مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مدى إدراك المراجع في سورية للعوامل المؤثرة على خطر الرقابة الداخلية
اسم الكاتب: د. لطيف زيود، عهد سعيد
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4821
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 19:17 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (2) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (2) 2016

مدى إدراك المراجع في سورية للعوامل المؤثرة على خطر الرقابة الداخلية

الدكتور :لطيف زيود*

عهد سعيد**

(تاريخ الإيداع 11 / 2 / 2016. قُبِل للنشر في 28 / 4 / 2016)

□ ملخّص □

هدفت الدراسة إلى تحد يد مدى إدراك المراجع في سورية للعوامل المؤثرة على خطر الرقابة الداخلية. لذلك تم إجراء مسح ميداني باستخدام الاستبانة على عينة من المراجعين الذين استطاع الباحث التواصل معهم، حيث تم توزيع /56/ استبانة، استرجع منها / 34/ استبانة. أظهرت النتائج أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة المدروسة على البنود المعبرة عن الجوانب الثلاثة لخطر الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية، النظام المحاسبي، الإجراءات الرقابية)، مع التنويه إلى وجود نوع من التحفظ من قبل هؤلاء المراجعين حول بعض الفقرات المعبرة عن البيئة الرقابية، والمتمثلة بطرق تحديد السلطة والمسؤولية، و سياسات إدارة الأفراد والبرامج التدريبية التي توضع لهم، والمؤثرات الخارجية التي تؤثر على عمليات المنشأة وسياساتها.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، خطر الرقابة الداخلية.

* أستاذ–قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد – جامعة تشرين –اللاذقية – سورية.

** طالب دكتوراه – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (2) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (2) 2016

The Extent of Syrian Auditor Awareness for the Factors Affecting the Internal Control Risk

Dr. Lateef zayoed*
Ahed Saied**

(Received 11 / 2 / 2016. Accepted 28 / 4 / 2016)

□ ABSTRACT □

The study aims to examine the extent of Syrian Auditor awareness for the factors affecting the Internal Control Risk. For this purpose, a field survey conducted using a questionnaires a sample of Auditors with whom the Researcher had contact. A number of \56\ questionnaires were distributed, out of which \34\ were filled and returned back to the Researcher. Data analysis showed the following:

There is a consensus on the clauses covering the three aspects of the Internal Control Risk : (Control Environment, Accounting System, Control Procedures); additionally, there is a kind of reservation by those auditors about many statements regarding to the Control Environment which are: methods of determining authority and responsibility, policies of individuals management and training programs set for them, and external influences affecting enterprise's operations and policies.

Key Words: Internal Control, Internal Control Risk

*Professor- Department of Accounting - faculty of economics- Tishreen university- Lattakia- Syria.
**Postgraduate student- Department of Accounting - faculty of economics- Tishreen university - Lattakia- Syria.

مقدمة:

نال تقييم الرقابة الداخلية اهتماماً متزايداً من المنظمات المهنية حيث طلبت نشرة معايير ال مراجعة الأمريكية (SAS,NO.78,1996) من جميع الشركات المدرجة في البورصة إعداد تقرير عن نظام الرقابة الداخلية مع ضرورة قيام مراجع الحسابات بإجراء تصديق على تقرير الإدارة على أن يقدم التقريرين إلى لجنة البورصة SEC وقد أكدت على ذلك النشرة (SAS,NO.83,1998)، مع ضرورة حصول مراجع الحسابات على فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية، وبما يخدم أغراض تخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات، ووفقاً لبعض الدراسات يعد تقييم نظام الرقابة الداخلية واحداً من أهم الوسائل المساعدة في دعم القرار بالنسبة للمراجع (and 1986 ,). ومن هنا تبرز العلاقة الإيجابية بين قوة نظام الرقابة المطبق لدى العميل وبين ثقة المراجع فكلما كان النظام قوياً كلما زادت ثقة المراجع بالإجراءات المتبعة والعكس صحيح، حيث يقوم المراجع بتقدير خطر الرقابة الداخلية فيما يتعلق بسياسة محاسبية أو رصيد حساب معين، وفي ضوء هذا التقدير يستطيع المراجع الوصول إلى تصور قريب من الواقع فيما إذا كان بإمكانه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية أم التحفظ عليه. ونظراً لضخامة حجم المشروعات واتساع رقعتها الجغرافية وتوزع الفروع وتشعب النشاطات التجارية وتعقدها زادت من مسؤوليات المراجع خصوصاً حاجته لتطوير آليات تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق، مما أدى إلى ظهور آليات جديدة تستند إلى نماذج إحصائية ورياضية جاهزة باستخدام الحواسيب بدلاً من الآليات والوسائل القديمة متمثلة بخرائط التدفق وقوائم الاستقصاء (سعاد، 2009).

يعرف **نور وآخرون** (2007، ص106) مواطن الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية بأنها "تلك المواطن التي يعتقد فيها مراجع الحسابات بأن إجراءات الرقابة الداخلية أو مدى الالتزام بها لا تقلل مخاطر حدوث وعدم اكتشاف الأخطاء أو الغش أو المخالفات في أرصدة الحسابات والتي قد تكون جوهرية بالنسبة للقوائم المالية تحت المراجعة بواسطة العاملين بالشركة خلال أداء وظائفهم في وقت معقول"، ويمكن لمراجع الحسابات إعداد تقريره عن أوجه الضعف بنظام الرقابة الداخلية بعد أو أثناء عملية المراجعة وبالرغم من أنه يمكن اكتشاف مواطن الضعف بالنظام المتبع خلال مراحل المراجعة المختلفة، إلا أن المراجع يكتشف أمرها خلال مرحلة الفحص التمهيدي وتقييم النظام أو خلال إجراء اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية.

ويمكن القول بأن المرحلة الثانية بعد حصول المراجع على فهم كافي بنظام الرقابة الداخلية هو تقييم مدى فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية أي أن يقوم بتقييم ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بصورة سليمة وجيدة تجعله يحقق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر التي تهدد أهداف الرقابة، ومن ناحية فإنه يجب على مراجع الحسابات عند تقييمه لمدى فعالية وتصميم نظام الرقابة الداخلية أن يتفهم بصورة جيدة مكونات وسياسات وإجراءات الرقابة داخل كل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية الخمس وهي (نور وآخرون، 2007):

بيئة الرقابة – تقييم المخاطر – أنشطة الرقابة – المعلومات والاتصالات – المتابعة

وقد تناولت بعض الدراسات مثل دراسة Vasarhelyi and Srinidhi (1986) اختبار تحسين معرفة المراجع بمصداقية نظام الرقابة الداخلية على حكمه المهني بتخطيط عملية المراجعة خصوصاً تحديد نطاق اختبارات التحقق وذلك من خلال تقسيم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة مستويات كما يلي (تحديد– تقييم– تفسير) وتوصلت إلى وجود درجة عالية من الإجماع لدى المراجعين فيما يتعلق بأحكامهم لجهة حجم اختبارات التحقق عندما يتوصلون إلى مستوى عالي من موثوقية نظام الرقابة الداخلية.

وفقاً لما سبق تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى إدراك المراجع في سورية للعوامل المؤثرة على خطر الرقابة الداخلية.

الدراسات السابقة:

1. دراسة كرسوع (2008)، بعنوان: "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة".

هدفت الدراسة إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة. ولتحقيق أهداف هذه ا لدراسة تم اتباع المنهج العلمي وذلك بالاستعانة بتصميم استبانة مكونة من 6 أجزاء اعتمادا علي الإطار النظري والدراسات السابقة ، وزعت على مكاتب المراجعة في قطاع غزة وعددها (85) استبانة ، وبلغت الردود (75)، وقدمت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها؛ تبين أن استخدام العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية. إن استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية. إن التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يعمل على تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية.

2. دراسة سعاد (2009) بعنوان: "دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة–".

تناولت هذه الدراسة أبرز الجوانب العامة المتعلقة بوظيفة المراجعة الداخلية، وتناولت تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل معيار العمل الميداني، وقد شملت الحالة التطبيقية دراسة حالة سونلغاز. وتوصلت الباحثة إلى أن لا بد للمراجع من أتباع منهجية واضحة بكافة المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة لحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي يتوصل إليها جراء عملية المراجعة. كما توصلت إلى أن استخدام أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لا يؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات كما ان هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها النظام الرقابي الداخلي.

3. دراسة العازمي (2012) بعنوان "دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية –دراسة ميدانية–".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية واثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، حيث قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية وخلصت الدراسة الى وجود علاقة بين تطبيق معايير الرقابة الداخلية والمتمثلة بفهم وادراك الادارة للهدف من هيكل الرقابة الداخلية، تكامل مكونات او اجزاء الرقابة الداخلية، فاعلية كل جزء من اجزاء هيكل الرقابة الداخلية، كفاءة ادارة التدقيق الداخلي، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها وبين تحقيق الاهداف الخاصة منها بالتقارير المالية واهداف الالتزام والاهداف التشغيلية.

4. دراسة الجرد (2013) بعنوان: "أثر تقييم مكونات الرقابة على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية– دراسة ميدانية".

يهدف هذا البحث إلى توضيح أثر تقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية على تقدير المدقق لخطر الرقابة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك من خلال تحقيق الهدف الرئيس التالي: بيان أثر مكونات

الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وينطلق من الفرضية القائلة تؤثر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. يتمثل مجتمع البحث من مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2012 والذين يتخذون من مدينة دمشق مقراً رئيسياً وتوصلت الدراسة الى انه تؤثر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة على تقدير خطر الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

مشكلة البحث:

يمكن صياغة المشكلة بالتساؤل الآتي:

ما هي العوامل التي يأخذها المراجع بالحسبان أثناء تقدير خطر الرقابة الداخلية؟

ويتفرع عن هذا التساؤل مايلي:

- ما هي العوامل التي يأخذها المراجع بالحسبان أثناء تقييم البيئة الرقابية؟
- ما هي العوامل التي يأخذها المراجع بالحسبان أثناء تقييم النظام المحاسبي؟
- ما هي العوامل التي يأخذها المراجع بالحسبان أثناء تقييم الإجراءات الرقابية؟

أهمية البحث وأهدافه:

يحظى خطر الرقابة الداخلية باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية، وهذا ما يظهر من خلال نشرة معايير المراجعة الأمريكية (SAS,NO.78,1996) وكذلك نشرة (SAS,NO.83,1998)، والتي تطلب من مراجع الحسابات أن يحصل على فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية، وذلك بما يخدم أغراض تخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. وعليه فإن أهمية هذا البحث تنبع من كونه يقدم دليل تجريبي حول إدراك المراجع في سورية للعوامل المؤثرة على خطر الرقابة الداخلية.

فرضيات البحث:

الفرضية الأساسية: يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق لخطر الرقابة الداخلية.

يتفرع عن هذا الفرض الفرضيات الفرعية التالية:

ف1: يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط الخاصة بتقييم البيئة الرقابية.

ف2: يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط الخاصة بتقييم النظام المحاسبي.

ف3: يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط الخاصة بالإجراءات الرقابية.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث على المسح الميداني لمنشآت المجتمع المدروس، إذ قام الباحث بتصميم استبانة تهدف إلى تحديد العوامل التي يأخذها المراجع بالحسبان أثناء تقدير خطر نظام الرقابة الداخلية ، وقد تضمن المنهج الآتي:

مجتمع وأداة البحث:

يتكون مجتمع البحث من مجموعة من المراجعين، ممن تمكن الباحث من التواصل معهم، حيث قام الباحث بإرسال الاستبانة إلى /56/ مراجع، تم استرجاع /34/ استبانة منها وبنسبة إجابة (61%).

متغيرات البحث:

استند الباحث على معيار المراجعة رقم 55 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين في قياس متغيرات هذه الاستبانة، فضلاً عن بعض الدراسات مثل دراسة محمد عبد الفتاح (1996)، حيث أوضح هذا المعيار بأن الرقابة الداخلية تنقسم إلى:

1. **البيئة الرقابية:** يقصد بها الحالة العامة للمنشأة وإدراك الإدارة وتصرفاتها وأعمال الملاك وغيرها من الأطراف التي تتعامل مع المنشأة، ونظرة كل منها لمدى أهمية الرقابة، وتحدد البيئة الرقابية بالنقاط الآتية:

فلسفة الإدارة ونمط التشغيل ، الهيكل التنظيمي للمنشأة ، وظائف مجلس الإدارة واللجان التابعة له خاصة لجنة المراجعة، طرق تحديد السلطة والمسؤولية، أساليب الرقابة التي تتبعها الإدارة للتوجيه ومراقبة الأداء، سياسات الأفراد والبرامج التدريبية التي توضع لهم، مختلف المؤثرات الخارجية التي تؤثر على عمليات المنشأة وسياساتها.

2. **النظام المحاسبي:** يقصد به الطرق والسجلات المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل وتبويب عمليات المنشأة والتقرير عنها، والمحاسبة عن عناصر الأصول والخصوم المرتبطة بها، والنظام المحاسبي الفعال يشتمل على الطرق والسجلات التي تكون قادرة على ما يلي: تحديد وتسجيل جميع العمليات القانونية ، شرح العمليات بالتفصيل الكافي بما يسمح بالتبويب المناسب لعملية التقرير المالي، قياس قيم العمليات حتى يمكن تسجيل قيمتها المناسبة في القوائم المالية، تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات، حتى يمكن تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة ، الإجراءات الخاصة بالجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والبضاعة، عرض العمليات والأمور التوضيحية المرتبطة بها بالشكل المناسب في القوائم المالية.

3. **الإجراءات الرقابية:** يقصد بها تلك السياسات والإجراءات التي تستخدمها الإدارة لتوفير ضمان معقول بأن أهداف معينة يمكن تحقيقها، وتتعلق تلك الإجراءات بما يلي: التفويض المناسب لتنفيذ العمليات والأنشطة ، فصل الواجبات بما يؤدي إلى تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش ، تحديد واستخدام المستندات والسجلات المناسبة ، توفير وسائل الحماية المناسبة للأصول والتأكد من سلامة استخدامها ، القيام باختبارات مستقلة للأداء والتقييم المناسب للعمليات المسجلة بالدفاتر.

-الأساليب الإحصائية المستخدمة:

1 -الإحصاء الوصفي: التكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية واحتساب المتوسط المرجح لإجابات العينة على الأسئلة الواردة.

2 -اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): تم استخدام ألفا كرونباخ لاختبار الموثوقية والثبات.

3 -الإحصاء الوصفي للمتغيرات المدروسة.

4 -اختبار t-test للعينة الواحدة.

وقد طبق الباحث هذه الممارسات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار 20.

القسم النظري:

تعريف خطر الرقابة الداخلية:

عرَّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر الرقابة الداخلية على أنه "تلك المخاطر الناتجة عن حدوث أخطاء في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات الذي قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية".

أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتمد المراجع على مجموعة من الأساليب التي تمكنه من تقييم نظام الرقابة الداخلية تذكر منها سعاد (2009) وجربوع (2000) ما يلي:

أسلوب قوائم الاستقصاء: تشمل مجموعة من الأسئلة المرتبطة بكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية المطبق والاجابة عليها تكون بصورة (نعم) او (لا) او ان تكون غير قابلة للتطبيق.

الأسلوب الوصفي للرقابة : يقوم المراجع بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، ويقوم المراجع بتسجيل الإجابات وبعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها الى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن تغييرات او ينقص بعض الضوابط الرقابية.

الاستبيان الاحصائي: هي طريقة تسمح انطلاقاً من عينة مأخوذة بشكل عشوائي في مجتمع مرجعي ثم تعميم الملاحظات المأخوذة من العينة على المجتمع، فالمجتمع هو مجموعة البيانات التي يرغب المراجع باختبارها للتوصل الى استنتاجات، في حين ان العينة هي لب المجتمع الذي يعمل عليه المراجع ويجب ان تكون ممثلة له ويكون لكل افراد المجتمع فرصة متساوية للاختيارات ضمن العينة ويجب اختبارها بطريقة عشوائية.

المقابلات: الهدف منها هو اخذ راي اولي نوعي بشكل أساسي على مختلف الأنظمة المكونة للمؤسسة حيث يقوم المراجع بتنفيذ مقابلات معمقة مع المدراء المعنيين بالمجال الرئيسي للدراسة ويتم تحضيرها بناء على خبرته وحدسه ومساعدة زملائه.

خرائط التدفق : يعرفها القاضي ودحدوح (1999، ص 280) بانها "هي عرض بياني لنشاط معين أو لدورة عمليات معينة وتمكن هذه الخرائط المراجع من تقويم اجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة ووجيزة نسبياً "وتعد من الوسائل الحديثة التي انتشر استخدامها مؤخراً لجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية المطبق، ومن اجل بلورة صورة خرائط التدفق يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقة بالوسائل الرئيسية المستعملة او المحررة من قبل هذه المصالح، وهناك نوعين من خرائط التدفق: خرائط افقية– خرائط عمودية.

اختبار مدى فعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية:

أوضحت نشرة المراجعة رقم / 55/ إن تقدير مراجع الحسابات لخطر الرقابة الداخلية هو عبارة عن تقييم مدى فعالية سياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية للمنشاة في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية. أي ينبغي اولاً لمراجع الحسابات أن يصل الى فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية، وبعد ذلك يقدر خطر الرقابة الداخلية عند حده الأقصى بالنسبة لبعض أو كل الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية لأنه يعتقد ان سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية اذا ارتبطت مباشرة بحساب معين او عملية معينة فمن المحتمل أن تساعد كثيراً في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية في ذلك الحساب (Bedard and Graham ,2002) ويجب ان يركز المراجع على اختبارات الرقابة لتحديد مدى فعالية إجراءات وسياسات الرقابة في اكتشاف او منع التحريفات الجوهرية في الحسابات، ومن اهم إجراءات اختبارات الرقابة الاستفسار من موظفي العميل محل المراجعة وفحص السجلات والمستندات والتقارير وملاحظة تطبيق إجراءات وسياسات رقابية معينة.

بعد قيام مراجع الحسابات الخارجي بتقييم مدى فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية، يقوم المراجع بتقييم واختبار مدى فعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية، ويتطلب ذلك اختبار وتقييم السياسات والإجراءات الخاصة بكل جزء

من الأجزاء التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية بهدف معرفة كيفية تطبيق الإجراءات الخاصة بكل جزء و معرفة كيفية تطبيق تلك السياسات والإجراءات وتحديد موقعها في الهيكل التنظيمي، ليتم الحصول على أدلة كافية وملائمة تمكنه من إبداء رأيه عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية (نور وآخرون، 2007) ويتحقق للمراجع هذا الامر من خلال اختبارات الالتزام وتظهر نتائج دراسة Vasarhelyi and Srinidhi (1986) إلى وجود درجة عالية من الإجماع لدى المراجعين فيما يتعلق بأحكامهم لجهة حجم اختبارات التحقق عندما يتوصلون إلى مستوى عالي من موثوقية نظام الرقابة الداخلية و تشير أيضاً إلى أن المراجعين ليسو متفقين على كيفية جمع أدلة الإثبات ولكن يعد تقييم موثوقية تشغيل نظام الرقابة الداخلية واحداً من أهم الوسائل المساعدة في دعم القرار بالنسبة للمراجع.

النتائج والمناقشة:

يتناول هذا الجانب اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج من البيانات التي تم جمعها، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقاً.

1. المعالجة الإحصائية.

1) طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

وفقاً للجدول رقم (1) ينبين أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمتغيرات المدروسة أكبر من 74% وهي بذلك تعد جيدة بالحد الأدنى، بمعنى أن هذه المقاييس تتصف بالثبات الداخلي لعباراتها، وأن قيمة هذا المعامل تعطي النتائج نفسها باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على العينة نفسها.

الجدول رقم (1) معامل الثبات

المتغير	Cronbach's Alpha
متوسط عبارات متغير البيئة الرقابية	0.741
متوسط عبارات متغير النظام المحاسبي	0.790
متوسط عبارات متغير الإجراءات الرقابية	0.932
المتغير بالمجمل	0.826

2) اختبار Shapiro–Wilk للتوزيع الطبيعي:

نظراً لكون عدد الحالات (الاستبانات) أقل من 50 استبانة استخدم الباحث اختبار شابيرو– ويلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ويوضح الجدول رقم (2) أن نتائج الاختبار تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل متغير أكبر من 0.05 (Sig.>0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، بمعنى أنه لا يمكن رفض الفرضية القائلة بعدم وجود اختلاف بين توزيع بيانات هذه المتغيرات والتوزيع الطبيعي، وعليه فإن الاختبارات المناسبة هي الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (2)اختبار Shapiro-Wilk للتوزيع الطبيعي

المتغير	قيمة الاختبار	مستوى المعنوية.Sig
متوسط عبارات متغير البيئة الرقابية	0.942	0.069
متوسط عبارات متغير النظام المحاسبي	0.949	0.115
متوسط عبارات متغير الإجراءات الرقابية	0.948	0.105
المتغير بالمجمل	0.947	0.097

2. نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأساسية: يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق لخطر الرقابة الداخلية.

فرضية العدم: لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول مراعاة المراجع لجميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق لخطر الرقابة الداخلية، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس.

جدول رقم (3)One-Sample Test نتائج اختبار

الفرضية العدم: $H_0: X = 3$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 3$ (n=34)								
	Test Value = 3							
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
							Lower	Upper
متوسط الفرضية الفرعية الأساسية	3.5054	.41554	7.092	33	.000	.50539	.3604	.6504

يبين الجدول رقم (3) بأن متوسط الفرضية الأساسية يبلغ 3.5054 وهو يدل على الميل باتجاه الموافقة، وللتأكد من معنوية هذا المتوسط تم إجراء اختبار t-test، والذي أظهر بأن احتمال الدلالة أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض فرضية العدم القائلة بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول مراعاة المراجع لجميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق لخطر الرقابة الداخلية ، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس. ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود مثل هذه الفروق، مع ميل هذه الفروق باتجاه الموافقة نظراً لكون اشارة قيمة t موجبة.

وبالتالي يمكن **قبول الفرضية الأساسية** القائلة بأن المراجع يأخذ في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق لخطر الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة.

الفرضية الفرعية الأولى: يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للبيئة الرقابية الخاصة بالمنشأة.

فرضية العدم: لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول مراعاة المراجع لجميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للبيئة الرقابية الخاصة بالمنشأة، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس.

يلاحظ من الجدول رقم (4) بأن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للبيئة الرقابية الخاصة بالمنشأة تجاوز 3 وهو يدل على الميل باتجاه الموافقة، وللتأكد من معنوية هذه المتوسطات تم إجراء اختبار t-test للفقرات الخاصة بهذه الفرضية، والذي أظهر بأن احتمال الدلالة للفقرات 1,2,3,5 أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض فرضية العدم القائلة بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول هذه النقاط، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس. ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود مثل هذه الفروق، مع ميل هذه الفروق باتجاه الموافقة نظراً لكون اشارة قيمة t لكل منها موجبة. وبالتالي يمكن القول بأن المراجع يأخذ بالحسبان أثناء تقييم البيئة الرقابية لكل من النقاط الآتية: فلسفة الإدارة ونمط التشغيل، الهيكل التنظيمي للمنشأة، وظائف مجلس الإدارة واللجان التابعة له خاصة لجنة المراجعة، أساليب الرقابة التي تتبعها الإدارة للتوجيه ومراقبة الأداء. أما فيما يخص بالفقرات 4,6,7 فقد أظهرت النتائج بأن احتمال الدلالة لها أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإننا لا يمكن رفض فرضية العدم القائلة بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول هذه النقاط، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس.

الجدول رقم (4)نتائج اختبار فقرات الفرضية الفرعية الأولى

	البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة Sig.	نتيجة فرضية العدم
1	فلسفة الإدارة ونمط التشغيل	3.3235	.63821	2.956	.006	مرفوضة
2	الهيكل التنظيمي للمنشأة	3.8235	.38695	12.410	.000	مرفوضة
3	وظائف مجلس الإدارة واللجان التابعة له خاصة لجنة المراجعة	4.0882	.28790	22.040	.000	مرفوضة
4	طرق تحديد السلطة والمسؤولية	3.0882	.28790	1.787	.083	غير مرفوضة
5	أساليب الرقابة التي تتبعها الإدارة للتوجيه ومراقبة الأداء	3.1471	.35949	2.385	.023	مرفوضة
6	سياسات إدارة الأفراد والبرامج التدريبية التي توضع لهم	3.0588	.34300	1.000	.325	غير مرفوضة
7	مختلف المؤثرات الخارجية التي تؤثر على عمليات المنشأة وسياساتها	3.0588	.34300	1.000	.325	غير مرفوضة

جدول رقم (5) نتائج اختبار One-Sample Test

الفرضية العدم: $H_0: X = 3$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 3$ (n=34)								
		Test Value = 3						
						95% Confidence Interval of the Difference		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
متوسط الفرضية الفرعية الأولى	3.3874	.30830	7.327	33	.000	.38739	.2798	.4950

أما الجدول رقم (5) فإنه يظهر بأن متوسط فقرات الفرضية الفرعية الأولى يبلغ 3.3874 وهو يدل على الميل باتجاه الموافقة، وللتأكد من معنوية هذا المتوسط تم إجراء اختبار t-test، والذي أظهر بأن احتمال الدلالة أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض فرضية العدم القائلة بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول مراعاة المراجع لجميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للبيئة الرقابية الخاصة بالمنشأة، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس. ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود مثل هذه الفروق، مع ميل هذه الفروق باتجاه الموافقة نظراً لكون اشارة قيمة t موجبة.

وبالتالي يمكن **قبول الفرضية الفرعية الأولى** القائلة بأن المراجع يأخذ في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للبيئة الرقابية الخاصة بالمنشأة.

الفرضية الفرعية الثانية: يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للنظام المحاسبي الخاص بالمنشأة.

فرضية العدم: لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول مراعاة المراجع لجميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للنظام المحاسبي الخاص بالمنشأة، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس.

الجدول رقم (6) نتائج اختبار فقرات الفرضية الفرعية الثانية

	البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة Sig.	**نتيجة فرضية العدم**
1	تحديد وتسجيل جميع العمليات القانونية	4.5882	.74336	12.458	.000	مرفوضة
2	شرح العمليات بالتفصيل الكافي بما يسمح بالتبويب المناسب لعملية التقرير المالي	3.4706	.50664	5.416	.000	مرفوضة
3	قياس قيم العمليات حتى يمكن تسجيل قيمتها المناسبة في القوائم المالية	3.8235	.38695	12.410	.000	مرفوضة
4	تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات ,حتى يمكن تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة	3.4118	.49955	4.806	.000	مرفوضة
5	الإجراءات الخاصة بالجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والبضاعة	4.0882	.66822	9.496	.000	مرفوضة
6	عرض العمليات والأمور التوضيحية المرتبطة بها بالشكل المناسب في القوائم المالية	4.2647	.93124	7.919	.000	مرفوضة

يلاحظ من الجدول رقم (6) بأن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للنظام المحاسبي الخاص بالمنشأة تجاوز 3 وهو يدل على الميل باتجاه الموافقة، وللتأكد من معنوية هذه المتوسطات تم إجراء اختبار t-test للفقرات الخاصة بهذه الفرضية، والذي أظهر بأن احتمال الدلالة لجميع الفقرات أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض فرضية العدم القائلة بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول هذه النقاط، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس. ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود مثل هذه الفروق، مع ميل هذه الفروق باتجاه الموافقة نظراً لكون اشارة قيمة t لكل منها موجبة. وبالتالي يمكن القول بأن المراجع يأخذ بالحسبان أثناء تقييم النظام المحاسبي لكل من النقاط المذكورة ضمن هذه الفرضية.

أما الجدول رقم (7) فإنه يظهر بأن متوسط فقرات الفرضية الفرعية الثانية يبلغ 4.0225 وهو يدل على الميل باتجاه الموافقة العالية، وللتأكد من معنوية هذا المتوسط تم إجراء اختبار t-test، والذي أظهر بأن احتمال الدلالة أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض فرضية العدم القائلة بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول مراعاة المراجع لجميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للنظام المحاسبي الخاص بالمنشأة، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس. ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود مثل هذه الفروق، مع ميل هذه الفروق باتجاه الموافقة نظراً لكون اشارة قيمة t موجبة.

وبالتالي يمكن **قبول الفرضية الفرعية الثانية** القائلة بأن المراجع يأخذ في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للنظام المحاسبي الخاص بالمنشأة.

جدول رقم (7) نتائج اختبار One-Sample Test

الفرضية العدم: $H_0: X = 3$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 3$ (n=34)								
		Test Value = 3						
			95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
			Upper	Lower							
متوسط الفرضية الفرعية الثانية	4.0225	.52684	11.317	33	.000	1.02255	.8387	1.2064

الفرضية الفرعية الثالثة: يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للإجراءات الرقابية الخاصة بالمنشأة.

فرضية العدم: لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول مراعاة المراجع لجميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للإجراءات الرقابية الخاصة بالمنشأة، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس.

يلاحظ من الجدول رقم (8) بأن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للإجراءات الرقابية الخاصة بالمنشأة تجاوز 3 وهو يدل على الميل باتجاه الموافقة، وللتأكد من معنوية هذه المتوسطات تم إجراء اختبار t-test للفقرات الخاصة بهذه الفرضية، والذي أظهر بأن احتمال الدلالة لجميع الفقرات أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض فرضية العدم القائلة بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول هذه النقاط، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس. ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود مثل هذه الفروق، مع ميل هذه الفروق باتجاه الموافقة نظراً لكون اشارة قيمة t لكل منها موجبة. وبالتالي يمكن القول بأن المراجع يأخذ بالحسبان أثناء تقييم الإجراءات الرقابية لكل من النقاط المذكورة ضمن هذه الفرضية.

أما الجدول رقم (9) فإنه يظهر بأن متوسط فقرات الفرضية الفرعية الثانية يبلغ 4.0225 وهو يدل على الميل باتجاه الموافقة العالية، وللتأكد من معنوية هذا المتوسط تم إجراء اختبار t-test، والذي أظهر بأن احتمال الدلالة أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإننا نرفض فرضية العدم القائلة بأنه لا يوجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول مراعاة المراجع لجميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للإجراءات الرقابية الخاصة

بالمنشأة، وبين الوسط الحيادي (3) الخاص بأداة القياس. ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود مثل هذه الفروق، مع ميل هذه الفروق باتجاه الموافقة نظراً لكون اشارة قيمة t موجبة.

وبالتالي يمكن **قبول الفرضية الفرعية الثالثة** القائلة بأن المراجع يأخذ في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق للإجراءات الرقابية الخاصة بالمنشأة.

الجدول رقم (8) نتائج اختبار فقرات الفرضية الفرعية الثالثة

	البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة Sig.	نتيجة فرضية العدم
1	التفويض المناسب لتنفيذ العمليات والأنشطة	3.7647	.43056	10.356	.000	مرفوضة
2	فصل الواجبات بما يؤدي إلى تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش	3.7647	.43056	10.356	.000	مرفوضة
3	تحديد واستخدام المستندات والسجلات المناسبة	4.1176	.64030	10.178	.000	مرفوضة
4	توفير وسائل الحماية المناسبة للأصول والتأكد من سلامة استخدامها	4.1176	.64030	10.178	.000	مرفوضة
5	القيام باختبارات مستقلة للأداء والتقييم المناسب للعمليات المسجلة بالدفاتر	4.0588	.69375	8.899	.000	مرفوضة

جدول رقم (9) نتائج اختبار One-Sample Test

الفرضية العدم: $H_0: X = 3$ الفرضية البديلة: $H_1: X \neq 3$ (n=34)								
		Test Value = 3						
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
								Lower / Upper
متوسط الفرضية الفرعية الثالثة		3.9412	.50098	10.954	33	.000	.94118	.7664 / 1.1160

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

مع الآخذ بالحسبان عدم إمكانية تعميم نتائج هذه الدراسة، وذلك لعدم شمولها أو تمثيلها للمجتمع المستهدف نظراً للظروف الحالية، يمكن تحديد أهم الاستنتاجات التي توصلت لها هذه الدراسة بالآتي:

1. يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط المطلوبة للوصول إلى تقييم دقيق لخطر الرقابة الداخلية.
2. يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط الخاصة بتقييم البيئة الرقابية ، مع وجود بعض التحفظ حول ثلاث نقاط، تمثلت بطرق تحديد السلطة والمسؤولية، و سياسات إدارة الأفراد والبرامج التدريبية التي توضع لهم، والمؤثرات الخارجية التي تؤثر على عمليات المنشأة وسياساتها.
3. يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط الخاصة بتقييم النظام المحاسبي.

4. يأخذ المراجع في الحسبان جميع النقاط الخاصة بالإجراءات الرقابية.

ثانيا: التوصيات

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

1. التركيز والالتزام بمعايير المراجعة الدولية الخاصة بتقييم الرقابة الداخلية.
2. ضرورة اعطاء تقييمات دقيقة لآليات ومكونات الرقابة الداخلية عند تقدير خطر الرقابة الداخلية
3. التركيز على عملية تطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة لمكونات الرقابة الداخلية
4. ضرورة استخدام نماذج الاستخدام الالكتروني للبيانات عند تقييم نظم الرقابة الداخلية.
5. ضرورة تطوير نماذج حديثة لتقييم نظم الرقابة الداخلية والاستفادة من نظم تكنولوجيا المعلومات

المراجع:

1. الجرد، رشا بشير، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية – دراسة ميدانية في سورية، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثالث، العدد الخامس عشر، 2013.

2. سعاد. شدري معمر،" دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة–"، رسالة ماجستير، جامعة بو مرداس، الجزائر، 2009.

3. العازمي، فايز مرزوق حمد صعفاك، "دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية –دراسة ميدانية–". رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

4. القاضي، حسين؛ دحدوح، حسين، "مراجعة الحسابات – الأساسيات–"، جامعة دمشق، 1999.

5. كامل، محمود فاروق، "تحليلية لأثر حوكمة الشركات وبيئة الرقابة علي قرارات تخطيط عملية المراجعة الخارجية: دارسة ميدانية"، ورقة بحث، جامعة القاهرة، 2014.

6. كرسوع، أرزاق أيوب محمد، "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، 2008.

7. محمد عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح، "قياس وضبط مخاطر المراجعة – إطار مقترح"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 1996.

8. نور، أحمد محمد ؛ عيد، حسين احمد ؛ شحاته، السيد شحاته، *دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2007.

9. Bedard ,J., and L. Graham "The Effects of Decision Aid Orientation on Risk Factor Identification and Audit Test Planning" *Auditing: A journal of practice& theory* , Vol.21, No.2,2002,pp39-56

10. Srinidhi ,B., and M. Vasarhelyi "Auditor Judgment Concerning Establishment of Substantive Tests Based on Internal Control Reliability" *Auditing: A journal of practice& theory*, Vol.5, No.2,1986, PP 64-76.