

نظام الرقابة الداخلية وأثره على فاعلية المراجعة الخارجية

دراسة ميدانية على شركة خدمات الطرق السريعة

أ. أيمن إبراهيم قويدر
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد
جامعة الزاوية

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على فاعلية المراجعة الخارجية، وذلك من خلال تحديد مدى تمتع القائمين بنظام الرقابة الداخلية بالخبرة والكفاءة اللازمة، وتحديد مدى حرص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة على الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين، ومدى توفير نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة للاستقلالية المهنية اللازمة، بالإضافة إلى تحديد قدرة نظام الرقابة الداخلية على التقليل من مشاكل وصعوبات العمل.

ولتحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على استخدام المنهج الوصفي وذلك من خلال استعراض الدراسات السابقة من الكتب والدوريات المتعلقة بأدبيات المحاسبة والمراجعة ذات العلاقة لبناء الإطار النظري للدراسة، كما تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي وذلك من خلال توزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة، ولقد استخدمت الدراسة عدة أساليب إحصائية من خلال البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية) SPSS، وذلك لغرض اختبار الفرضيات، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ما يلي:

1- لنظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة أثر إيجابي على فاعلية المراجعة الخارجية.

2- يتمتع القائمون على نظام الرقابة الداخلية بشركة خدمات الطرق السريعة بالخبرة والكفاءة اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

3- تحتاج المراجعة الخارجية إلى دعم أكبر من قبل نظام الرقابة الداخلية للشركة فيما يتعلق بموضوع الاستقلالية اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

توجد بعض الصعوبات والقصور في وصول المراجع الخارجي للدفاتر والسجلات بالقدر الكافي.

مقدمة:

يتم إعداد نظام رقابة داخلية ليخدم عدد من الأطراف ذات الصلة للمساعدة في تقييم الأداء المالي للشركة واتخاذ القرارات، أما المراجعة الخارجية فهي وظيفة يقوم بها مراجع من خارج الشركة أو المؤسسة عبر عدد من المراحل والتي تتمثل أنواعها في (مراجعة القوائم

المالية - مراجعة الالتزام - مراجعة التشغيل) وهدفه الرئيسي هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.

ومما سبق تتضح أهمية وجودهما معاً للشركة أو المؤسسة بل ضرورة التكامل بينهما لخدمة أهداف الشركة، فوجود نظام رقابة داخلية جيد يعمل على إنجاح عمل المراجعة الخارجية وضمان حسن سير المؤسسة.

مشكلة الدراسة:

تقوم المراجعة الخارجية بإضفاء المصداقية على القوائم المالية الصادرة عن المنشأة، الأمر الذي يدفع باتجاه تعزيز الثقة بين المنشأة من جهة وأصحاب المصالح والمساهمين من جهة أخرى، إلا أن هذا الدور الذي تلعبه الذي تلعبه المراجعة الخارجية يضل قاصراً وغير فعال ما لم يتوفر بالمنشأة نظام رقابة داخلية قوي يحقق لها الرقابة الذاتية على جميع أنشطتها وعملياتها، لذلك فإن مشكلة الدراسة تكمن في محاولة الإجابة على التساؤل التالي:

ما مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على فعالية المراجعة الخارجية ؟

وللإجابة على هذا التساؤل نشق التساؤلات الفرعية التالية:

1- ما مدى تمتع القائمون على نظام الرقابة الداخلية بالشركة بالخبرة والكفاءة اللازمة لزيادة فعالية المراجعة الخارجية؟

2- ما مدى حرص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة على الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الداخلية؟

3- ما مدى توفير نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة للاستقلالية المهنية اللازمة للتأثير في فعالية المراجعة الخارجية؟

4- ما مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة على التقليل من الصعوبات، وبالتالي يؤدي ذلك إلى للتأثير في فاعلية المراجعة الخارجية ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات السابقة نطلق من الفرضيات التالية:

- 1- يتمتع القائمون على نظام الرقابة الداخلية بشركة خدمات الطرق السريعة بالخبرة والكفاءة اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.
- 2- يحرص نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة على الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.
- 3- يوفر نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة الاستقلالية المهنية اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.
- 4- يعمل نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة على تقليل الصعوبات، وبالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الدور الكبير الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة ، وأهمية الدور الإيجابي لنظام الرقابة الداخلية في التأثير على فاعلية المراجعة الخارجية ، كما ومن المتوقع أن تنمر نتائج هذه الدراسة في تقديم توصيات تنفيذ في استخدام نظام رقابة داخلية أكثر كفاءة وفاعلية، وصولاً إلى تحقيق المؤسسة أو الشركة لأهدافها التي أنشأت من أجلها.

أهداف الدراسة:

- تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:
- 1- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية بالشركة.
 - 2- التعريف بموضوع المراجعة الخارجية.
 - 3- معرفة أثر نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة على استقلالية المراجعة الخارجية.
 - 4- معرفة مدى الكفاءة والخبرة التي يتمتع بها القائمون على نظام الرقابة الداخلية بالشركة.
 - 5- معرفة مدى التزام نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة بالاستقلالية المهنية اللازمة.
 - 6- التعرف على الصعوبات التي تواجه عمل المراجعة الخارجية، ومدى عمل نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة على التقليل منها.

مصادر الدراسة:

- تتمثل مصادر الدراسة في الآتي:
- 1- البيانات الأولية: وهي بيانات استمارة الاستبيان الموزعة على أفراد العينة والتي أخضعت للأساليب الإحصائية باستخدام برنامج SPSS لاستخلاص النتائج.
 - 2- البيانات الثانوية: أدبيات المحاسبة والمراجعة والمتمثلة في الكتب والرسائل العلمية والدوريات والمؤتمرات والندوات العلمية.

حدود الدراسة:

- 1- الحدود المكانية: وتتمثل في عينة من موظفي شركة خدمات الطرق السريعة.
- 2- الحدود الزمنية: أجريت هذه الدراسة على شركة خدمات الطرق السريعة خلال عام 2016 واستخلصت النتائج.

منهجية الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة ولأغراض اختبار الفرضيات تم دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع بوصفها وصفاً دقيقاً وتوضيح خصائصها والعمل على تجميع البيانات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها وتفسيرها ، وكذلك الاعتماد على أدبيات المراجعة التي تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلية وموضوع المراجعة الخارجية، والتحليل والربط والتفسير لهذه البيانات وبيان نوعية العلاقة بين متغيراتها واتجاهاتها واستخلاص النتائج منها، ثم الوصول إلى تعميمات بشأن الدراسة.

لذلك فإن الدراسة استخدمت المنهج الاستنباطي الوصفي التحليلي الإحصائي.

الدراسات السابقة:

1- (دراسة حسام مختار شاكر، 1999) بعنوان " العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي " وهي عبارة عن مقالة منشورة بمجلة المحاسب القانوني العربي، ومن أهم ما خلصت إليه الدراسة هو أن هناك تعاون كبير بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ولكن يجب ألا يكون هذا التعاون بينهما على حساب واجبات كل منهما تجاه من يعملان لهما، ومن أهم التوصيات ضرورة إلزام المؤسسات بتعيين مراجع حسابات خارجي، وتعيين مراجع داخلي يتبع مجلس الإدارة مباشرة.

2- (دراسة حمد شقير، 2000)، بعنوان "العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي " وهذه الدراسة عبارة عن مقالة منشورة في مجلة المدقق، حيث كان أهم ما خلصت إليه الدراسة هو: إن تدقيق الأنشطة في المؤسسة هو نقطة الالتقاء بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، لذلك يستوجب تنسيق الجهد بين كلي المراجعين.

3- (دراسة عبد الله عبد السلام أبو سرعة، 2010)، بعنوان " التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية " وهي عبارة عن رسالة ماجستير غير منشورة بجامعة الجزائر، حيث قامت مشكلة الدراسة على طرح السؤال التالي: ما مدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين والمؤسسة، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن المراجعة الداخلية والخارجية هما وظيفتان هامتان لا غنى عنهما، كما أن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تتبع كل منهما منهجيات علمية منظمة، تستند على وسائل وتقنيات تسمح بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها لحالة المؤسسة، ويتحدد مستوى التكامل بينهما على نتيجة تقييم كل منهما للآخر ودرجة الثقة المتبادلة بينهما، كما خلصت إلى توصيات منها إنشاء مجلس أعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة وقيامه بتطوير وتنمية قدرة المراجعين، بالإضافة إلى رفد جميع المؤسسات بمراجعين داخليين.

4- (دراسة فارس كريدة، 2015) بعنوان "مدى تفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" وهي عبارة عن رسالة ماجستير غير منشورة بجامعة قاصدي مرباح بورقلة، حيث هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية، ولقد اعتمدت الدراسة في الجانب التطبيقي على دراسة الحالة وذلك باستخدام بعض الأدوات مثل المقابلة الشخصية والملاحظة وقائمة الاستقصاء والاطلاع على السجلات والوثائق الإدارية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها عدم وجود تنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، بالإضافة إلى وجود بعض الأطراف المسؤولة داخل المؤسسة تسعى إلى عرقلة النظام الرقابي، كما أن المراجع الداخلي يتمتع بقدر نسبي من الاستقلالية، أي أنه تابع لمدير المؤسسة، وأوصت الدراسة بمنح قدر أكبر من الاستقلالية

لوظيفة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى إيجاد آلية ناجعة وفعالة لتنسيق جهود كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وتصحيح نظرة بعض الموظفين تجاه وظيفة المراجعة الداخلية.

الرقابة المالية:

تعتبر المؤسسات جزءاً لا يتجزأ من البيئة المحيطة بها، وبالتالي لا يمكن الحكم على هذه المؤسسات بمعزل عن بيئتها والظروف المحيطة بها.

إلا أن هنالك معايير ومبادئ ومفاهيم وقواعد تعتبر عامة ومتعارف عليها وتشترك كل المؤسسات في تطبيقها ولو كانت بمستويات مختلفة.

ونظراً لكبر حجم المؤسسات وتشعبها وزيادة حجم الإنفاق عليها جعل مسألة الحفاظ على الموارد من السرقة والضياع والهدر وعدم الاستغلال الأمثل لها... الخ. هذا كله جعل من مفهوم الرقابة كنظام متكامل أمراً في غاية الأهمية.

أولاً- تعريف الرقابة الداخلية.

عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) وهي اختصار لـ (American Institute of Certified Public Accountants) الرقابة على أنها "الخطة التنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية"⁽¹⁾.

ثانياً - خطوات الرقابة الداخلية.

لضمان فعالية وكفاءة نظام الرقابة التي يمارسها مراجعو الحسابات بديوان المحاسبة عليهم القيام بالخطوات والإجراءات التالية:

1- دراسة وفهم النظام:

وهي عبارة عن الحصول عن معلومات كافية وشاملة لعناصر الرقابة، ومنها بيئة الرقابة ، تقييم المخاطر والإجراءات الرقابية، النظام المحاسبي، و نظام المتابعة والمراقبة للتأكد من أن هذه المعلومات قابلة للفحص والمتابعة والمراجعة (2).

2- التقييم المبدئي:

إذ يتم تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها من الخطوات الأولى وذلك من أجل الحصول على توقعات حول مدى فعالية نظام الرقابة وضعفه وعدم قدرته على اكتشاف الانحرافات وبالتالي تعديل اختباره اللاحقة ، وذلك لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية في المؤسسة(3).

3- تحديد الظروف التي تتطلب كتابة التقرير للإدارة:

ويتطلب ذلك:

أ- عدم وجود مستوى كافي من الوعي بأهمية الإجراءات الرقابية.

ب- اكتشاف إجراءات غير مناسبة في تطبيق المبادئ المحاسبية.

ج- اكتشاف تجاوزات على النظام.

د- اكتشاف أدلة فشل إجراءات حماية المؤسسة من الخسائر المختلفة التي قد تعترضها(4).

4- اختبار تطبيق الإجراءات:

وتشمل التأكد من تطبيق إجراءات الرقابة كما هو مخطط لها من خلال استخدام بعض الوسائل مثل الفحص المستندي والملاحظة الشخصية⁽⁵⁾.
5- التقييم النهائي:

وهو الحكم على مدى فعالية نظام الرقابة وذلك بالتأكد من وجود عناصر نظام الرقابة.

ثالثاً- أنواع الرقابة الداخلية.

1- الرقابة الإدارية:

وتعرف الرقابة الإدارية بأنها "الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تختص بعمليات إصدار اللوائح والقرارات التي تؤدي إلى اعتماد العمليات والترخيص بها من جانب الإدارة"⁽⁶⁾.

أدوات ووسائل الرقابة الإدارية⁽⁷⁾:

ويقصد بها تلك التقارير التي توضع لقياس مستوى العاملين أو توضيح الكيفية التي تنتج بها الأعمال الإدارية، وتعمل التقارير الإدارية على نقل المعلومات والبيانات، وتسجيل السياسات، وعرض المشكلات، وإعطاء صورة عن ماهية العمليات الإدارية الجارية، ومعرفة مناخ العمل وتقديم التوصيات والاقتراحات، ونماذج المقارنة، وتقييم مستوى أداء كل من الرئيس والمرؤوسين.

ومن أهم التقارير الإدارية ما يلي:

1- التقارير الدورية: يتم إنتاج هذه التقارير بصفة دورية، يومية أو أسبوعية أو شهرية أو فصلية أو سنوية أو بعد انتهاء كل مرحلة من مراحل المشروع، وقوم بوضعها مدراء الإدارات أو رؤساء الأقسام والتوجه إلى الإدارات العليا للوقوف على الإنجازات

والمشكلات والأنشطة وتمثل هذه التقارير حلقة الوصل بين المستويات الإدارية الوسطى والدنيا من جهة والمستويات الإدارية العليا من جهة أخرى.

2- تقارير الفحص: والتي تهدف إلى تحليل ظروف المشروع سابقا وحاضرا لمساعدة الإدارة العليا إلى تلمس القرارات والخطط السلمية، وتختلف عن التقارير الدورية في أنها تتطلب تجميع وتسجيل بيانات هامة لم تكن معروفة قبل البحث والفحص في حين أن التقارير الدورية ليست سوى تسجيل لبيانات معروفة.

3- المذكرات: وهي عبارة عن رسائل متبادلة بين إدارات وأقسام المنظمة الواحدة، حيث تعتبر وسيلة اتصال يتم فيها نقل المعلومات والبيانات، واستعمال المذكرات واسع الانتشار في منظمات الأعمال الكبيرة، لصعوبة الاتصال الشخصي بسبب ضغوط العمل، وعادة ما تستخدم المذكرات في نقل البيانات التي تتطلب حفظا في ملفات المنشأة، كما تستخدم في الحالات التي تستدعي كتابة البيانات على شكل جداول وإحصائيات رقمية وتسجيل قرارات القسم الإدارية، بحيث تشكل مرجعية وثائقية في المستقبل يمكن الاستناد عليها كأداة من أدوات الرقابة الإدارية.

4- تقارير التوصية: تقوم هذه التقارير بتقديم التوصيات والاقتراحات والحلول المناسبة بطريقة واضحة.

والغرض الرئيسي من هذه التقارير هو تهيئة أفضل الظروف للأداء، والمساعدة في حل بعض المشكلات، وتحسين خطة العمل أو بعض نظم العمل المعمول بها.

ب- الملاحظة والتفتيش⁽⁸⁾:

ويعني هذا الأسلوب أن يكون الرئيس المسؤول متواجداً في مكان العمل ويراقب بنفسه ويشاهد الظروف التي ينفذ فيها العمل، ومراحل التي توصل إليها إنجاز ذلك العمل، ويعطي

توجيهاته وأوامره وكذلك اكتشاف الأشخاص الذين يعملون بجد ونشاط ومكافأتهم على تلك الجهود المبذولة. ومن مزايا هذه الأداة الرقابية هو حصول الرئيس على صورة واضحة وجليّة عن ظروف العاملين في مواقع عملهم، وكذلك ظروف العمل عند التنفيذ. ولكن يعاب على هذه الأداة أو الطريقة استغراقها وقتاً طويلاً واحتمال إبعاد المدير عن أعماله وعن المواقف التي تقتضي الانتباه والاهتمام التام والمباشر وتتطلب اتخاذ قرارات عاجلة لا تحتمل التأجيل.

ج- السجلات والمراجعات الداخلية⁽⁹⁾:

وهي تلك السجلات التي تستخدم في استخراج البيانات عن الأداء الفعلي للأعمال. لأنه على أي مدير أي كان مستواه الإداري وطبيعة عمله أن يسجل وبشكل مستمر نتائج نشاط الإدارة أو القسم الذي يرأسه، حيث يمكن العودة إلى تلك النتائج عند الحاجة وكذلك استخدامها كأداة لتقييم النشاط أو العمل المسؤول عنه، وكيفية تقادي الأخطاء في المستقبل، وكذلك الحكم على وضع النشاط الذي يرأسه، هل هو في حالة تقدم أو تراجع، واتخاذ الإجراءات الكفيلة لمعرفة أسباب التراجع، وطرق معالجتها.

د- الإشراف الإداري:

ويعني "ملاحظة جهود الموظفين بغية توجيهها التوجيه السليم عن طريق الأوامر والتعليمات والإرشادات الشفهية أو الكتابية في القيام بالعمل على النحو المطلوب، وهو الأمر الذي يجعل الإشراف الإداري في مقدمة الوسائل الرقابية، نظراً لقيامه على التوجيه واستعمال السلطة والاتصال الدائم والمستمر بين الرئيس والمرؤوس، مع القدرة على تقديم الثناء وتوقيع الجزاء عند الاقتضاء"⁽¹⁰⁾.

هـ - الشكاوى:

وهي تعتبر من أهم وسائل الرقابة الإدارية الفعالة حيث توضح هذه الشكاوى التي تصل إلى المعنيين بها من رؤساء ومدراء الكثير من الأمور فيما يتعلق بلوجه الانحراف أو الأخطاء في تصرفات فاعليها، وعلى الجهات المسؤولة القيام بفحص تلك الشكاوى والتأكد من جديتها وعطائها المجرى القانوني⁽¹¹⁾.

إجراءات الرقابة الإدارية:

- 1- تحديد اختصاصات الأقسام والإدارات المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- 2- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد احدهم بعملية ما بين البداية إلى النهاية، حتى يكون كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- 3- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.
- 4- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
 - وظيفة تنفيذ العمليات.
 - وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.
 - وظيفة القيد والمحاسبة.
- 5- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة.
- 6- إيجاد أسلوب أو وضع معين يتضمن خطوط كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص مسؤول آخر.

- 7- إعطاء تعليمات صريحة بان يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- 8- استخراج المستندات من أصل و عدة صور "وأحياناً من عدة ألوان" تخص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.
- 9- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر وبحيث لا يتعارض ذلك مع سير العمل.
- 10- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2- الرقابة المحاسبية:

وهي تشمل "الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تتعلق بحماية الأموال، ودقة السجلات المحاسبية، ودرجة الاعتماد عليها"⁽¹²⁾ وبالتالي فهي مصممة للحصول على تأكيد معقول على ما يلي⁽¹³⁾:

- 1- إن العمليات يتم تنفيذها طبقاً لتعليمات إدارة الوحدة الاقتصادية.
- 2- إن العمليات يتم تسجيلها في وقتها بما يضمن:
 - السماح بإعداد قوائم مالية مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - مسؤولية المحاسبة عن الأصول.
 - الاتصال بالأصول لا يسمح به إلا بتصريح من الإدارة مع الأصول الموجودة على فترات معقولة واتخاذ الإجراء المناسب بشأن إثبات أي فوق وهكذا فإن الرقابة المحاسبية هي الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات المتعلقة بحماية أصول الوحدة الاقتصادية والتحقق من دقة السجلات المحاسبية وسلامتها بالقدر الذي يمكن من الاعتماد عليها.

وبالتالي فهي تهدف إلى التأكد من أن كل عمليات الوحدة الاقتصادية قد تم تنفيذها طبقاً لتعليمات إدارة الوحدة الاقتصادية من ناحية وأن كل عمليات الوحدة الاقتصادية قد تم تسجيلها في الدفاتر بما يضمن مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من ناحية أخرى. ومن أدوات ووسائل الرقابة المحاسبية ما يلي⁽¹⁴⁾:

1- إتباع نظام القيد المزدوج:

تعتبر هذه الطريقة مثالية، حيث توفر أدق النتائج بأقل جهد، فهي تعتمد على وجود طرفين لكل عملية مالية، ولذلك سميت بطريقة القيد المزدوج، وتستخدم هذه الطريقة لكافة العمليات المتعلقة بالنواحي المحاسبية وترقيم القيود بأرقام متسلسلة لكل العمليات التي تتم في كل شهر، وتسجل باليومية العامة وترحل إلى الأستاذ العام والسجلات التحليلية المساعدة.

2- إتباع حسابات المراقبة الإجمالية:

وذلك لغرض الرقابة على الحسابات التحليلية المدونة في اليوميات المساعدة ومطابقة الأرصدة الظاهرة في دفاتر الأستاذ المساعدة لكل حساب مع الحساب الإجمالي الظاهر في اليومية العامة والأستاذ العام ولتحقيق الرقابة على صحة وسلامة هذه الحسابات يجب أن تتطابق مجاميعها وأرصدها الفرعية للحساب الإجمالي لكل عملية، وعدم تطابق هذه الأرصدة يعني وجود خطأ يجب اكتشافه ومعرفة أسبابه ومعالجتها.

3- اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول:

وتعرف قيود التسوية بأنها "قيود تجري في نهاية الفترة المحاسبية وذلك لتحديد كل الحسابات على أساس محاسبة الاستحقاق وذلك حتى يمكن إعداد قوائم مالية صحيحة"⁽¹⁵⁾. وتكمن أهمية اعتماد الموظف المسؤول لقيود التسوية في ضمان صحة إعدادها، وتأثيرها المباشر على صحة نتائج الحسابات الختامية.

4- إتباع نظام الجرد المستمر ومطابقته مع الجرد الفعلي من وقت لآخر⁽¹⁶⁾:

حيث يتم استخدام حساب المخزون في تسجيل كافة عمليات الشراء ويكون مدينا بها، وكذلك تسجيل كافة عمليات الصرف لاقتسام ويكون دائنا بها، كما يمكن من خلاله القيام بالجرد المفاجئ لبعض أو كل الأصناف من فترة لأخرى للتأكيد من سلامة لتسجيل. وتتطلب طريقة الجرد المستمر على المخزون ضرورة تسجيل عناصر الوارد والمنصرف من المخزون بصورة مستمرة لكل عنصر من عناصر المخزون وعلى الرغم من أن هذه الطريقة تتطلب وقتاً وجهداً أكبر من طريقة الجرد الدوري إلا أنها تعطي نتائج أفضل في مجال الرقابة من طريقة الجرد الدوري. والذي يعتمد "نظام الجرد الدوري" أساساً على تحديد كمية البضاعة الموجودة في المخازن في نهاية الفترة المالية.

5- إعداد ميزان المراجعة بصفة دورية:

حيث يعرف ميزان المراجعة بأنه "قائمة بكل الحسابات المفتوحة في الأستاذ والأرصدة الخاصة بها، ويطلق على ميزان المراجعة المعد بعد ترحيل كل التسويات الجردية مباشرة (ميزان المراجعة المعدل) كما يطلق على ميزان المراجعة المعد بعد إجراء وترحيل قيود الأقفال مباشرة (ميزان المراجعة بعد الأقفال)⁽¹⁷⁾.

ويعتبر ميزان المراجعة من وسائل الرقابة التي تساعد على اكتشاف الأخطاء سواء في تسجيل العمليات المالية أو ترحيلها أو ترصيدها.

6- إعداد مذكرة تسوية المصرف دورياً:

مذكرة تسوية حساب المصرف هي "تسوية بين رصيد نقدية الوحدة الاقتصادية في سجلات المصرف وفي سجلاتها"⁽¹⁸⁾، ومن خلالها يتم مراجعة كشف حساب المصرف ومطابقته مع سجل حساب المصرف.

7- إتباع نظام المصادقات:

حيث تعتبر المصادقات من أدلة الإثبات التي تؤكد صحة بالحسابات، فهي وسيلة من وسائل الرقابة للتحقق من صحة وسلامة الأرصدة في السجلات بعد تأكيدها من أطراف خارجية.

8- وجود دورة محاسبية:

حيث توضح الدورة المستندية الإجراءات الواجب إتباعها لتسجيل العمليات المالية داخل الوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال تسجيل كافة البيانات المالية المتعلقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية، وتحويلها إلى معلومات ملائمة تستفيد منها الأطراف ذات العلاقة، لذلك فإن إتباع الدورة المحاسبية يفرض نوعاً من الرقابة الفعالة على كافة أنشطة الوحدة الاقتصادية.

9- وجود مكتب أو قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية:

يعرف التقرير الصادر عام 1991م عن مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية بأنها "الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطة المنشأة. وقد جاء هذا التعديل السادس لتوصيات المجمع عن مسؤوليات المراجع الداخلي"⁽¹⁹⁾. وتكمن أهمية المراجعة الداخلية في مساعدة الإدارة العليا وأعضاء الإدارات التنفيذية داخل الوحدة على تادية مسؤولياتها بطريقة فعالة، وذلك عن طريق تزويدهم بتحليل للبيانات وتقارير عن سير العمل داخل الوحدة، ومن خلال هذه التقارير تستطيع الإدارة العليا القيام بعملية تصحيح لبعض الانحرافات التي قد تحدث داخل الوحدة.

رابعاً- مكونات الرقابة الداخلية:

"في عام 1992م صدر تقرير لجنة COSO وهي اختصار لـ (Committee of sponsoring organization) وتتكون لجنة المنظمات المهنية COSO من "ممثلين لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعهد

الكندي ومعهد المراجعين الداخليين (IIA)، ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA)، ومعهد المدربين الماليين (FEI)⁽²⁰⁾ بعنوان: الإطار المتكامل للرقابة الداخلية. "وتمشياً مع تقرير لجنة COSO فقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1996م الإصدار بمعيار رقم 78⁽²¹⁾، حدد فيه مكونات هيكل الرقابة الداخلية الذي حدده تقرير لجنة COSO، ويتكون من:

أ- بيئة الرقابة Control environment:

"تعرف بيئة الرقابة بأنها التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك لأي وحدة اقتصادية، بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة"⁽²²⁾، وبالتالي فهي تمثل المكون الأساسي للرقابة الداخلية وتشمل:

1- الاستقامة والقيم الأخلاقية:

"وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز أو الإجراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة أو غير قانونية، أو غير أخلاقية. وتشمل أيضاً توصيل معايير القيم الأخلاقية والسلوكية الخاصة بالوحدة إلى الأفراد من خلال سياسات موضوعة وميثاق للسلوك وأمثلة"⁽²³⁾، ويتم ذلك من خلال لائحة للسلوك تركز على الاستقامة والقيم الأخلاقية مع التحقق من إتباع هذه اللائحة سواء أكانت مكتوبة أو في صورة خطاب ترسله الإدارة للعاملين بالمنظمة بصفة دورية.

2- الالتزام بالكفاءة:

تعرف الكفاءة على أنها "ما يضمن تحقيق أهداف المشروع بأقل تكلفة ممكنة"⁽²⁴⁾، ويتحقق الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل الوحدة الاقتصادية، مع ضمان الالتزام بتلك المستويات بصفة دورية.

3- مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة⁽²⁵⁾:

تعرف لجنة المراجعة على أنها "لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة، تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين بها، وتهدف إلى الإشراف على متابعة أعمال المراجع الخارجي والداخلي، وتقضي الحقائق عن الموضوعات التي يكلفها بها مجلس الإدارة، والهدف النهائي لهذه اللجنة هو زيادة مصداقية القوائم المالية"

وقد بدأت فكرة لجان المراجعة في الانتشار في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر عقد الثلاثينات من القرن الماضي، وتدرج ظهورها بصورة اختيارية حتى عقدي السبعينات والثمانينات من القرن الماضي عندما أُلحِت وأوصت العديد من أسواق الأوراق المالية والمنظمات المهنية التي من بينها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجمع المراجعين الداخليين، وكذلك لجنة تري داوي، على ضرورة تشكيل لجان مراجعة في الشركات المساهمة في سوق نيويورك للأوراق المالية⁽²⁶⁾.

4- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل⁽²⁷⁾:

توفر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضحة للعاملين عن مدى أهمية الإدارة، فعلى سبيل المثال هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة. أم تكره المخاطرة؟ وهل هي إدارة "مترهلة - هزيلة - ضعيفة" ، يسيطر عليها شخص واحد أو أفراد قليلون، أم أنها إدارة جديدة؟

إن فهم الجوانب وما يماثلها من فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل يمكن المراجع من إدراك اتجاه الإدارة نحو الرقابة.

5- الهيكل التنظيمي:

يتوقف حجم الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع نشاط الوحدة الاقتصادية وشكلها القانوني، ويجب أن يراعى في وضعه بأن يتصف بالبساطة إلى الحد الذي تكون فيه هذه

البساطة مفيدة من الناحية الاقتصادية، وبالمرونة لمقابلة أي تطور أو تغيير في المستقبل وبالوضوح في تحديد خطوط السلطة والمسؤولية للإدارات المختلفة⁽²⁸⁾.

ويجب لن يحقق الهيكل التنظيمي الآتي⁽²⁹⁾:

1- الرقابة على عمليات المنشأة: بحيث لا يقوم موظف أو إدارة واحدة بإنجاز عملية بأكملها من بدايتها إلى نهايتها.

2- تحديد مسؤولية التداول والمحافظة على الأصول: بحيث يتم الفصل التام بين وظيفة الاحتفاظ والتسجيل بالسجلات ووظيفة التداول والاحتفاظ بالأصول.

3- الاستقلال التنظيمي للإدارات وتحديد العلاقات المتداخلة بينها: حيث يتحقق الاستقلال التنظيمي بتحديد سلطات كل الإدارة ومسؤولياتها، وتنظيم العلاقات بين الإدارات، بحيث أن أعمال إحدى الإدارات يعتبر مكملاً ومراقباً لأعمال الإدارات الأخرى، مما يزيد من كفاءة تنفيذ العمليات.

6- سياسات وممارسات الموارد البشرية:

وتتضمن تلك السياسات والممارسات طريقة توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم لهم وكذلك تحديد كيفية منحهم مرتبات و علاوات وترقيات، وكذلك توقيع الجزاءات عليهم.

كما يجب وضع سياسات تتعلق بالجوانب التي تعمل على تحقيق الكفاءة والحفاظ على السلوك الأخلاقي في ممارسات الأفراد، وتعتبر تلك السياسات عنصراً هاماً من بيئة الرقابة⁽³⁰⁾.

ب-تقدير المخاطر:

يعرف خطر الرقابة المقدر على أنه "مقياس لتوقع المراجع بأن الرقابة الداخلية لن تمنع وقوع التحريفات الجوهرية ولن تكتشفها وتصحيحها في حالة وقوعها"⁽³¹⁾.

ومن أهداف الإدارة في هذا الجانب هو تحديد المخاطر، ولكن هدف المراجع هو تقييم احتمال وجود أخطاء مهمة وتحرفها في القوائم المالية، إلى الحد الذي تستطيع معه الإدارة أن تقوم بالتحديد المعقول للمخاطر ووضع الإجراءات الرقابية الملائمة لتقليلها.

ولخطر الرقابة الداخلية علاقة وثيقة بمخاطر المراجعة ومكوناتها وذلك على النحو

التالي مخاطر المراجعة ومكوناتها:

عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA في معياره رقم (47) مخاطر المراجعة Audit Risk بأنها المخاطر الناتجة عن فشل المراجع - دون أن يدري - في تعديل رأيه بشكل ملائم، بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية.

كما يعرف أحد الكتاب مخاطر المراجعة بأنها احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها".

ونظراً لأن المراجع يقوم بتحديد الخطر على مستوى الرصيد الفردي أو النوع المعين من المعاملات، فإن المخاطر النهائية للمراجعة تنتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من المعاملات وما يتعلق به من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، وعلى فاعلية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية من ناحية أخرى، وهو الأمر الذي يعني أن مخاطر المراجعة يتكون من ثلاثة عناصر هي:

1- المخاطر المتعلقة بطبيعة العنصر المعين

وهو ما يطلق عليه المخاطر الملازمة Inherent Risk.

2- المخاطر المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية وهو ما يطلق عليه المخاطر الرقابية Control Risk.

3- المخاطر المتعلقة بفعالية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية في اكتشاف الأخطاء وهو ما يطلق عليه مخاطر الاكتشاف Detection Risk.

ج-المعلومات والاتصالات⁽³²⁾:

يتمثل الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في: تعريف، تجميع، تبويب، تحليل، والتقرير عن العمليات المالية للوحدة الاقتصادية وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها.

والاتصال يتضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية كذلك فان دليل السياسات ودليل بالتقارير المالية والمحاسبية ودليل الحسابات هي من مكونات المعلومات والاتصال وهذا يعني أن التركيز الرئيسي للنظام المحاسبي هو على المعاملات المالية من النواحي التالية:

- الوجود أو الحدوث.
- الحقوق والالتزامات.
- الاكتمال.
- التقويم.
- العرض والإفصاح.

د - المتابعة⁽³³⁾:

تتعلق أنشطة المراقبة والتقرير المستمر أو التقرير الدوري لجودة أداء المراقبة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقرير و التعديل من مصادر متنوعة وتشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجع

الداخلي، تقارير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات المصرفية، التغذية المرتدة من العاملين، شكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير.

المراجعة الخارجية:

أولاً- تعريف المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف في خارج المنشأة أو الشركة⁽³⁴⁾، بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحصاً إنتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة⁽³⁵⁾.
ومن خلال التعريف نشير إلى أن عملية المراجعة الخارجية حتى تصل لأهدافها تمر بثلاث مراحل⁽³⁶⁾:

ثانياً- مراحل المراجعة الخارجية

- **الفحص:** يقصد به التأكيد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية، حيث يعمل المراجع الخارجي على التأكد من الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة وعلى تسجيلها تسجيلاً يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة، فضلاً على التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمة.

- **التقرير:** وهو ختام عملية المراجعة يقصد بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير ويقدم إلى من يهمله الأمر داخل المؤسسة وخارجها.

ثالثاً- أهداف المراجعة الخارجية:

يمكن النظر إلى أهداف المراجعة الخارجية من زاويتين هما زاوية الأهداف الرئيسية وزاوية الأهداف الفرعية.

أ- الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية⁽³⁷⁾:

- 1- إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- 2- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين هذا النظام.
- 3- إمداد مستخدمي القوائم المالية بالبيانات المالية الموثوق فيها، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ب- الأهداف الفرعية للمراجعة الخارجية:

وهي تعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، وتشمل هذه الأهداف الفرعية الآتي⁽³⁸⁾:

- 1- **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم موجودة فعلاً في تاريخ معين.
- 2- **التحقق من الاكتمال:** أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم فيها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- 3- **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للشركة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على الشركة في تاريخ معين.

- 4- **التحقق من التقييم:** أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- 5- **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
- 6- **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

رابعاً- أنواع المراجعة الخارجية:

- يمكن أن يتم تقييم المراجعة الخارجية إلى ما يلي⁽³⁹⁾:
- 1- **من حيث القائم بعملية المراجعة وينقسم إلى قسمين:**
 - المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة، ويهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية.
 - المراجعة الداخلية: لقد نشأت المراجعة الداخلية بناءً على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة.
 - 2- **من حيث الإلزام وتنقسم بدورها إلى قسمين:**
 - **مراجعة إلزامية:** هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية لها.

- **مراجعة اختيارية:** هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة.
- 3- من حيث مجال أو نطاق المراجعة وتنقسم إلى قسمين:**
 - مراجعة كاملة: وفي هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أي قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به، حيث أن مسؤولية هذا الأخير تغطي جميع ذلك النطاق الذي لم يخضع للفحص.
 - مراجعة جزئية: هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة، بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات، على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المراجع في مجال أ ونطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره.
- 4- من حيث مدى الفحص أو فحص حجم الاختبارات بدورها تنقسم إلى قسمين:**
 - مراجعة شاملة (تفصيلية): تعني أن يقوم المراجع بمراجعة كافة القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، يصلح هذا النوع من المراجعة للمؤسسات صغيرة الحجم، بينما في المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.
 - مراجعة اختبارية: في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع الخارجي بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، فالمراجعة الإختبارية تعتبر أساس السائد في وقتنا الحاضر.

يتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات من أهمها ما يظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية، ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الإختبارية من ناحية أخرى.

5- من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الإختبارات كذلك انقسمت إلى قسمين:

- **مراجعة نهائية:** تتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.
- **مراجعة مستمرة:** في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراءات الإختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء من مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

خامساً - معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها.

تعتمد المراجع كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية وتلقي القبول العام والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات المهنة. ويمكن اختصار معايير المراجعة المتعارف عليها والصادرة من الهيئات المختصة مثل مجمع المحاسبين والمدققين الأمريكيين ومحافظي الحسابات الفرنسيين، في الآتي⁽⁴⁰⁾:

المجموعة الأولى: المعايير العامة.

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الإجراءات الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة.
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا، بطريقة مناسبة وفعالة.
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل ووافٍ حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات، بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي.

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأى المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع، مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.
- حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل المراجعة).

إجراءات الدراسة:

أولاً- الهدف من الدراسة.

تهدف الدراسة إلى اختبار أثر نظام الرقابة الداخلية المطبق في شركة الطرق السريعة على فاعلية المراجعة الخارجية.

ثانياً- مجتمع دراسة العينة.

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية التي تسعى الدراسة إلى تعميم النتائج عليها ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، وتتكون العينة من شركة خدمات الطرق السريعة.

ثالثاً- عينة الدراسة الميدانية.

تم اختيار عينة عشوائية، حيث تم توزيع عدد (76) استمارة استبيان على أفراد مجتمع الدراسة، وبلغ عدد المسترجع منها (74) استمارة استبيان، كما تم استبعاد عدد استمارتين استبيانين، للنقص الشديد في البيانات، ليبقى حجم العينة المعتمد عليها في الدراسة هي (72) استمارة استبيان.

رابعاً - التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة.

1.العمر

جدول (1)

يوضح توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

أعمار أفراد العينة	العدد	%
أقل من 25 سنة	8	11.11
من 26 سنة إلى 30 سنة	16	22.22
من 31 سنة إلى 35 سنة	11	15.28
من 36 سنة إلى 40 سنة	17	23.62
من 41 سنة إلى 45 سنة	9	12.5
من 46 سنة إلى 50 سنة	7	9.72
أكثر من 50 سنة	4	5.55
المجموع	72	100.0

تم سؤال أفراد العينة التي تم إجراء الدراسة عليها (الموظفين بشركة خدمات الطرق السريعة) عن أعمارهم، وبيانات الجدول رقم (1) توضح ذلك، حيث يلاحظ أن النسبة الأكبر كانت للفئة العمرية من 36 سنة إلى 40 سنة، حيث بلغت نسبتهم 23.62% بين أفراد العينة، يلي ذلك الفئة العمرية من 26 سنة إلى 30 سنة، حيث بلغت نسبتهم 22.22% بين أفراد العينة بين أفراد العينة، ثم الفئة العمرية من 31 سنة إلى 35 سنة، حيث بلغت نسبتهم 15.28% بين أفراد العينة، وأخيراً كانت أقل نسبة للفئة العمرية الأكثر من 50 سنة، حيث بلغت نسبتهم 5.55%.

2. المؤهل العلمي:

جدول (2)

يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	%
دكتوراه	0	0.0
ماجستير	5	6.94
بكالوريوس	41	56.95
دبلوم عالي	20	27.78
دبلوم متوسط	6	8.33
المجموع	72	100.0

تم سؤال أفراد العينة التي تم إجراء الدراسة عليها (الموظفين بشركة خدمات الطرق السريعة) عن المؤهل العلمي لديهم، وبيانات الجدول رقم (2) توضح ذلك، حيث يلاحظ أن النسبة الأكبر كانت لحملة البكالوريوس، حيث بلغت نسبتهم 56.95% بين أفراد العينة، يلي ذلك حملة الدبلوم العالي، حيث بلغت نسبتهم 27.78% بين أفراد العينة، ثم حملة الدبلوم المتوسط بنسبة 8.33%، هذا ولا يوجد احد بين أفراد العينة من حملة الدكتوراه.

3. التخصص:

جدول (3)

يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص

التخصص	العدد	%
محاسبة	36	50.0
إدارة أعمال	10	13.89
اقتصاد	14	19.45
هندسة	8	11.11
نظم معلومات	4	5.55
المجموع	72	100.0

تم سؤال أفراد العينة التي تم إجراء الدراسة عليها (الموظفين بشركة خدمات الطرق السريعة) عن تخصصاتهم، وبيانات الجدول رقم (3) توضح ذلك، حيث يلاحظ أن النسبة الأكبر كانت لتخصص المحاسبة، حيث بلغت نسبتهم 50.0% بين أفراد العينة، يلي ذلك تخصص الاقتصاد حيث بلغت نسبتهم 19.45% بين أفراد العينة، ثم تخصص الهندسة بنسبة 11.11%، وأخيراً نجد أقل نسبة بين أفراد العينة كانت لتخصص نظم المعلومات بنسبة 5.55% بين أفراد العينة.

4. الخبرة في مجال العمل:

جدول (4)

يوضح توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عمر المبحوث	العدد	%
5 سنوات فأقل	13	18.05
من 6 سنوات إلى 10 سنوات	31	43.07
من 11 سنة إلى 15 سنة	15	20.83
من 16 سنة إلى 20 سنة	11	15.28
من 21 سنة فأكثر	2	2.77
المجموع	72	100.0

تضمنت العينة التي تم إجراء الدراسة عليها (الموظفين بشركة خدمات الطرق السريعة) عدد سنوات الخبرة في العمل مختلفة، وبيانات الجدول رقم (4) توضح ذلك، حيث يلاحظ أن النسبة الأكبر كانت لأصحاب الخبرات من 6 إلى 10 سنوات حيث بلغت نسبتهم 43.07% بين أفراد العينة، يلي ذلك أصحاب الخبرات من 11 إلى 15 سنة حيث بلغت نسبتهم 20.83% بين أفراد العينة، ثم أصحاب الخبرات الأقل من 5 سنوات بنسبة 18.05%، ثم يلي ذلك أصحاب الخبرات من 16 سنة إلى 20 سنة بنسبة 15.28%، وأخيراً نجد أقل نسبة بين أفراد العينة كانت لمن هم خبرتهم في مجال العمل من 21 سنة فما فوق حيث بلغت نسبتهم 2.77% بين أفراد العينة

خامساً - أداة الدراسة.

تم الاعتماد في الدراسة على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، حيث احتوت استمارة الاستبيان على عدد (17) سؤال بعدد (4) فرضيات، كما طلب من أفراد عينة الدراسة اختيار الإجابة عن كل سؤال باستخدام مقياس ليكرت الثلاثي كما يلي:

المتغير التابع (فاعلية المراجعة الخارجية)

1. الخبرة والكفاءة:

جدول رقم (7)

التوصيف الإحصائي للفقرات الخاصة بمحور الخبرة والكفاءة

الرأي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
موافق	24.344	.650	2.67	1. التدريب المستمر والقيام بالدورات لزيادة كفاءة المراجعة
موافق	29.22	.748	2.56	2. وفرة الكفاءات والمؤهلات المهنية والعلمية
محايد	36.667	.825	2.25	3. الإلمام التام بالشركة والمجال الذي تعمل فيه
موافق	25.31	.648	2.56	4. القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب في السجلات والقوائم المالية
موافق	28.60	.718	2.51	الخبرة والكفاءة تؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية

من خلال نتائج الجدول رقم (7) يتبين أن قيمة المتوسط الحسابي للخبرة والكفاءة بحسب وجهة نظر الباحثين من عينة الدراسة بلغ (2.51) حيث يدل على مستوى الإجابة (موافق) وفق مقياس ليكرت الثلاثي، وانحراف معياري قدره (0.718)، كما أن معامل الاختلاف لا

يشكل إلا نحو (28.60%)، مما يشير إلى أن هناك تجانساً بنسبة (71.4%) بين إجابات أفراد عينة الدراسة، كما يلاحظ أن أعلى متوسط حسابي للفقرات الواردة ضمن هذا المحور هو (2.67) عن العبارة التي تشير إلى (التدريب المستمر والقيام بالدورات لزيادة كفاءة المراجعة)، في حين كان أقل متوسط حسابي عند العبارة التي تشير إلى (الإلمام التام بالشركة والمجال الذي تعمل فيه) حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (2.25).

2. الالتزام بتطبيق المعايير واللوائح والقوانين

جدول رقم (8)

التوصيف الإحصائي للفقرات الخاصة بمحور الالتزام بتطبيق المعايير واللوائح والقوانين

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرأي
1. تطبيق معايير المراجعة يؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية	2.57	.688	26.77	موافق
2. الالتزام بقواعد وآداب وسلوك المهنة يؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية	2.58	.746	28.91	موافق
الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين يؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية	2.575	.717	27.84	موافق

من خلال نتائج الجدول رقم (8) يتبين أن قيمة المتوسط الحسابي للالتزام بتطبيق المعايير واللوائح والقوانين بحسب وجهة نظر المبحوثين من عينة الدراسة بلغ (2.57) حيث يدل على مستوى الإجابة (موافق) وفق مقياس ليكرت الثلاثي، وبانحراف معياري قدره (0.717)، كما أن معامل الاختلاف لا يشكل إلا نحو (27.84%)، مما يشير إلى أن هناك

تجانساً بنسبة (72.16%) بين إجابات أفراد عينة الدراسة، كما يلاحظ أن أعلى متوسط حسابي للفقرات الواردة ضمن هذا المحور هو (2.58) عن العبارة التي تشير إلى (الالتزام بقواعد وآداب وسلوك المهنة)، في حين كان أقل متوسط حسابي عند العبارة التي تشير إلى (تطبيق معايير المراجعة يؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية) حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (2.57).

3. استقلالية المراجعة الخارجية

جدول رقم (9)

التوصيف الإحصائي للفقرات الخاصة بمحور استقلالية المراجعة الخارجية

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الرأي
1. تتمتع إدارة المراجعة الخارجية باستقلال تنظيمي من حيث مقدرتها للوصول إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا	2.53	.804	31.779	موافق
2. يمكن للمراجع الخارجي الوصول لكافة السجلات اللازمة لإتمام عمله	2.15	.959	44.604	محايد
3. لا يوجد تعارض بين عمل المراجع الخارجي ومصصلحة الشركة في تطبيق عملية المراجعة	2.46	.871	35.407	محايد
4. لا يرتبط المراجع الخارجي بأي مصلحة شخصية مع موظفي الإدارة بالشركة خارج نطاق عملية المراجعة	2.29	.863	37.685	محايد
استقلالية المراجعة الخارجية	2.358	.874	37.076	محايد

من خلال نتائج الجدول رقم (9) يتبين أن قيمة المتوسط الحسابي استقلالية المراجعة الخارجية بحسب وجهة نظر المبحوثين من عينة الدراسة بلغ (2.358) حيث يدل على مستوى الإجابة (محايد) وفق مقياس ليكرت الثلاثي، وبانحراف معياري قدره (0.874)، كما أن معامل الاختلاف لا يشكل إلا نحو (37.076%)، مما يشير إلى أن هناك تجانساً بنسبة (62.92%) بين إجابات أفراد عينة الدراسة، كما يلاحظ أن أعلى متوسط حسابي للفقرات الواردة ضمن هذا المحور هو (2.53) عن العبارة التي تشير إلى (تتمتع إدارة المراجعة الخارجية باستقلال تنظيمي من حيث مقدرتها للوصول إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا)، في حين كان أقل متوسط حسابي عند العبارة التي تشير إلى (يمكن للمراجع الخارجي الوصول لكافة السجلات اللازمة لإتمام عمله) حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (2.15).

4. قلة الصعوبات بالعمل:

جدول رقم (10)

التوصيف الإحصائي للفقرات الخاصة بمحور قلة الصعوبات بالعمل تؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية

الرأي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
محايد	40.326	.867	2.15	1. صعوبة الوصول للسجلات والمعلومات المحاسبية
محايد	33.60	.793	2.36	2. عدم كفاية السجلات والمعلومات
محايد	52.165	.819	1.57	3. وجود مشاكل تتعلق بالعمل أثناء القيام بعملية المراجعة
محايد	40.766	.826	2.027	قلة الصعوبات بالعمل تؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية

من خلال نتائج الجدول رقم (10) يتبين أن قيمة المتوسط الحسابي لقلة الصعوبات بالعمل تؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية بحسب وجهة نظر المبحوثين من عينة الدراسة

بلغ (2.027) حيث يدل على مستوى الإجابة (محايد) وفق مقياس ليكرت الثلاثي، وبانحراف معياري قدره (0.826)، كما أن معامل الاختلاف لا يشكل إلا نحو (40.766%)، مما يشير إلى أن هناك تجانساً بنسبة (59.234%) بين إجابات أفراد عينة الدراسة، كما يلاحظ أن أعلى متوسط حسابي للفقرات الواردة ضمن هذا المحور هو (2.36) عن العبارة التي تشير إلى (عدم كفاية السجلات والمعلومات)، في حين كان أقل متوسط حسابي عند العبارة التي تشير إلى (وجود مشاكل تتعلق بالعمل أثناء القيام بعملية المراجعة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (1.85).

اختبار فرضيات الدراسة

فرضيات الدراسة

- 1- يتمتع القائمون على نظام الرقابة الداخلية بشركة خدمات الطرق السريعة بالخبرة والكفاءة اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.
- 2- يحرص نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة على الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.
- 3- يوفر نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة الاستقلالية المهنية اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.
- 4- يعمل نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة على تقليل الصعوبات، وبالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

اختبار الفرضية الأولى

ولدراسة واختبار هذه الفرضية والتي تنص علي أنه " يتمتع القائمون على نظام الرقابة الداخلية بالشركة بالخبرة والكفاءة اللازمة لزيادة فاعلية الرقابة الداخلية "، فقد تم استخدام اختبار **t** للعينة الأحادية **Sample Test One** بين المتوسط الحسابي والمتوسط النظري "الفرضي" فأظهرت نتيجة التحليل الجدول التالي.

جدول رقم (11)

اختبار **t** بين المتوسط الحسابي والمتوسط النظري لمدي

تمتع القائمون على نظام الرقابة الداخلية بالشركة بالخبرة والكفاءة اللازمة لزيادة فاعلية الرقابة الداخلية ($\mu=2$)

حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية Df	مستوى المعنوية p-value
72	2	2.51	0.718	7.143	71	0.000

يتضح من نتائج الجدول رقم (11) أن المتوسط الحسابي حسب وجهة نظر عينة الدراسة (2.51) والانحراف معياري (0.718)، حيث كانت قيمة **t** المحسوبة تساوي (7.143) وهي معنوية ودالة إحصائياً وذلك بدرجات حرية (71) وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية (1.667)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يتمتع القائمون على نظام الرقابة الداخلية بالشركة بالخبرة والكفاءة اللازمة لزيادة فاعلية الرقابة الداخلية"، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة **P-value= 0.000(sig)** وهي أصغر من مستوى الدلالة **α0.05**.

اختبار الفرضية الثانية

ولدراسة واختبار هذه الفرضية والتي تنص علي أنه " يحرص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة على الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة

الخارجية"، فقد تم استخدام اختبار t للعينات الأحادية **One Sample Test** بين المتوسط الحسابي والمتوسط النظري "الفرضي" فأظهرت نتيجة التحليل الجدول التالي.

جدول رقم (12)

اختبار t بين المتوسط الحسابي والمتوسط النظري لمدي

حرص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة على الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين ($\mu=2$)

حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية Df	مستوى المعنوية p-value
72	2	2.575	0.717	4.382	71	0.000

يتضح من نتائج الجدول رقم (12) أن المتوسط الحسابي (2.57) وبانحراف معياري (0.717) حسب وجهة نظر عينة الدراسة حيث كانت قيمة t المحسوبة تساوي (7.382) وهي معنوية ودالة إحصائياً وذلك بدرجات حرية (71) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (1.667)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يحرص نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة على الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين"، وهذا ما تؤكد عليه قيمة الدلالة $P\text{-value} = 0.000(\text{sig})$ وهي أصغر من مستوى الدلالة $\alpha 0.05$.

اختبار الفرضية الثالثة

ولدراسة واختبار هذه الفرضية والتي تنص على أنه " يوفر نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة الاستقلالية المهنية اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية"، فقد تم استخدام اختبار t للعينات الأحادية **Sample Test One** بين المتوسط الحسابي والمتوسط النظري "الفرضي" فأظهرت نتيجة التحليل الجدول التالي:

جدول رقم (13)

اختبار t بين المتوسط الحسابي والمتوسط النظري لمدي

توفير نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة للاستقلالية المهنية اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية ($\mu=2$)

مستوى المعنوية p-value	درجات الحرية Df	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط النظري	حجم العينة
0.000	71	4.827	0.874	2.358	2	72

يتضح من نتائج الجدول رقم (13) أن المتوسط الحسابي (2.358) وبانحراف معياري (0.874) حسب وجهة نظر عينة الدراسة حيث كانت قيمة t المحسوبة تساوى (4.827) وهى معنوية ودالة إحصائياً وذلك بدرجات حرية (71) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (1.667)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوفر نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة الاستقلالية المهنية اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية"، وهذا ما تؤكدته قيمة الدلالة P-value= 0.000(sig) وهي أصغر من مستوى الدلالة $\alpha 0.05$.

اختبار الفرضية الرابعة

ولدراسة واختبار هذه الفرضية والتي تنص على " يعمل نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة على تقليل الصعوبات، وبالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة فاعلية المراجعة الخارجية "، فقد تم استخدام اختبار t للعينة الأحادية One Sample Test بين المتوسط الحسابي والمتوسط النظري "الفرضي" فأظهرت نتيجة التحليل الجدول التالي.

جدول رقم (14)

اختبار t بين المتوسط الحسابي والمتوسط النظري لمدي

عمل نظام الرقابة الداخلية على تقليل الصعوبات ($\mu=2$)

مستوى المعنوية p-value	درجات الحرية Df	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط النظري	حجم العينة
0.048	71	2.866	0.826	2.027	2	72

يتضح من نتائج الجدول رقم (14) أن المتوسط الحسابي (2.027) وبانحراف معياري (0.826) حسب وجهة نظر عينة الدراسة حيث كانت قيمة t المحسوبة تساوى (2.866) وهى معنوية ودالة إحصائياً وذلك بدرجات حرية (71) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (1.866)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يعمل نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة على تقليل الصعوبات، وبالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة فاعلية المراجعة الخارجية"، وهذا ما تؤكدده قيمة الدلالة $P\text{-value} = 0.048(\text{sig})$ وهي أصغر من مستوى الدلالة $\alpha 0.05$.

النتائج والتوصيات:

أولاً- النتائج:

من خلال التحليل الإحصائي لاستمارات الاستبيان ، توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:
1- يتمتع القائمون على نظام الرقابة الداخلية بشركة خدمات الطرق السريعة بالخبرة والكفاءة اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية، حيث تم التعبير عن هذا المحور بطرح أربعة أسئلة على عينة الدراسة، وكان المتوسط الحسابي لهذا المحور (2.51)، مما يدل على

مستوى الإجابة (موافق)، كما كانت قيمة t المحسوبة تساوى (4.382) وهى معنوية ودالة إحصائياً وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي هي (1.667)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يتمتع القائمون على نظام الرقابة الداخلية بشركة خدمات الطرق السريعة بالخبرة والكفاءة اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

2- يحرص نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة على الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية، حيث تم طرح أسئلة على عينة الدراسة، وكان المتوسط الحسابي لهذا المحور (2.57)، مما يدل على مستوى الإجابة (موافق)، كما كانت قيمة t المحسوبة تساوى (4.382) وهى معنوية ودالة إحصائياً وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي هي (1.667)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يحرص نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة على الالتزام بالمعايير واللوائح والقوانين اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

3- يوفر نظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة الاستقلالية المهنية اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية، حيث تم التعبير عن هذا الفرض بأربعة أسئلة طرحت على عينة الدراسة، وكان المتوسط الحسابي لهذا المحور (2.358)، وكانت قيمة t المحسوبة تساوى (4.827) وهى معنوية ودالة إحصائياً وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي هي (1.667)، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوفر نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة الاستقلالية المهنية اللازمة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية، وإن كان يحتاج إلى دعم أكبر من قبل نظام الرقابة الداخلية للشركة.

4- توجد بعض الصعوبات والقصور في وصول المراجع الخارجي للدفاتر والسجلات بالقدر الكافي، حيث تم التعبير عن هذا الفرض بثلاثة أسئلة طرحت على عينة الدراسة، وكان المتوسط الحسابي لهذا المحور (2.027)، مما يدل على مستوى الإجابة (محايد)، حيث يقع ضمن نطاق المتوسط الحسابي ما بين (1.5-2.5)، لذلك فإن العمل داخل الشركة يعترضه بعض من المشاكل والصعوبات، لاسيما قدرة المراجع الخارجي على الوصول والاطلاع على الدفاتر والسجلات بالقدر الكافي.

5- استناداً إلى ما سبق من نتائج فإن الباحث يخلص إلى أنه لنظام الرقابة الداخلية المطبق بشركة خدمات الطرق السريعة أثر إيجابي على فاعلية المراجعة الخارجية.

ثانياً- التوصيات.

من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة تبرز التوصيات الآتية:

- 1- الاستمرار في التدريب والتطوير وإقامة الورش وعقد المؤتمرات والندوات العلمية والمهنية، ذلك أن عملية التطوير عملية مستمرة ولا يجب أن تتوقف بأي حال من الأحوال.
- 2- المزيد من تعاون الشركة إدارةً وموظفين مع المراجع الخارجي لتمكينه من الوصول لكافة الدفاتر والسجلات اللازمة وخلق مناخ عمل مناسب لإتمام عملية المراجعة على النحو المطلوب.
- 3- نشر ثقافة التعاون بين الموظفين والمراجع الخارجي، ذلك أن الهدف بين الطرفين هو أنجاح المؤسسة والحفاظ على مواردها من خلال تكامل عمل الطرفين وليس التحقيق والاستجواب بهدف الإدانة المسبقة وإلحاق الضرر وإيقاع العقاب كما يتوقع البعض.

هوامش الدراسة:

- (1) وليم توماس وإمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعيد (الرياض: دار المريخ للنشر، 1998)، ص 365.
- (2)(Dan ,2003,P210).
- (3)(Simmons , 2002 ,P 305).
- (4) (Dan ,2003). مرجع سابق، ص 201.
- (5) (Simmons ,2002). مرجع سابق، ص 305.
- (6) إبراهيم محمد أحمد الشريف، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المستلزمات السلعية بالوحدات الفندقية، رسالة ماجستير غير منشورة، (الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، 2005)، ص 19.
- (7) عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية - المعايير - التقييم - التصحيح، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع).
- (8) مبروكة مسعود القمودي، التقارير الإدارية ودورها في الرقابة على الوحدات الإدارية، (الأكاديمية الليبية للدراسات العليا)، ص 65-66.
- (9) المرجع السابق، ص 66.
- (10) محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة الإدارية، ص 74.
- (11) المرجع السابق، ص 79.
- (12) صلاح الدين العاشق عبد الحميد، دراسة وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية وأثرها على إجراءات المراجعة، (أكاديمية الدراسات العليا، 2001)، ص 13.
- (13) المرجع السابق، ص 19-20.

- (14) إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، ط4 (مصراتة: الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، 1996)، ص53.
- (15) دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة - الجزء الأول - ترجمة أحمد حجاج، (الرياض: دار المريخ، ط2، 2003)، ص122.
- (16) جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1996)، ص303.
- (17) المرجع السابق، ص123.
- (18) دونالد كيسو وجيري ويجانت، مرجع سبق ذكره، ص319.
- (19) محمد الرملي أحمد، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة بسوهاج، المجلد الثامن، العدد الثاني، 1994م، ص254.
- (20) خديجة محمد عيد رمضان، تطور أنظمة الرقابة الداخلية لاكتشاف الأخطاء والغش في التجارة الالكترونية لزيادة فعالية المراجعة الداخلية، رسالة ماجستير غير منشورة (جامعة قناة السويس/ كلية التجارة/ قسم المحاسبة، 2004)، ص138.
- (21) عبدا لوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الإسكندرية: الدار الجامعة 2006)، ص75-77.
- (22) الفين ارينز وجمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002)، ص383.
- (23) المرجع السابق، ص383.
- (24) مبروكة مسعود القمودي، مرجع سبق ذكره، ص54.

- (25) عبد الحكيم محمد أحمد مصلي، مدى الحاجة إلى تكوين لجان المراجعة لدعم كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة (أكاديمية الدراسات العليا، 2004)، ص 22-28.
- (26) المرجع السابق، ص 30.
- (27) ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 384.
- (28) صلاح الدين العاشق عبد الحميد، دراسة وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية وأثرها على إجراءات المراجعة (أكاديمية الدراسات العليا، 2001)، ص 15.
- (29) محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق (بيروت: دار الجامعة، 1990)، ص 221، 222.
- (30) عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 80.
- (31) الفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 409.
- (32) علي موسى، مصطفى افتوحة، التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة (المجلة الجامعة، العدد الثامن عشر - المجلد الأول) يناير 2016، ص 93.
- (33) ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 398.
- (34) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2002، ص 30.
- (35) عبد الرحمن بابنات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص 21-22.

- (36) مسعود صديقي، محمد بداق، مداخلة بعنوان: انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 8-9 مارس 2005، ص27.
- (37) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص39.
- (38) وليم توماس، وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، 2006، ص54.
- (39) عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (رسالة ماجستير غير منشورة: الجزائر، 2010، ص23-26.
- (40) مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية (مجلة الباحث: العدد الأول، جامعة ورقلة، 2002)، ص65-66.