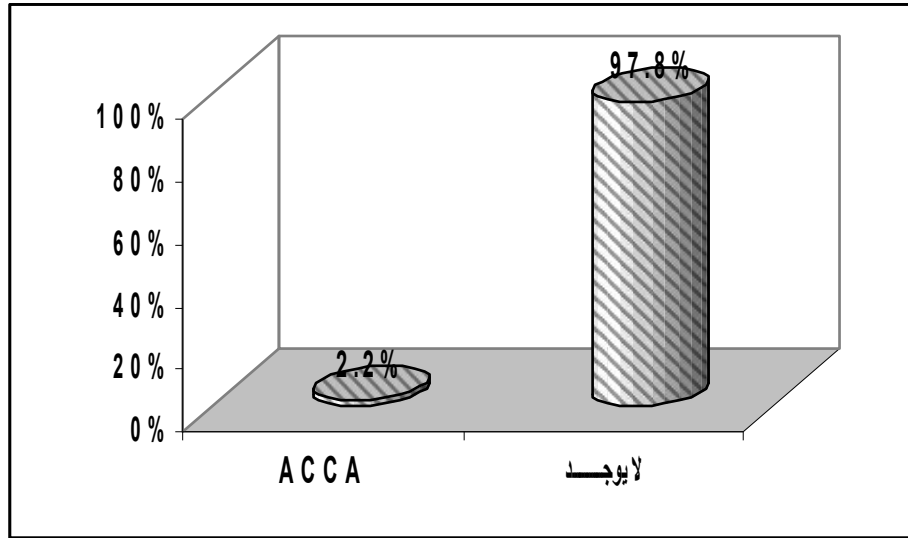
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني.

المؤهل المهني	التكرار	نسبةً
ACCA	١	٢.٢
CIM	—	—
CPA	—	—
الزمالة العربية	—	—
الزمالة السودانية	—	—
لا يوجد	٤٤	٩٧.٨
المجموع	٤٥	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٣ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، ٢٠٠٩م

من الجدول (٣/٢/٣) والشكل البياني (٣/٢/٣) اعلاه فإن ٢.٢% من أفراد العينة

أمؤهلهم المهني ACCA ، و ٩٧.٨% لا يوجد لديهم مؤهل مهني.

من هذا يُستنتج أن غالبية أفراد العينة ليس لديهم مؤهل مهني.

إن خبرة أولئك لها الاثر البالغ في علم المحاسبة والمراجعة مما يحقق اهداف الدراسة.

جدول رقم (٤/٢/٣)

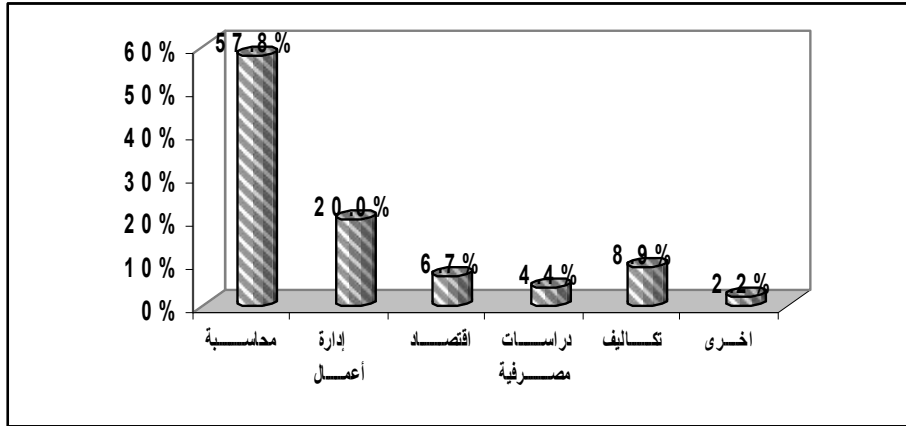
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
٥٧.٨	٢٦	محاسبة
٢٠	٩	إدارة أعمال
٦.٧	٣	اقتصاد
٤.٤	٢	دراسات مصرفية
٨.٩	٤	تكاليف
٢.٢	١	اخرى
١٠٠	٤٥	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٤ / ٢/٣)

شكل بياني لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٤/٢/٣) والرسم البياني (٤/٢/٣) اعلاه فإن ٥٧.٨% من افراد عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، و ٢٠% تخصصهم إدارة أعمال ، و ٦.٧% اقتصاد ، بينما ٤.٤% تخصصهم دراسات مصرفية ، و ٨.٩% تخصصهم تكاليف ، و ٢.٢% لديهم تخصصات أخرى.

من خلال هذا يُستنتج أن غالبية افراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة.

جدول رقم (٥/٢/٣)

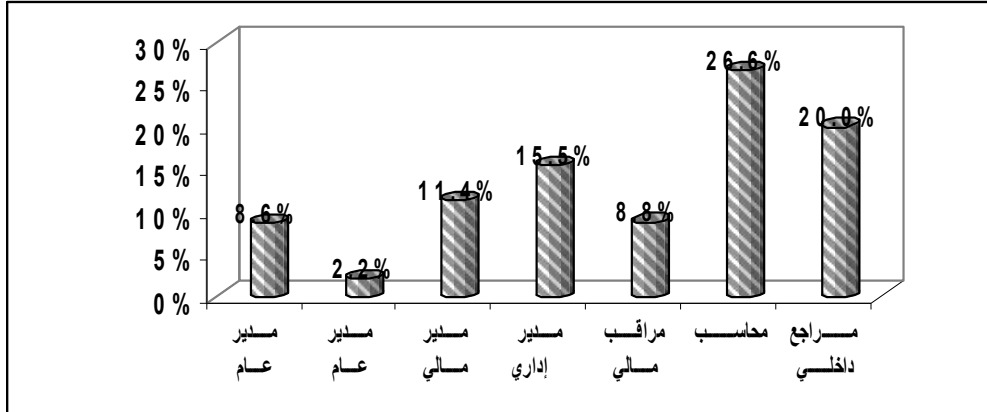
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي.

النسبة %	التكرار	المركز الوظيفي.
٢.٢	١	مدير عام
١١.٤	٥	مدير مالي
١٥.٥	٧	مدير إداري
٨.٨	٤	مراقب مالي
٢٦.٦	١٢	محاسب
٢٠	٩	مراجع داخلي
١٥.٥	٧	مراجع خارجي
—	—	أخرى
١٠٠	٤٥	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٥ / ٢/٣)

شكل بياني لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٥/٢/٣) والرسم البياني (٥/٢/٣) أعلاه فإن ٢.٢% من أفراد الدراسة مركزهم

الوظيفي مدير عام ، و ١١.٤% مدراء ماليين ، بينما ١٥.٥% مدراء إداريين ، و ٨.٨%

مراقبين ماليين، كما نجد ٢٦.٦% محاسبين، و ٢٠% مراجعين داخليين، بينما ١٥.٥%

مراجعين خارجيين عليه يُستنتج ان غالبية افراد العينة محاسبين. بما يحقق اهداف الدراسة .

جدول رقم (٦/٢/٣)

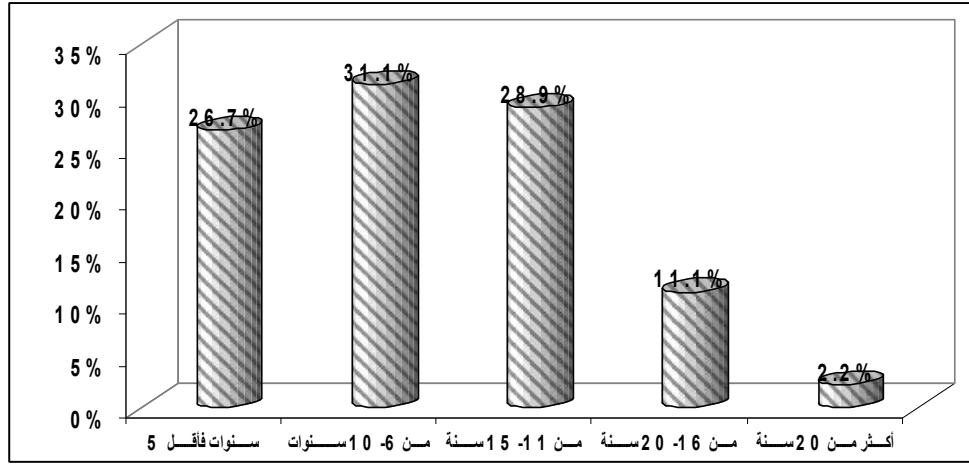
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
٥ سنوات فأقل	١٢	٢٦.٧
من ٦-١٠ سنوات	١٤	٣١.١
من ١١-١٥ سنة	١٣	٢٨.٩
من ١٦-٢٠ سنة	٥	١١.١
أكثر من ٢٠ سنة	١	٢.٢
المجموع	٤٥	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٦ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٦/٢/٣) والرسم البياني (٦/٢/٣) اعلاه فإن ٢٦.٧% من أفراد العينة سنوات خبرتهم ٥ سنوات فأقل، و ٣١.١% منهم سنوات خبرتهم تتراوح ما بين ٦-١٠ سنة، و ٢٨.٩% تتراوح سنوات خبرتهم ما بين ١١-١٥ سنة، بينما ١١.١% منهم سنوات خبرتهم تتراوح ما بين ١٦-٢٠ سنة ، و ٢.٢% سنوات خبرتهم أكثر من ٢٠ سنة. عليه يُستنتج أن غالبية أفراد العينة سنوات خبرتهم تتراوح ما بين ٦-١٠ سنة. مما يؤدي الي تحقيق نتائج الدراسة.

جدول رقم (٧/٢/٣)

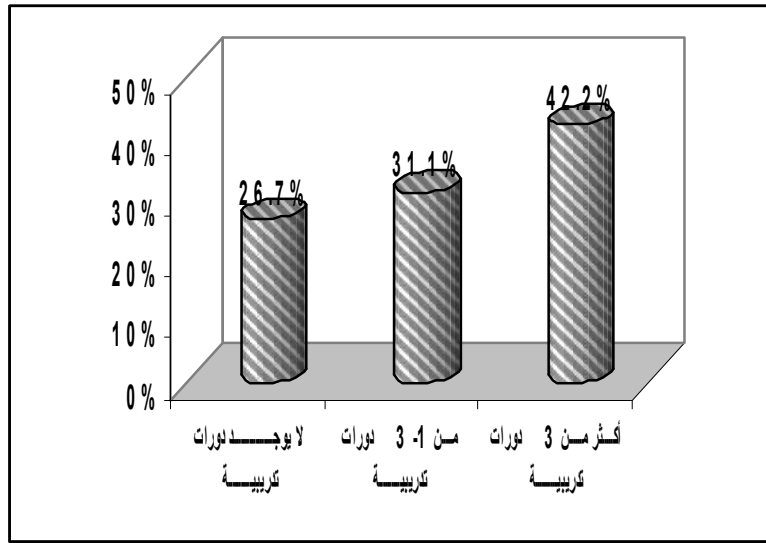
التوزيع التكراري يوضح عدد الدورات التدريبية التي تلتاها أفراد عينة الدراسة

الدورات	التكرار	النسبة %
لا يوجد دورات تدريبية	١٢	٢٦.٧
من ١-٣ دورات تدريبية	١٤	٣١.١
أكثر من ٣ دورات تدريبية	١٩	٤٢.٢
المجموع	٤٥	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٧ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد عدد الدورات التدريبية التي تلتاها أفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٧/٢/٣) والرسم البياني (٧/٢/٣) اعلاه فإن ٢٦.٧% من أفراد العينة لم يتلقوا دورات تدريبية، و ٣١.١% تلقوا ما بين ١-٣ دورات تدريبية، بينما ٤٢.٢% تلقوا أكثر من ٣ دورات تدريبية. عليه يُستنتج أن غالبية أفراد العينة تلقوا أكثر من ٣ دورات تدريبية. هذا يعني ان الدورات التدريبية تكسب الخبرة الكافية لتجويد الأداء .

عبارات الفرضية الأولى

(نظام الرقابة الداخلية الجيد يؤدي إلى سرعة إنجاز الأعمال وتقليل الجهد)

جدول رقم (٨/٢/٣)

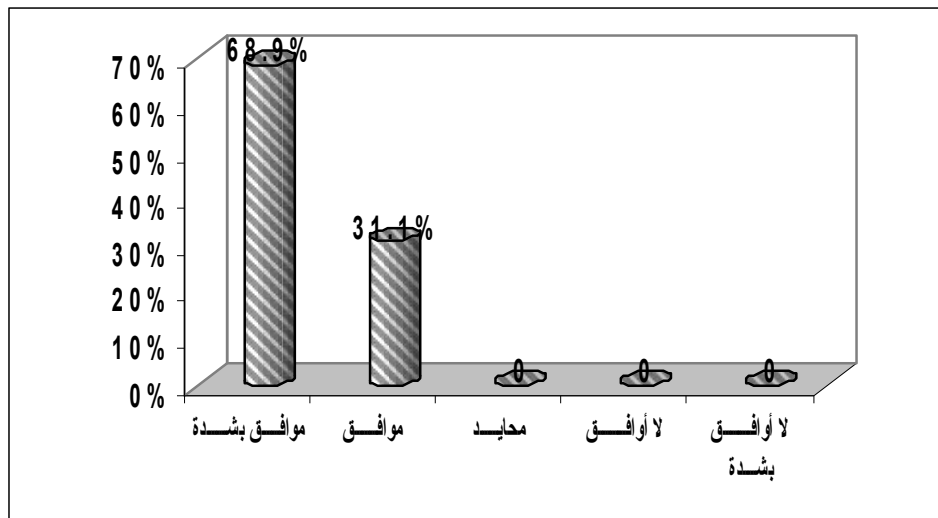
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى

المجموع	لاأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	—	—	١٤	٣١	١. وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى تقليل الجهد.
%١٠٠	—	—	—	%٣١.١	%٦٨.٩	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٨ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد العينة تجاه العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٨/٢/٣) والشكل البياني (٨/٢/٣) أعلاه فإن ٦٨.٩% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى تقليل الجهد ، و ٣١.١% منهم موافقون .

جدول رقم (٩/٢/٣)

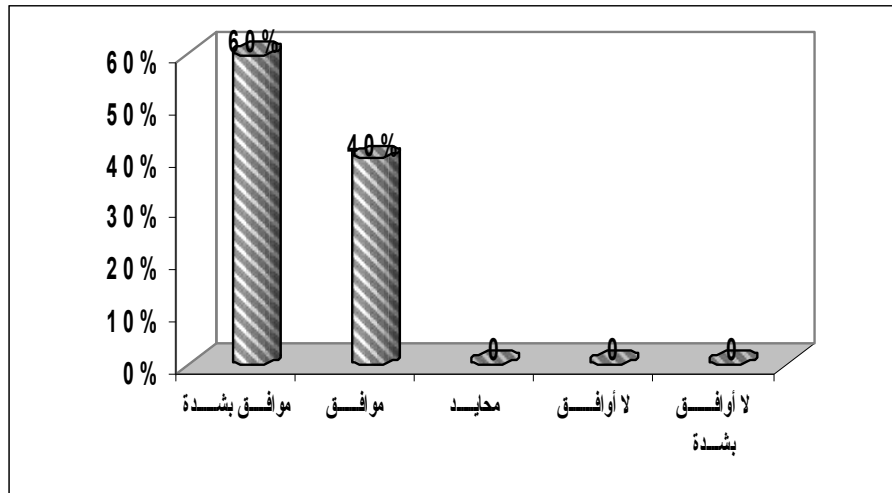
التوزيع التكراري لإجابات افراد العينة تجاه العبارة الثانية.

المجموع	لاأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	—	—	١٨	٢٧	٢. هنالك علاقة طردية بين وجود نظام رقابة داخلية جيد وبين سرعة إنجاز الأعمال.
%١٠٠	—	—	—	%٤٠	%٦٠	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٩/٢/٣)

شكل بياني لأفرد العينة تجاه العبارة الثانية.



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٩/٢/٣) والشكل البياني (٩/٢/٣) أعلاه فإن ٦٠% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن هنالك علاقة طردية بين وجود نظام رقابة داخلية جيد وبين سرعة إنجاز الأعمال، و ٤٠% منهم موافقون.

جدول رقم (١٠/٢/٣)

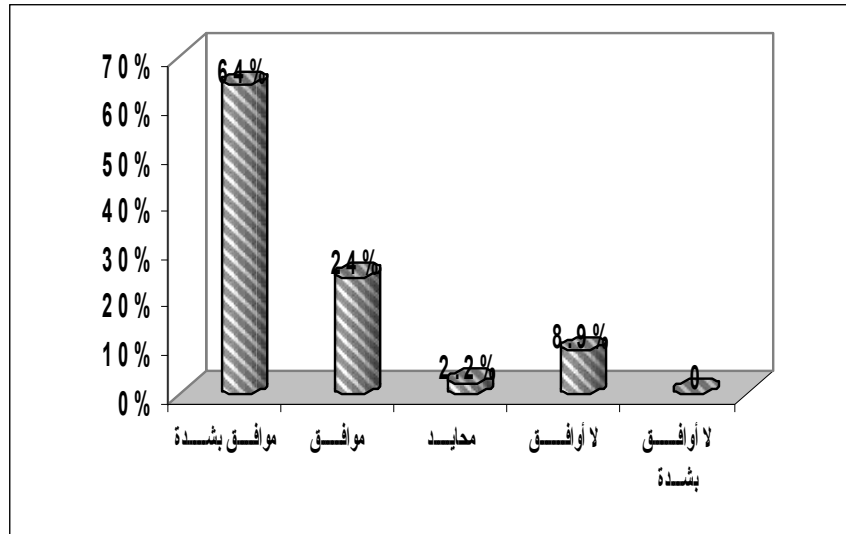
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة

المجموع	لاأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	٤	١	١١	٢٩	٣. إسناد إختصاصات متعددة للعامل يؤدي إلى عدم إنجاز الأعمال بسرعة.
%١٠٠	—	%٨.٩	%٢.٢	%٢٤.٢	%٦٤.٤	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١٠ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفرد العينة تجاه العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

يُلاحظ من الجدول (١٠/٢/٣) والشكل البياني (١٠/٢/٣) أعلاه أن ٦٤.٤% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن إسناد إختصاصات متعددة للعامل يؤدي إلى عدم إنجاز الأعمال بسرعة ، و ٢٤.٢% منهم موافقون، بينما ٢.٢% محايدين، و ٨.٩% لا يوافقون.

جدول رقم (١١/٢/٣)

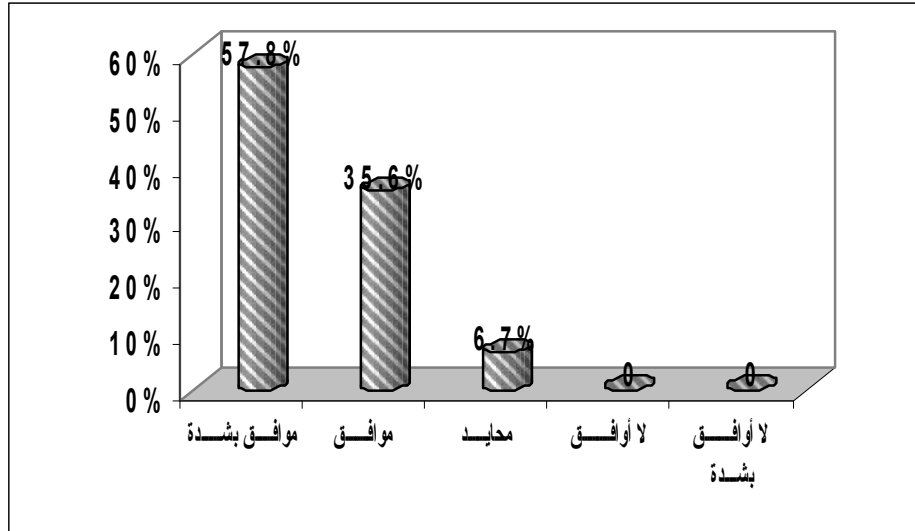
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة

المجموع	لأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	—	٣	١٦	٢٦	٤. إلزام تطبيق لوائح نظام الرقابة
%١٠٠	—	—	%٦.٧	%٣٥.٦	%٥٧.٨	الداخلية بصورة سليمة يساهم في تقليل الجهد المبذول.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١١ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد العينة تجاه العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (١١/٢/٣) والشكل البياني (١١/٢/٣) أعلاه فإن ، %٥٧.٨ يوافقون بشدة على أن إلزام تطبيق لوائح نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة يساهم في تقليل الجهد المبذول ، و %٣٥.٦ منهم موافقون، بينما %٦.٧ محايدون.

جدول رقم (١٢/٢/٣)

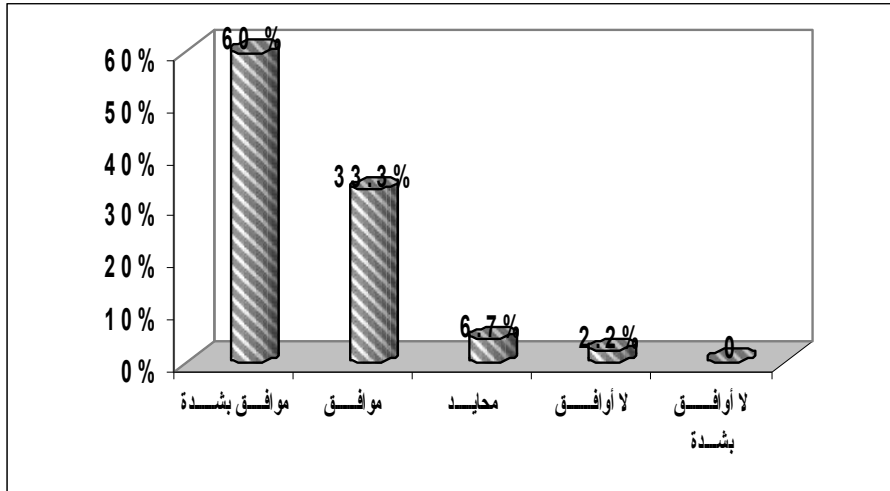
التوزيع التكراري لإجابات افراد العينة تجاه العبارة الخامسة.

المجموع	لاأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	١	٢	١٥	٢٧	٥. وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى سرعة إنجاز الأعمال.
%١٠٠	—	%٢.٢	%٤.٤	٣٣.٣ %	%٦٠	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١٢ / ٢/ ٣)

شكل بياني لأفرد العينة تجاه العبارة الخامسة.



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م.

يتضح من الجدول (١٢/٢/٣) والرسم البياني (١٢/٢/٣) أعلاه أن ٦٠% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى سرعة إنجاز الأعمال ، و ٣٣.٣% منهم موافقين ، بينما ٤.٤% محايدين ، و ٢.٢% لا يوافقون .

جدول رقم (١٣/٢/٣)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية
لاختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفرضية الأولى:

القيمة الاحتمالية	درجات الحرية	قيمة مربع كاي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٠.٠٠٠	٣	١٢.٨	٠.٥	٤.٧	١. وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى تقليل الجهد.
٠.٠٠٠	٢	٢٢.٤	٠.٧	٤.٦	٢. هنالك علاقة طردية بين وجود نظام رقابة داخلية جيد وبين سرعة إنجاز الأعمال.
٠.٠٠٠	٢	٢٥.٧	٠.٥	٤.٤	٣. إسناد إختصاصات متعددة للعامل يؤدي إلى عدم إنجاز الأعمال بسرعة.
٠.٠٠٠	٣	٣٥.٣	٠.٨	٤.٩	٤. إلزام تطبيق لوائح نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة يساهم في تقليل الجهد المبذول.
٠.٠٠٠	٢	١٦.٤	٠.٦	٤.٥	٥. وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى سرعة إنجاز الأعمال.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

يلاحظ من الجدول (١٣/٢/٣) أعلاه أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من
الوسط الحسابي الفرضي (٣) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات
تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها.

أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (٠.٥ - ١) وهذا يشير إلى تجانس
أجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات نجدها أقل من مستوى المعنوية ٠.٠٥
وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لأجابة
دون غيرها.

من خلال هذا يتأكد ثبات صحة الفرض القائل : نظام الرقابة الداخلية الجيد يؤدي
إلى سرعة إنجاز الأعمال وتقليل الجهد .

عبارات الفرضية الثانية

(نظام الرقابة الداخلية الفّعل يؤدي إلى تطوير الأداء المالي)

جدول رقم (١٤/٢/٣)

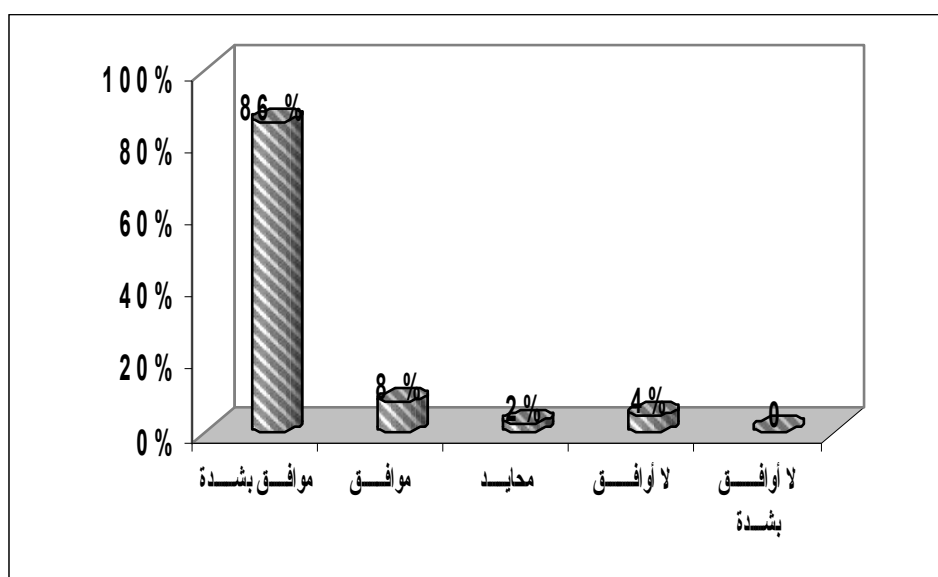
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى

المجموع	لأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	٢	١	٤	٤٣	١. تطبيق نظام رقابة داخلية فّعل يساهم في تحسين الأداء المالي
%١٠٠	—	%٤	%٢	%٨	%٨٦	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١٣/٢/٣)

شكل بياني لأفرد العينة تجاه العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (١٤/٢/٣) والرسم البياني (١٣/٢/٣) أعلاه فإن ٨٦% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تطبيق نظام رقابة داخلية فّعل يساهم في تحسين الداء المالي ، و ٨% منهم موافقون ، بينما ٢% محايدين، و ٤% لا يوافقون .

جدول رقم (١٥/٢/٣)

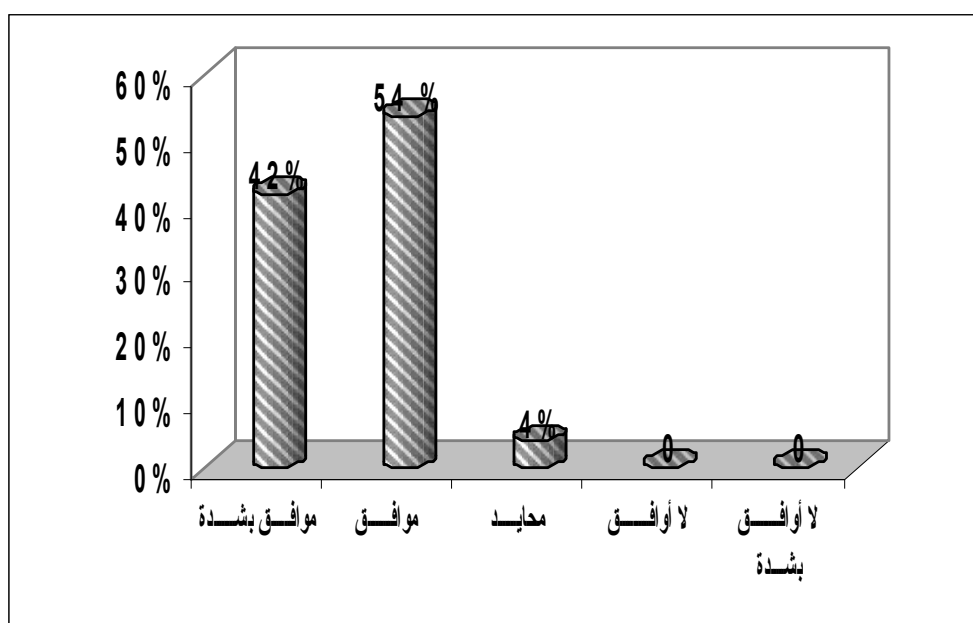
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية

المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	—	٢	٢٧	٢١	٢. تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تحقيق الأهداف المرسومة.
%١٠٠	—	—	%٤	%٥٤	%٤٢	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١٤ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد العينة تجاه العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (١٥ / ٢ / ٣) والشكل البياني (١٤ / ٢ / ٣) أعلاه فإن ٤٢% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تحقيق الأهداف المرسومة ، و ٥٤% منهم موافقون، بينما ٤% محايدين.

جدول رقم (١٦ / ٢ / ٣)

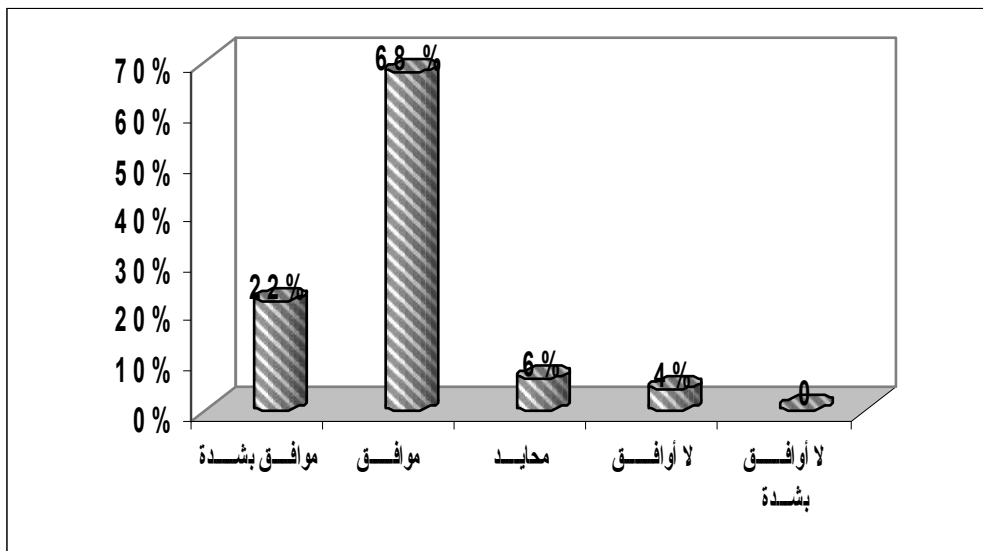
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة

المجموع	لاأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	٢	٣	٣٤	١١	٣. ضعف نظام رقابة داخلية الفعّال يؤدي إلى ضعف في الأداء المالي.
%١٠٠	—	%٤	%٦	%٦٨	%٢٢	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة التطبيقية، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١٦/٢/٣)

شكل بياني لأفراد العينة تجاه العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

يلاحظ من الجدول (١٦/٢/٣) والشكل البياني (١٥/٢/٣) أعلاه أن ٢٢% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن ضعف نظام رقابة داخلية الفعّال يؤدي إلى ضعف في الأداء المالي ، و ٦٨% منهم موافقون، بينما ٦% محايدون، و ٤% لا يوافقون.

جدول رقم (١٧/٢/٣)

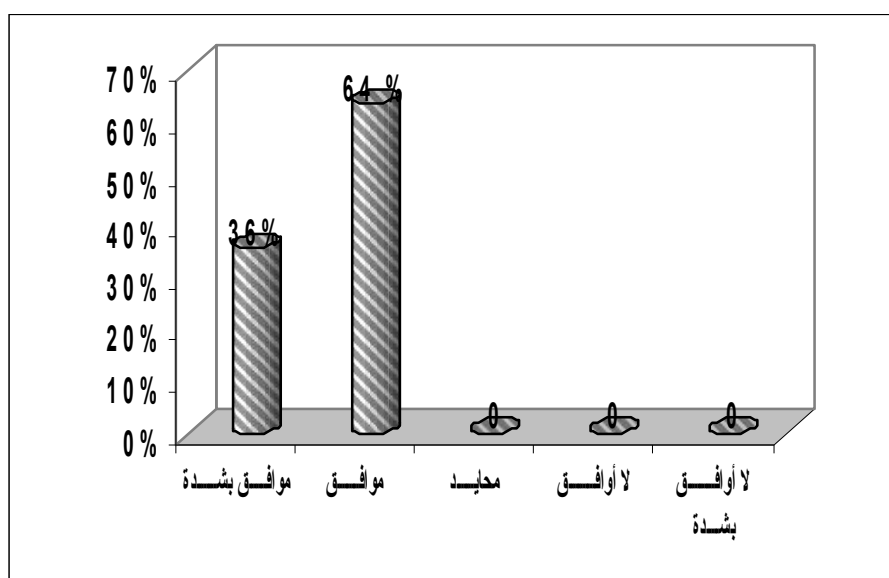
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة

المجموع	لأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	—	—	٣٢	١٨	٤. تأهيل الكادر البشري يساهم في تطوير الأداء المالي.
%١٠٠	—	—	—	%٦٤	%٣٦	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١٦ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد العينة تجاه العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (١٧ / ٢ / ٣) والشكل البياني (١٦ / ٢ / ٣) أعلاه فإن ٣٦% من أفراد العينة يوافقون بشدة على أن تأهيل الكادر البشري يساهم في تطوير الأداء المالي، و ٦٤% منهم موافقون.

جدول رقم (١٨ / ٢ / ٣)

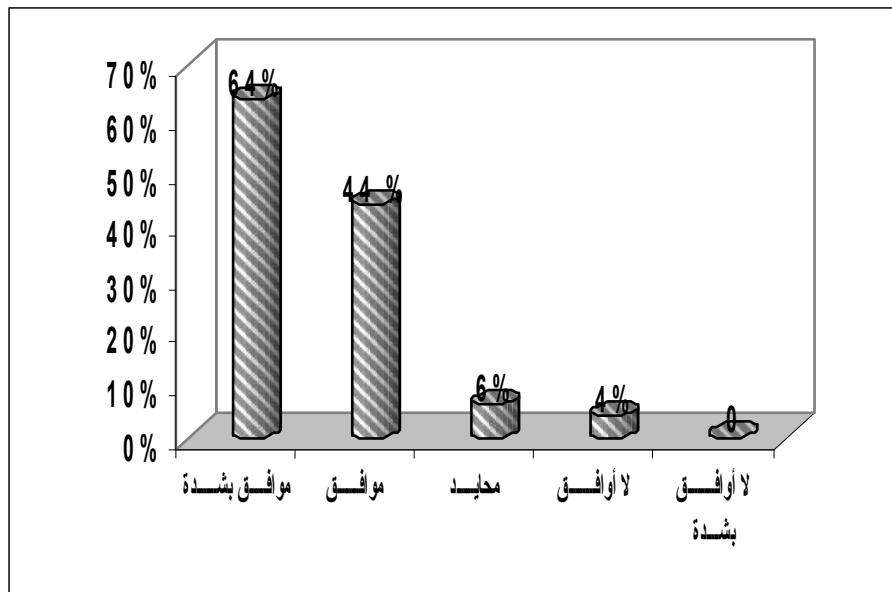
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة

المجموع	لاأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٥٠	—	٢	٣	٢٢	٣٢	٥. يساعد نظام الرقابة الداخلية في التغلب على العقبات التي تعوق تحسين الاداء المالي.
%١٠٠	—	%٤	%٦	%٤٤	%٦٤	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١٧ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد العينة تجاه العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، ٢٠٠٩م

يتضح من الجدول (١٨/٢/٣) والشكل البياني (١٧/٢/٣) أعلاه أن ٦٤% من أفراد الدراسة يوافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية يساعد في التغلب على العقبات التي تعوق تحسين الأداء المالي ، و ٤٤% منهم موافقون ، بينما ٦% محايدين ، و ٤% لا يوافقون.

جدول رقم (١٩/٢/٣)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية
لاختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات التالية:

القيمة الاحتمالية	درجات الحرية	قيمة مربع كاي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٠.٠٠٠	٣	٩٩.٦	٠.٧	٤.٨	١. تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تحسين الأداء المالي
٠.٠٠٠	٢	٢٠.٤	٠.٦	٤.٤	٢. تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تحقيق الأهداف المرسومة.
٠.٠٠٠	٣	٣٥.٢	٠.٧	٤.١	٣. ضعف نظام رقابة داخلية الفعّال يؤدي إلى ضعف في الأداء المالي.
٠.٠٠٤	١	٣.٩	٠.٥	٤.٤	٤. تأهيل الكادر البشري يساهم في تطوير الأداء المالي.
٠.٠٠٠	٣	٣٢	٠.٨	٤.٣	٥. يساعد نظام الرقابة الداخلية في التغلب على العقبات التي تعوق تحسين الاداء المالي.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

يلاحظ من الجدول (١٩/٢/٣) اعلاه أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (٣) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها.

أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (٠.٥ - ٠.٨) وهذا يشير إلى تجانس إجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات نجدها أقل من مستوى المعنوية ٠.٠٥ وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لأجابة دون غيرها.

مما سبق يتأكد كد ثبات صحة الفرض القائل : نظام الرقابة الداخلية الفعّال يؤدي إلى تطوير الأداء المالي.

عبارات الفرضية الثالثة

(نظام الرقابة الداخلية الفعّال يؤدي إلى ضبط الجباية والإنفاق في ديوان الزكاة)

جدول رقم (٢٠/٢/٣)

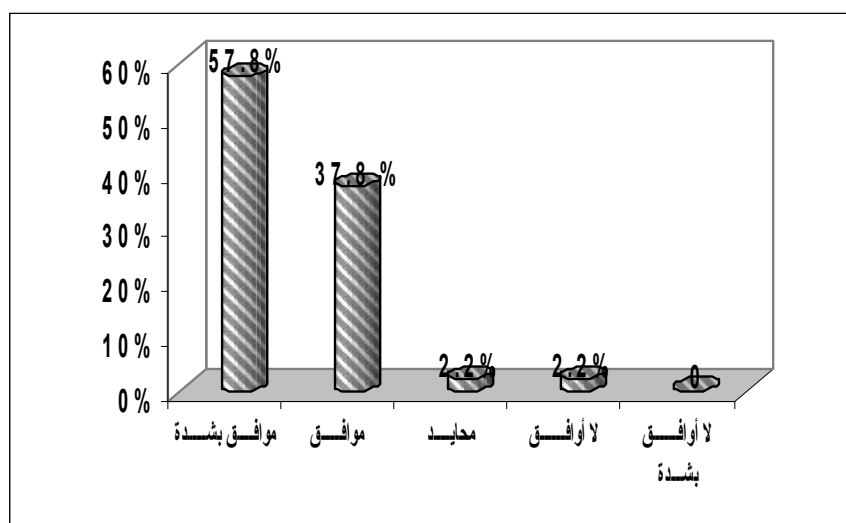
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الأولى

المجموع	لاأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	١	١	٦	٤٣	١. وضوح خطوط السلطات والاختصاصات يساهم في ضبط جباية الزكاة.
%١٠٠	—	%٢.٢	%٢.٢	%٣٧.٨	%٥٧.٨	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١٨ /٢/٣)

شكل بياني لأفراد العينة تجاه العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٢٠/٢/٣) والرسم البياني (١٨/٢/٣) فإن ٥٧.٨% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن وضوح خطوط السلطات والاختصاصات يساهم في ضبط جباية الزكاة ، و ٣٧.٨% منهم موافقون ، بينما ٢.٢% محايدين ، و ٢.٢% لا يوافقون.

جدول رقم (٢١/٢/٣)

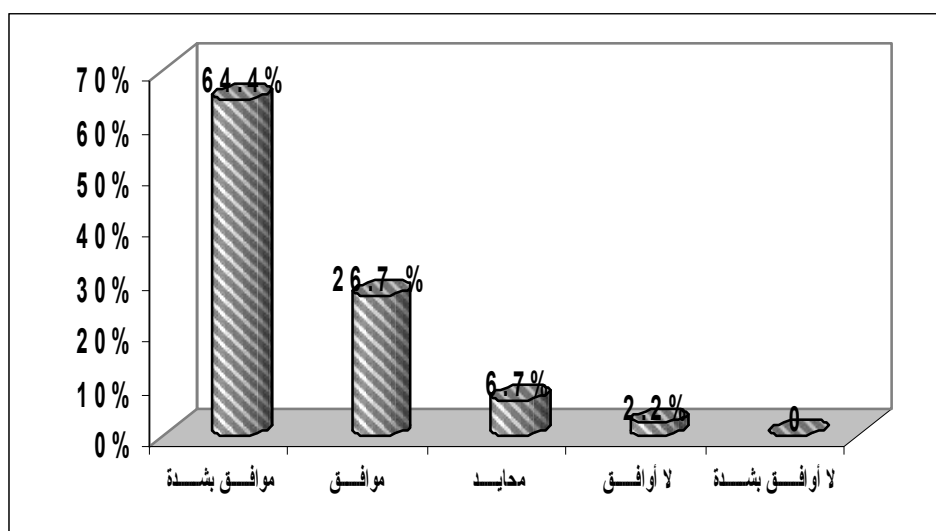
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثانية

المجموع	لأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	١	٣	١٢	٢٩	٢. الفصل بين السلطات والاختصاصات يساهم في ضبط الإنفاق.
%١٠٠	—	%٢.٢	%٦.٧	%٢٦.٧	%٦٤.٤	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (١٩ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد العينة تجاه العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٢١ / ٢ / ٣) والشكل البياني (١٩ / ٢ / ٣) فإن ٦٤.٤% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن الفصل بين السلطات والاختصاصات يساهم في ضبط الإنفاق ، و ٢٦.٧% منهم موافقون ، بينما ٦.٧% محايدون ، و ٢.٢% لا يوافقون.

جدول رقم (٢٢/٢/٣)

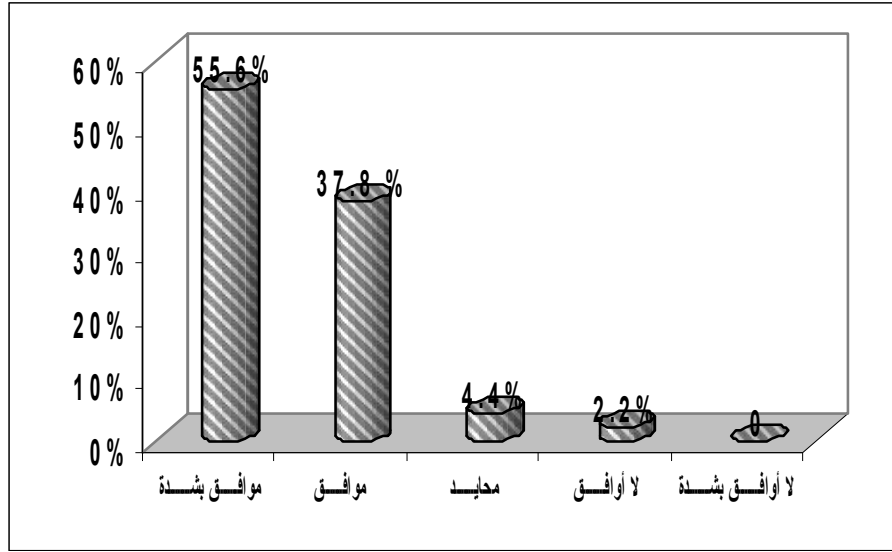
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الثالثة

المجموع	لأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	١	٢	١٧	٢٥	٣. توجد علاقة طردية بين تطبيق نظام راقبه داخلية فعال وضبط الجباية والإنفاق.
%١٠٠	—	%٢.٢	%٤.٤	%٣٧.٨	%٥٥.٦	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٢٢ / ٢ / ٣)

شكل بياني لأفراد العينة تجاه العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ٢٠٠٩م

يلاحظ من الجدول (٢٢/٢/٣) والرسم البياني (٢٠/٢/٣) أعلاه أن ٥٥.٦% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أنه توجد علاقة طردية بين تطبيق نظام راقبه داخلية فعال وضبط الجباية والإنفاق، و ٣٧.٨% منهم موافقون، بينما ٤.٤% محايدون، و ٢.٢% لا يوافقون .

جدول رقم (٢٣/٢/٣)

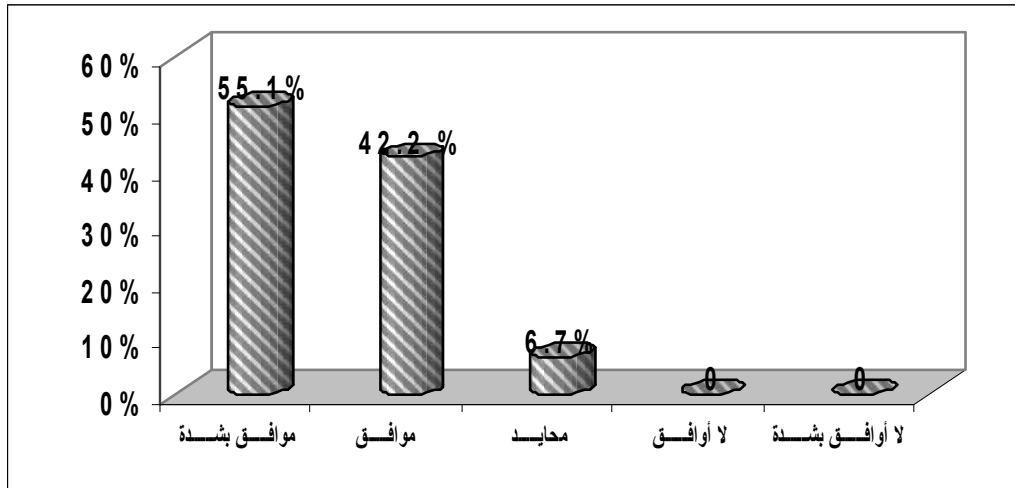
التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الرابعة

المجموع	لأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	—	٣	١٩	٢٣	٤. الالتزام بنظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى ضبط الجباية والإنفاق.
%١٠٠	—	—	%٦.٧	%٤٢.٢	%٥١.١	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانه ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٢١)

شكل بياني لأفرد العينة تجاه العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة بيانات الاسبانه ، ٢٠٠٩م

من الجدول (٢٣/٢/٣) والرسم البياني (٢١/٢/٣) أعلاه فإن ٥١.١% يوافقون بشدة على أن الالتزام بنظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى ضبط الجباية والإنفاق ، و ٤٢.٢% منهم موافقون، بينما ٦.٧% محايدون.

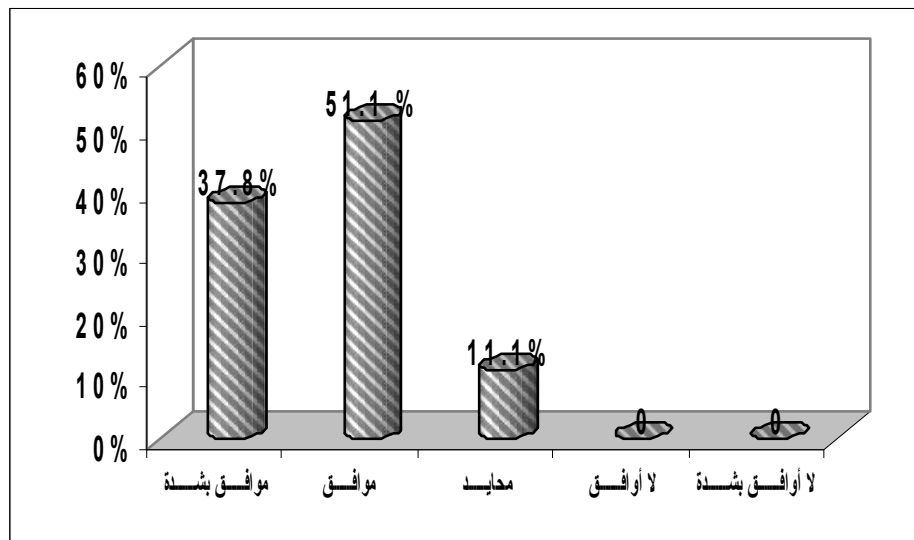
جدول رقم (٢٤/٢/٣)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة تجاه العبارة الخامسة

المجموع	لاأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
٤٥	—	—	٥	٢٣	١٧	٥. تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم
%١٠٠	—	—	%١١.١	٥١.١	٣٧.٨	في تقليل حدوث الأخطاء وجودة الجباية
			%	%	%	والإنفاق.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانه ، ٢٠٠٩م

شكل رقم (٢٢ / ٢ / ٣)
شكل بياني لأفرد العينة تجاه العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانه ، ٢٠٠٩م

يتضح من الجدول (٢٤/٢/٣) والرسم البياني (٢٢/٢/٣) أن ٣٧.٨% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تقليل حدوث الأخطاء وجودة الجباية والإنفاق ، و ٥١.١% منهم موافقين ، بينما ١١.١% محايدين.

جدول رقم (٢٥/٢/٣)

يوضح الوسط الحسابي و الانحراف المعياري بالإضافة إلى درجات الحرية والقيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات التالية:

القيمة الاحتمالية	درجات الحرية	قيمة مربع كاي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٠.٠٠٠	٣	٣١.٦	٠.٤	٤.٨	١. وضوح خطوط السلطات والاختصاصات يساهم في ضبط جباية الزكاة.
٠.٠٠٩	٢	٢٢.٤	٠.٦	٤.٤	٢. الفصل بين السلطات والاختصاصات يساهم في ضبط الإنفاق.
٠.٠٠٠	٢	١٦.٨	٠.٦	٤.٤	٣. توجد علاقة طردية بين تطبيق نظام رقابة داخلية فعال وضبط الجباية والإنفاق.
٠.٠٠٠	٢	٢٢	٠.٧	٤.٣	٤. الإلتزام بنظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى ضبط الجباية والإنفاق.
٠.٠٠٠	٢	٦٣.٢	٠.٩	٤.٢	٥. تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تقليل حدوث الأخطاء وجودة الجباية والإنفاق.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة ، ٢٠٠٩م

يلاحظ من الجدول (٢٥/٢/٣) اعلاه أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (٣) وهذا يشير إلى أن إجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه الإيجابي أي موافقتهم عليها.

أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (٠.٤ - ٠.٩) وهذا يشير إلى تجانس أجابات المبحوثين.

بالنظر إلى القيمة الاحتمالية لجميع العبارات نجدها أقل من مستوى المعنوية ٠.٠٥ وهذا يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية أي أن إجابات المبحوثين تتحيز لأجابة دون غيرها.

عليه يتأكد ثبات صحة الفرض القائل : نظام الرقابة الداخلية الفعّال يؤدي إلى ضبط الجباية والإنفاق في ديوان الزكاة.

الخاتمة

تشتمل علي الآتي :

اولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج

بعد الدراسة النظرية والدراسة الميدانية تم التوصل للنتائج الآتية :

١. تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تحسين الأداء المالي .
٢. وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى تقليل الجهد بزكاة السودانين العاملين بالخارج .
٣. هنالك علاقة طردية بين وجود نظام رقابة داخلية جيد وبين سرعة إنجاز الأعمال بزكاة السودانين العاملين بالخارج .
٤. إسناد إختصاصات متعددة للعامل يؤدي إلى عدم إنجاز الأعمال بسرعة بزكاة السودانين العاملين بالخارج .
٥. إلزام تطبيق لوائح نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة يساهم في تقليل الجهد المبذول.
٦. وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى سرعة إنجاز الأعمال.
٧. وضوح خطوط السلطات والاختصاصات يساهم في ضبط جباية الزكاة.
٨. الفصل بين السلطات والاختصاصات يساهم في ضبط الإنفاق.
٩. توجد علاقة طردية بين تطبيق نظام رقابة داخلية فعال وضبط الجباية والإنفاق.
١٠. الإلتزام بنظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى ضبط الجباية والإنفاق.
١١. تطبيق نظام رقابة داخلية فعال يساهم في تقليل حدوث الأخطاء وجودة الجباية والإنفاق.
١٢. تأهيل الكادر البشري يساهم في تطوير الأداء المالي بزكاة السودانين العاملين بالخارج .

ثانياً : التوصيات

إعتماداً علي النتائج توصي الباحث بالتوصيات الآتية :-

١. الإهتمام بالهيكل التنظيمي للزكاة والذي يعتبر أساساً لقوة فاعلية نظام الرقابة الداخلية .

٢. العمل علي ترشيد استخدام الموارد وحمايتها واستقلالها الإستقلال الأمثل بزكاة السودانين العاملين بالخارج .

٣. ضرورة وضع مجموعة من اللوائح والقوانين لسير العمل بالزكاة .

٤. توفير نظام محاسبي متكامل يساعد علي نجاح نظام الرقابة الداخلية .

٥. لابد من إتباع نظام الرقابة الداخلية لتطوير العمل بزكاة السودانين العاملين بالخارج .

٦. رفع كفاءة العنصر البشري من العاملين عن طريق التدريب المتقدم حتي يتم أداء الوظيفة بجودة .

٧. الإهتمام بمدرء الإدارات وذلك عن طريق تدريبهم لزيادة كفاءتهم ولإطلاع علي كل حديث في مجالهم .

٨. يجب علي إدارة الزكاة رفع تقرير عن الرقابة الداخلية توضح فيه نقاط الضعف .

٩. يجب علي المراجع الداخلي فحص نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقارير عن كفاءتها وفعاليتها .

الدراسات المستقبلية :

١. الرقابة الداخلية كأداة للتخطيط والرقابة في ظل فلسفة الجودة الشاملة .

٢. دور الرقابة الداخلية في ترقية المراجعة الالكترونية.

٣. الرقابة الداخلية وأثرها في تضيق فجوة التوقعات .

المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

أولاً : المراجع العربية

١. الكتب

إبراهيم طه عبد الوهاب ، موضوعية وكفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجع الخارجي ، الإدارة العامة ،معهد الإدارة العامة الرياض العدد ٧٦ ، ١٩٩٢م .
ابتهاج مصطفى عبد الرحمن ، الإدارة الإستراتيجية ، الشركة العربية للنشر والتوزيع الخرطوم ، ١٩٩٩م .

د. احمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، القاهرة ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٩٢ م .

معايير الرقابة علي الجودة أداء مراقبي الحسابات
أمين السيد أحمد لطفي معايير المراجعة المهنية للرقابة علي الجودة الأداء مراقبي الحسابات ، د.ن . د . م . د . ن .

د . أمين السيد أحمد لطفي ، معايير المراجعة المهنية ، الرقابة علي جودة أداء مراقبي الحسابات ، دار النهضة العربية القاهرة .
الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة علي الحسابات ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧ م .

❖ أمين السيد أحمد لطفي ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة علي الحسابات.

❖ أمين السيد أحمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين

القانونيين ، القاهرة ، لم يذكر مكان تاريخ النشر .

❖ أمين السيد احمد لطفي، تصميم وفحص وتقييم المراجعين لهيكل الرقابة الداخلية ،

مجلة الاقتصاد والتجارة ،كلية التجارة عين شمس ، القاهرة ١٩٩٧ .

- ❖ د . هادي رضاء الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية في اعداد القوائم المحاسبية : دار المناهج عمان ، ٢٠٠٢م .
- ❖ زكي مكي إسماعيل ، أصول الإدارة والتنظيم ، جامعة السودان المفتوحة ، الخرطوم ، ٢٠٠٦ .
- ❖ د . يوسف القرضاوي ، فقه الزكاة الجزء الأول زكاة المرتبات والأجور .
- ❖ كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا، دراسات في المحاسبة والمراجع ،الدار الجامعية ، القاهرة، ٢٠٠١م .
- ❖ د. محمد حسن عبد الجليل صبيحي ، التعاقد الخارجي أحد الإتجاهات الحديثة في المراجعة دراسة تحليلية ، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق ، العدد الأول يناير ٢٠٠٠م، المجلد الثاني والعشرون .
- ❖ د. محمد السيد ،ود. عبد الفتاح الصحن ، المراجعة الداخلية علي المستوى الجزئي والكلي (الإسكندرية - الدار الجامعية ، ٢٠٠٢-٢٠٠٣) .
- ❖ محمد الصيرفي ، إدارة الاصول والاسس العلمية للمدير المبدع ، سلسلة كتب المعارف الإدارية ، الكتاب الأول ، الجزء الأول ، ٢٠٠٥.
- ❖ ميلان كوبر، ترجمة محمد قاسم القريوني ،عبد الجبار ابراهيم ، ادارة المؤسسات التنموية الإدارية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية إدارة البحوث والدراسات ،لم يذكر مكان ونشر الطبع .
- ❖ د. محمد طاهر عlish ، إدارة الموارد البشرية الطبعة ٢ وكالة الكويت ١٩٨٥ نقلاً
- ❖ د. عبد الفتاح محمد الصحن ، مبادئ المراجعة علماً وعملاً (الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة ١٩٩٣م) .
- ❖ د . علي عباس الرقابة الاداريه علي المال والإعمال في الشركات المساهمة والمؤسسات المصرفية ، مكتبة تلاع العلي .

- ❖ د . عباس مهدي الشيرازي نظرية المحاسبة ، دار والسلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ١٩٩٠ م .
- ❖ عبد السلام أبو قحف ، إسماعيل السيد ، إقتصاديات الإدارة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، ١٩٨٩ م .
- ❖ عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التنظيم ، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية ، ٢٠٠٣ م .
- ❖ فريد النجار ، إدارة الأعمال الإقتصادية العالمية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ١٩٩٨ م .
- ❖ د. فتحي رزق السوافيدى، د. عبد الفتاح محمد الصحن الرقابة والمراجعة الداخلية (الإسكندرية :دار الجامعة، مصر ٢٠٠٤ م).
- ❖ عمر أحمد عثمان المقلي ،مبادئ الإدارة ، لم يذكر مكان النشر ، ٢٠٠٢ م .
- ❖ عبد السلام ابو قحف ،أساسيات التنظيم الاداري ،الجزء الأول ،الطبعة الثالثة ،دار المعرفة الجامعية ،لم يذكر مكان النشر، ٢٠٠١ م .
- ❖ عمرو يس ، استقلالية المراجع الداخلي بين النظرية والتطبيق في ظل حوكمة الشركات ،المؤتمر العربي حول التدقيق الداخلي في أطار حوكمة الشركات ،القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- ❖ عطية صلاح سلطان ، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لإغراض استمرار المنشأة ، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، ٢٠٠٥ .

المراجع الاجنبية

١. Apractical approach to assessiny internal Control inter national Journal of Gouvernment Auditing Report ford, (.Vol // No 2 Gad 1984) نقلاً عن السر محمد الحسن ابراهيم ، تقييم وتطوير دور (1984 Gad No 2) المراجع العام في السودان في الرقابة علي المال العام ، رسالة ماجستير غير منشورة ، القاهرة ١٩٨٦ م .
2. Advanced Corporate Reporting Text Book Fokulks Lynch Ltd 2002 P 6,12 .
3. spragus willim D."Testing the AdeqUacY nof internal control
4. Independent AadItting standerds ,Ray J(CED) .New Yourk Holt,Rine HarT & winstom ,INC , 1964.

الرسائل الجامعية :

- محاسن عبد العزيز محمد ، التدقيق والرقابة في المصارف ودورها في اكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات (دراسة حالة بنك الخرطوم) رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠٠٠ م .
- نايف رامي الصبان ، الرقابة الادارية واثرها علي كفاءة العمل الاداري في اجهزة الادارة العامة الاردنية وزارة الصحة والرعاية الصحية الاردنية (للفترة من ١٩٨٥م - ١٩٩٥م) ، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠٠٠ م .

انشرح أحمد عثمان ، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشرة سكر كنانة المحدودة ،
بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ن جامعة
السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ٢٠٠١ م .

عمار محمد حامد البديري ، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة ،
بحث تكميلي في المحاسبة غير منشور ، جامعة ام درمان الاسلامي ن كلية الدراسات
العليا ٢٠٠١ م .

دراسة نجاه علي التوم ، تقويم مدى فعالية الرقابة الداخلية واثرها علي عمل المراجع
الخارجي ، (دراسة حالة شركة السودان للحبوب الزيتية) رسالة ماجستير في المحاسبة
والتمويل غير منشورة ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا
٢٠٠١م.

سهير عوض قنديل ن دور المراجعة في ترقية الأداء المالي (دراسة حالة شركة
سكر كنانة) بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل
، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا.

حسن محمد طاهر ، دور انظم الرقابة الداخلية في ضبط الأداء المالي بالوحدات
الحكومية (التطبيق علي وزارة الداخلية ١٩٩٤ - ٢٠٠٢) رسالة ماجستير في المحاسبة
والتمويل غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا
٢٠٠٢م.

محمد سيد عاشور الاعرج ، دراسة نظام الرقابة الداخلية بمديرية التربية والتعليم بغزة ،
رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم
والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ٢٠٠٢ م .

الملاحق