الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمي

جامعة التحدي
كلية الاقتصاد

الدراسات العليا
قسم المحاسبة

مدي اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية لتقدير أخطار الرقابة

إعداد الطالب :

البشير عبدالله أحمد الشاوش

إشـــراف :

د . عارف عبدالله عبدالكريم

أستاذ المحاسبة المساعد بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة السابع من أكتوبر

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول علي الإجازة العالية "الماجستير"

بتاريخ : 22-05-2008 م بقسم المحاسبة بكلية الإقتصاد - جامعة التحدي - سرت

2007-2008م

﴿ رَبَّنَا آتِنَا مِنْ لَدُنْكَ رَحْمَةً

وَهَيِّئْ لَنَا مِنْ أَمْرِنَا رَشَدًا ﴾

الآية (10) من سورة الكهف

الإهداء

إلى من بفضلهم استطعت شق طريقي في الحياة
ودعوا لي في صلواتهم وكانوا لي سراجاً منيراً في مشواري
التعليمي
أبي وأمي

إلى من لهم عرفاناً بالجميل
أساتذتي

إلى من شاركني الحياة حلوها ومرها
أشقائي وأبناء عمي الأعزاء

إلى من يمدني بالجهد والمثابرة
أصدقائي الأحباء

أهدي هذا البحث

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا وحبيبنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين وبعد:

إنه لمن دواعي المروءة والإخلاص، أن ننسب لأهل الفضل فضلهم وأن لا ننسى فضل الآخرين علينا، لهذا يسرني ويشرفني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير والاحترام للأستاذ الفاضل:

الدكتور/ عارف عبدالله عبد الكريم

المشرف على الدراسة، وذلك لما بذله معي من جهد ووقت وما قدمه لي من نصح وعون وإرشادات طيلة فترة إعداد هذه الدراسة، والذي كان له الأثر الكبير في إخراج الدراسة على هذا النحو، جزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري واحترامي للأستاذ الفاضل :

الدكتور/عبد السلام على العربي

أستاذ الأجيال ورائد المحاسبة فى ليبيا

والأستاذ الفاضل :

الدكتور /عبد السلام سلطان معمر

أبرز قمم المحاسبة الضريبية فى ليبيا

على تكرمهم بالموافقة على قبول مناقشة هذه الرسالة

وعرفانا بالجميل أتوجه بجزيل الشكر والتقدير لأساتذتي الأجلاء وزملائي الأعزاء وكل من كان له العون في إعداد هذه الدراسة وإخراجها إلى حيز الوجود وأخص بالذكر/ العاملين بالإدارة المالية بشركة مصراتة للأشغال العامة وصديقي الأستاذ الفاضل/ علي عبد الحفيظ الزواوي، فلهم مني جزيل الشكر والتقدير.

وأخيراً، اللهم أشهدك أنني قد بذلت أقصى ما أستطيع، فإن وفقت فمن عندك وإن أخطأت فمن عندي، فسبحانك تفردت بالكمال وحدك ، لا إله إلا أنت عليك توكلت وأنت رب العرش العظيم.

ملخص الدراسة

تعتبر عملية تقييم نظم الرقابة الداخلية حجر الأساس الذي يستند إليه المراجع عند قيامه بالمراجعة وتقدير أخطار الرقابة، إذ على ضوء ما تسفر عنه نتائج عملية التقييم تتحدد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة ومن تم جودة عملية المراجعة ككل.

ومن هذا المنطلق قام الباحث بهذه الدراسة بهدف التعرف على مدى الاهتمام الذي يبديه المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطـــار الرقابة، حيث استخدم الباحث دراسة استنباطية استقرائية لاختبار فرضيات الدراســة المتعلقة بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقُسِّمت الدراسة إلى جانبين:

1- الجانب النظري:

تم في هذا الجانب مناقشة الموضوعات التالية:

- نشأة وتطور الرقابة الداخلية.
- أنواع الرقابة الداخلية.
- مكونات (عناصر) الرقابة الداخلية.
- مفهوم خطر المراجعة.
- مكونات خطر المراجعة.
- العلاقة بين مكونات (عناصر) خطر المراجعة.
- الأهمية النسبية.
- العلاقة بين مكونات خطر المراجعة والأهمية النسبية وأدلة الإثبات.
- تقدير أخطار الرقابة.

2- الجانب العملي:

وفي هذا الجانب تم تجميع وتحليل البيانات واختبارها، حيث استخدمت استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لتجميع البيانات من مجتمع الدراسة الذي اشتمل على المراجعين الممارسين لمهنة المراجعة القانونية بالمكاتب الخاصة في كل من مدينتي بنغازي ومصراتة.

ولقد تم تحليل البيانات باستخدام الإحصاء الاستنتاجي، والذي تمثل في استخدام اختبار (T.Test) وأستخدم الحاسب الآلي في تفريغ وتحليل البيانات الواردة بالاستبيانات عن طريق البرنامج الإحصائي Mini Tab .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم بيئة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.
- يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم عملية إدارة المخاطر التي تقوم بها الإدارة عند تقديره لأخطار الرقابة.
- يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم أنشطة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.
- يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظام المعلومات والاتصال المحاسبي عند تقديره لأخطار الرقابة.
- يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم فعالية لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

وعلي ضوء هذه النتائج فإن الباحث يوصي :

- ضرورة أن يستمر المراجع الخارجي الليبي في بذل أقصى ما يمكن من العناية المهنية الواجبة عند تقييم نظم الرقابة الداخلية وتقدير أخطارها.
- زيادة الاهتمام من قبل المراجع الخارجي الليبي بالمؤتمرات والندوات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وكافة الدراسات والبحوث ذات العلاقة بالمهنة.
- زيادة الاهتمام من قبل المراجع الخارجي الليبي بكافة الأساليب والمبتكرات العلمية والإلكترونية التي تساعده على أداء عمله وفق المستوى المطلوب من الجودة.
- الاهتمام من قبل الهيئات المهنية بتطبيق برامج للتعليم والتدريب المستمر، لتزويد المراجعين الممارسين للمهنة بأحدث التطورات في أساليب المراجعة وأساليب تقدير أخطارها بشكل عام وأخطار الرقابة بوجه خاص.

المحتويات

	العنـــوان	رقم الصفحة
	الآية.....	أ
	الإهداء.....	ب
	الشكر والتقدير.....	ج
	ملخص الدراسة.....	د
	..... **الفصل الأول: الإطار العام للدراسة**	
1-1	المقدمة.....	2
2-1	الدراسات السابقة.....	4
3-1	مشكلة الدراسة.....	8
4-1	أهداف الدراسة.....	10
5-1	أهمية الدراسة.....	10
6-1	الإطار النظري للدراسة.....	10
7-1	فرضيات الدراسة.....	11
8-1	تصميم الدراسة.....	11
9-1	منهجية الدراسة.....	11
10-1	حدود الدراسة.....	12
	..... **الفصل الثاني**.....	
	..... **الرقابة الداخلية: نشأتها – تطورها – عناصرها**	
1-2	تقديم.....	14
2-2	نشأة وتطور الرقابة الداخلية.....	14
3-2	أنواع الرقابة الداخلية.....	21
4-2	مكونات (عناصر) الرقابة الداخلية.....	21
1-4-2	بيئة الرقابة.....	22
2-4-2	تقدير المخاطر.....	27
3-4-2	أنشطة (إجراءات) الرقابة.....	30
4-4-2	المعلومات والاتصالات.....	34

2-4-5 المراقبة والمتابعة..... 35
..... **الفصل الثالث** .....
.... أخطار الرقابة وعلاقتها بأخطار المراجعة الأخرى وعوامل تقديرها .....
3-1 تقديم..... 38
3-2 مفهوم خطر المراجعة..... 38
3-3 مكونات خطر المراجعة..... 39
3-3-1 الخطر الملازم (الطبيعي، الحتمي)..... 39
3-3-2 خطر الرقابة..... 41
3-3-3 خطر الاكتشاف المخطط..... 42
3-4 العلاقة بين مكونات(عناصر) خطر المراجعة..... 44
3-5 الأهمية النسبية..... 45
3-5-1 تقدير الأهمية النسبية..... 47
3-6 العلاقة بين مكونات (عناصر) خطر المراجعة والأهمية النسبية وأدلة الإثبات.. 48
3-7 تقدير أخطار الرقابة..... 49
..... **الفصل الرابع** .....
..... **الدراسة الميدانية** .....
4-1 تقديم..... 60
4-2 هيكل الدراسة..... 60
4-2-1 مجتمع الدراسة..... 60
4-2-2 عينة الدراسة..... 60
4-2-3 تجميع بيانات الدراسة..... 61
4-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات..... 63
4-3-1 التقدير..... 65
4-3-2 اختبار الفروض..... 65
4-3-2-1 اختبار الفرض الرئيسي للدراسة..... 66
..... **الفصل الخامس** .....
..... **نتائج وتوصيات الدراسة** .....
5-1 نتائج الدراسة..... 95

5-2 توصيات الدراسة..... 100
قائمة المراجع..... 101
..... **الملاحـــق** .....
ملحق (I) استمارة الاستبيان.....
ملحق (II) نتائج الاختبارات الإحصائية.....

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1)	العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأدلة الإثبات.....	49
(2)	معلومات توضيحية عن مجتمع الهدف ومجتمع عينة الدراسة.....	61
(3)	الاستمارات الموزعة والمستلمة.....	64
(4)	نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الأول.....	67
(5)	نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الثاني.....	76
(6)	نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الثالث.....	79
(7)	نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الرابع.....	84
(8)	نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الخامس.....	87

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة:

نتيجة للتطورات السريعة التي يشهدها العالم وما صاحبها من اتساع حجم منشآت الأعمال وتعدد نشاطها وتعقدها، أصبحت عملية المراجعة اختباريه بعد أن كانت تفصيلية، حيث أصبح من الصعب على المراجع الخارجي القيام بمراجعة تفصيلية لكافة أرصدة وبنود القوائم المالية.

وفي ظل ذلك أصبح تحديد مدى المراجعة وحجم عينة المراجعة يتوقف إلى حد كبير على فعالية نظم الرقابة الداخلية، لذلك ظهرت الحاجة الملحة لضرورة قيام المراجع الخارجي بدراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية المصممة من قبل إدارة المنشأة لحماية أصولها وممتلكاتها وضمان سير العمل بها على الوجه الأمثل بما يحقق الكفاية والفعالية.

ولما كانت نظم الرقابة الداخلية لا يمكن أن ينظر إليها على أنها فعالة بشكل تام (مطلق) بغض النظر عن الجودة المتبعة في تصميمها وتنفيذها، بسبب وجود القيود الطبيعة والمتمثلة في العنصر البشري، حيث إن الأفراد غير الأكفاء والأمناء يمكن أن يخفضوا مستوى النظام إلى أضعف حد حتى مع وجود أنظمة رقابة داخلية تدعمهم، في حين أن الأفراد الأكفاء والأمناء يمكن أن ينتج عنهم قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها من قبل المراجع الخارجي.

لهذا فإن نظم الرقابة الداخلية دائماً ما تكون محفوفة بالمخاطر، هذه المخاطر تعرف من قبل المراجع الخارجي باسم أخطار الرقابة وهي (الأخطار الناتجة عن فشل نظم الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف التحريف الجوهري في القوائم المالية في الوقت المناسب)، حيث يعتبر التقدير السليم لمخاطر الرقابة أساسياً في نجاح المراجع في مهمة فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية باعتبارها أحد معايير العمل الميداني.

وتقدير المراجع الخارجي لأخطار الرقابة بطريقة صحيحة يمكّنه من ترشيد خطة وبرنامج المراجعة، لاكتشاف كافة التحريفات الجوهرية في التقارير والقوائم المالية والتقرير عنها في الوقت المناسب.

لذلك فإن دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من تقدير لأخطار الرقابة، تعتبر نقطة البداية المنطقية لعمل المراجع الخارجي والتي على ضوئها تتحدد خطة المراجعة وطبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها، كما أكدت على

ذلك معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث نصّ المعيار الثاني من معـــايير العمـــل الميداني على أنه: (أرينز ولوبك،378:23002)

"يجب على المراجع أن يتفهم الرقابة الداخلية وبشكل كاف، حتى يتم التوصل لخطـــة المراجعة وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي سيتم تنفيذها".

فكلما كانت نظم الرقابة الداخلية تتسم بالفعالية، كلما تم تقدير خطر الرقابة على نحو ملائم وقلّ خطر وجود تحريف جوهري في التقرير والقـــوائم الماليـــة، والـــذي ينعكس بدوره على انخفاض حجم أدلة الإثبـــات المطلـــوب الحـــصول عليهـــا مـــن الاختبارات الأساسية، مما يوفر على المراجع الخارجي الليبي التكلفة والجهد والوقت وتتحقق بذلك كفاية عملية المراجعة وفي نفس الوقت يضمن إتمامه لعملية المراجعـــة وفق المستوى المرغوب فيه من الجودة والفعالية.

وإذا كان تقدير خطر الرقابة يحتل أهمية خاصة فـــي تخطـــيط وتنفيـــذ عمليـــة المراجعة تمشياً مع معايير المراجعة المتعارف عليها، فإن بحث مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية لتقدير مخاطر الرقابة يكتسب نفس الأهمية في البيئة المحلية، وذلك في إطار الاهتمام بتهيئة مهنة المراجعة في ليبيا للقيام بدورها المأمول في مرحلة الانطلاق الاقتصادي التي يشهدها ويعيشها الاقتصاد الليبي.

2-1 الدراسات السابقة:

دراسة (الغوري، 1995)

استهدفت الدراسة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الصناعية الليبية من وجهة نظر المراجع الخارجي وكان من ضمن نتائجها، أن هناك قصور في إجراءات الرقابة الداخلية في أغلب بنود القوائم المالية بالإضافة إلى عدم استخدام العديد من الأدوات والوسائل التي تعمل على رفع الكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة كما أنها لاتراعي العناصر الأساسية لمقومات الرقابة الداخلية بشقيها المحاسبي والإداري ، وقد تم التركيز في هذه الدراسة على إجراءات الرقابة الداخلية ذاتها، وتم توجيه صحائف الاستبيان إلى المراجعين الخارجين باعتبارهم الجهة المستقلة التي تقيم أنظمة الرقابة الداخلية، إلا أن هذه الدراسة لم تتعرض لدور المراجع الخارجي في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

دراسة (غالي، 1998)

استهدفت هذه الدراسة التعرف على مدى التطور والاهتمام الذي تبديه الدول المتقدمة بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن مدى فعاليتها، مع التركيز على دور المنظمات المهنية في تحقيق ذلك، وكذلك دراسة المشكلات المتعلقة بإعداد التقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية بواسطة كل من المراجعين الداخليين والإدارة والمراجعين الخارجيين ومحاولة اقتراح حلول لها، مع دراسة التأثيرات المترتبة على إعداد تقارير الإدارة عن فاعلية نظم الرقابة الداخلية على كل من المراجعين الداخليين والخارجيين، وكذلك استطلاع واقع التطبيق العملي بخصوص هذه التقارير وذلك عن طريق فحص تقارير الإدارة عن فاعلية نظم الرقابة الداخلية التي تضمنتها التقارير السنوية لبعض المنشآت الاسترالية .

وقد أوضحت نتائج الدراسة:

- تزايد الطلب علي خدمات المراجعين لإبداء آراءهم عن تأكيدات الإدارة بخصوص فاعلية الرقابة الداخلية .
- يجب علي المراجع إعداد تقاريره عن فاعلية نظم الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، وليس عن تأكيدات الإدارة بخصوص فاعلية نظم الرقابة الداخلية.

- إن تقرير المراجع عن فاعلية نظم الرقابة الداخلية يجب أن يغطي فترة معينة هي الفترة المالية للشركة .
- يجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية رأيها بخصوص ذلك، حتى يحقق التقرير الهدف من إعداده.

دراسة (William, 2000)

تناولت هذه الدراسة تقييمات الخطر الحتمي وخطر الرقابة من خلال أدلة حول تأثير عوامل عامة (شائعة) ، وتمت هذه الدراسة عن طريق إجراء حالة تجريبية، وقد اختبرت فرضيتان بشأن مدى أهمية(معنوية) تأثير عوامل الخطر الحتمي وعوامل خطر الرقابة في تقييم المراجعين للخطر الحتمي وخطر الرقابة وتم صياغة الفرضيتين كما يلي:

- إن عوامل الخطر الحتمي وخطر الرقابة الواردة في التجربة لها تأثير معنوي في تقييم المراجعين للخطر الحتمي.
- إن عوامل الخطر الحتمي وخطر الرقابة الواردة في التجربة لها تأثير معنوي في تقييم المراجعين لخطر الرقابة.

وأظهرت النتائج أن كلاً من العوامل العامة والخاصة للخطر الواردة في التجربة كانت معنوية في تقييمات المراجعين للخطر الحتمي وخطر الرقابة.

دراسة (عبده، 2001)

تناولت الباحثة في هذه الدراسة أثر تغيرات بيئة الرقابة على تقديرات المراجع لخطر الرقابة المرتبط بتأكيدات الإدارة، ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة ما يلي:

- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مكونات بيئة الرقابة المتعلقة بالإدارة والقوى البشرية بالمنشأة وتقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.
- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مكونات الرقابة المتعلقة بالنواحي الرقابية وتقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.
- إن لمكونات بيئة الرقابة تأثيراً متبادلاً على بعضها البعض.

دراسة (عطية، 2002)

تناولت هذه الدراسة مدى التزام المراجعين بمصر في تقييمهم لخطر المراجعة بمتطلبات نموذج خطر المراجعة الواردة بمعايير المراجعة المتعارف عليها. وطرحت هذه الدراسة إستمارة استبيان تتضمن 31 عاملاً من عوامل الخطر.

ومن بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- عدم التزام المراجعين في مصر بأحكام نموذج خطر المراجعة بضرورة استقلال تقييمهم للمخاطر الحتمية عند تقييمهم للمخاطر الرقابية.
- أثبتت الدراسة أن هناك تجزأ في تقييم المراجعين لنسبة المخاطر الرقابية المرتفعة

دراسة (الجطلاوي، 2003)

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الأولى في ليبيا التي اهتمت بدراسة أخطار المراجعة، وكان الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على أخطار المراجعة وكيفية التحكم فيها من قبل مكاتب المراجعة ومراجعي اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة المالية والفنية في نطاق شعبية بنغازي، وتقوم فرضية هذه الدراسة على أن يأخذ المراجع الخارجي في اعتباره أخطار المراجعة عند قيامه بعملية المراجعة. ومن بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المراجع الخارجي الليبي يأخذ في الاعتبار مخاطر الرقابة عند تجميع الخطر الكلي للمراجعة.

دراسة (الروياتي، 2005)

استهدفت الدراسة التعرف على دور المراجع الخارجي الليبي في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالمنشآت الليبية، وكان من ضمن نتائجها أن المراجع الخارجي الليبي لا يعطي اهتماما مناسباً لدراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية كما أنه لايهتم بالأساليب والطرق المناسبة للقيام بذلك، إلا أن هذه الدراسة لم تركز بشكل مباشر على تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ولم تتطرق إلى أساليب التقييم بالتفصيل.

دراسة (محمود، 2005)

تناولت الدراسة مدى قيام الإدارة بالشركات المساهمة الخاصة في مدينة بنغازي والمراجعين الليبيين بتنفيذ المهام التي توجبها المعايير الأمريكية المستجدة عند مراجعتهم للرقابة الداخلية، وكان من ضمن نتائجها عدم قيام المراجعين

الخارجيين بالفحص المبدئي لأساليب الرقابة الداخلية وعدم الاطلاع على الهيكل الإداري لمؤسسة العميل وطرق الاتصالات وتوزيع المسؤوليات والسلطات داخل الشركة وعدم زيارة مواقع الشركة المختلفة والتعرف على طبيعة نشاطها وسياستها المحاسبية.

دراسة (الطيب ونصية، 2005)

قدمت الدراسة نموذجاً لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف التجارية، وتم اختبار النموذج في الواقع العملي وأمكن استخدامه بشكل عملي دون استنفاد الكثير من الجهد والوقت، ومن ضمن نتائج هذه الدراسة أن النموذج المقترح يمكن لأي مراجع أن يطوره بما يتناسب والمنشأة محل المراجعة.

دراسة (مصلي، 2006)

تناولت هذه الدراسة مدخل الأخطار لتدعيم كفاية وفعالية مراجعة الائتمان بالمصارف التجارية. حيث يتطلب أتباع هذا المدخل لمراجعة الائتمان المصرفي تقدير أخطار المراجعة في كافة مراحل تنفيذ عملية المراجعة والتي من ضمنها تقدير المراجع لخطر الرقابة، حيث يساعد تقدير هذا الخطر المراجع على تفهم بيئة الرقابة وكافة عناصر الرقابة بما فيها إدارة المراجعة الداخلية، ويساعد مثل هذا الفهم على تحديد مدى المراجعة وتوزيع العمل على مساعدي المراجع وتحديد مقدار ونوع إجراءات المراجعة اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة ، ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن عملية تقدير مخاطر مراجعة الائتمان تشمل تقدير مخاطر الارتباط ثم تقدير الأخطار الملازمة، ثم تقدير أخطار الرقابة. ومنها جميعاً يمكن تقدير أخطار عدم الاكتشاف.

دراسة (لبيب، 2007)

هدفت هذه الدراسة القيام بدراسة تحليلية لطبيعة ونوعية أثر تطوير محاور جودة أداء لجان المراجعة بمنشآت الأعمال على تحسين كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية بها ومستوى مساهمة ذلك في مساعدة إدارات منشآت الأعمال على النجاح في الالتزام بمقومات إطار حوكمة الشركات، وذلك مع محاولة تقديم مدخل مقترح لضوابط تطوير لجان المراجعة للارتقاء بدرجة كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية

والمساهمة في نجاح تطبيق مقومات وفعاليات إطار حوكمة الشركات على مستوى منشآت قطاع الأعمال في نطاق البيئة العربية.

ومن بين أهم نتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن المقومات المستحدثة لطبيعة تكوين لجان المراجعة بمنشآت الأعمال وبوجه خاص فيما يتعلق بضرورة توافر الخبرة المحاسبية والمالية العامة لدى كافة أعضائها وتوافر الخبرة المحاسبية والمحاسبية المتخصصة لدى أحد أو بعض أعضائها وكذلك توجيه البرامج التدريبية المناسبة لأعضاء لجان المراجعة لتزويدهم بالمعارف والمهارات والقدرات اللازمة في مجال الإلمام بطبيعة نشاط المنشأة وأسس مدخل المراجعة على أساس مخاطر نشاط المنشآت والإلمام بطبيعة تلك المخاطر في الواقع العملي وتفهم وتقويم السياسات والإجراءات القائمة بالمنشأة للسيطرة على مثل تلك المخاطر وسبل الكشف عن ومواجهة أساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي وإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً، تساهم بكفاءة في الارتقاء بجودة أداء لجان المراجعة، بما ينعكس أثره بشكل مباشر على تحسين مستوى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية لمنشآت قطاع الأعمال.

3-1 مشكلة الدراسة:

إن الرقابة الداخلية هي الوسيلة التي تحصل الإدارة العليا بواسطتها على الحماية والرقابة والمعلومات التي تعتبر حيوية لنجاح عمليات الوحدة، فالإدارة بحاجة باستمرار للحصول على معلومات عن سير العمل داخل الوحدة بجانب مسؤوليتها عن حماية موارد الوحدة من الضياع أو السرقة، بالإضافة إلي سعيها لإحكام الرقابة بغرض التأكد من تنفيذ السياسات الموضوعة.

ومن الأمور المتفق عليها في مجال الأداء المهني للمراجعة أن عملية فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من تقدير لخطر الرقابة تعتبر نقطة البدء المنطقية لعمل المراجع والتي على ضوئها تتحدد طبيعة وتوقيت عملية المراجعة كما تتحدد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى تركيز خاص من قبل المراجع.

ولقد حظي موضوع تقييم ودراسة أنظمة الرقابة الداخلية باهتمام العديد من الكتاب والباحثين.

حيث تناولت دراسة (William,2000) تقييمات الخطر الحتمي وخطر الرقابة من خلال أدلة حول تأثير عوامل عامة (شائعة)، وتمت هذه الدراسة عن طريق إجراء حالة تجريبية، وقد أظهرت نتائج الدراسة إن كلاً من العوامل العامة والخاصة للخطر الواردة بالتجربة كانت معنوية في تقييمات المراجعين للخطر الملازم (الحتمي) وخطر الرقابة .

أما دراسة (عبده، 2001) فقد تناولت الباحثة فيها أثر تغيرات بيئة الرقابة على تقديرات المراجع لخطر الرقابة المرتبط بتأكيدات الإدارة، ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة .

- هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مكونات بيئة الرقابة المتعلقة بالإدارة والقوى البشرية بالمنشأة وتقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.
- هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مكونات الرقابة المتعلقة بالنواحي الرقابية وتقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.
- إن لمكونات بيئة الرقابة تأثيراً متبادلاً على بعضها البعض.

هذا وقد قدمت دراسة (الطيب ونصية، 2005) نموذجاً لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف التجارية، وتم اختباره في الواقع العملي دون استنفاد الكثير من الجهد والوقت، ومن بين أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ، أن النموذج المقترح يمكن لأي مراجع أن يطوره بما يتناسب والمنشأة محل المراجعة.

وأخيراً فقد استهدفت دراسة (الرويساتي ، 2005) التعرف على دور المراجع الخارجي الليبي في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالمنشآت الليبية ، وكان من ضمن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إن المراجع الخارجي لايعطي اهتماماً مناسباً لدراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية كما إنه لا يهتم بالأساليب والطرق المناسبة للقيام بذلك . إلا أن هذه الدراسة لم تركز بشكل مباشر على تقييم المراجع الخارجي لنظم الرقابة الداخلية ولم تتطرق إلى أساليب التقييم بالتفصيل ، وعلى ضوء هذه الدراسات فقد تولد لدى الباحث التساؤل التالي :

"ما مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة"

1-4 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم بيئة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.
- ما مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم عملية إدارة المخاطر التي تقوم بها الاداره عند تقديره لأخطار الرقابة.
- ما مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم أنشطة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.
- ما مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظام المعلومات والاتصال المحاسبي عند تقديره لأخطار الرقابة.
- ما مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم فعالية لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

1-5 أهمية الدراسة:

- المساهمة في التعريف بأهمية تقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقدير أخطار الرقابة.
- تسهم هذه الدراسة في التعرف على مدى أدراك المراجعين الخارجيين في ليبيا لعناصر "مكونات" الرقابة الداخلية عند تقديرهم لأخطار الرقابة.
- إن تقدير أخطار الرقابة يساعد المراجع في التعرف على أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية.
- تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الأولى في البيئة الليبية – حسب علم الباحث– التي اهتمت بتقدير أخطار الرقابة الداخلية.

1-6 الإطار النظري للدراسة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بتقييم نظم الرقابة الداخلية وتقدير أخطر الرقابة، قام الباحث بتحديد المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع "تقدير أخطار الرقابة" كالأتي:

1- بيئة الرقابة.

2- تقدير خطر التقرير المالي.

3- أنشطة الرقابة.

4- نظام المعلومات والأتصال المحاسبي (الإعلام).

5- لجنة المراجعة.

6- المراجعة الداخلية.

1-7 فرضيات الدراسة:

توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية إلى مجموعة من العموميات، تمكن خلالها من صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو التالي :

لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة

ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم بيئة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.
- لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم عملية إدارة المخاطر التي تقوم بها الإدارة عند تقديره لأخطار الرقابة.
- لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم أنشطة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.
- لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظام المعلومات والاتصال المحاسبي عند تقديره لأخطار الرقابة.
- لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم فعالية لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

1-8 تصميم الدراسة:

يشمل تصميم الدراسة تحديد المنهجية ومصادر جمع البيانات ووسائلها وتحديد مجتمع الدراسة والعينة وكيفية اختبارها وخصائصها وطبيعة الإجراءات العملية المتعلقة بتنفيذ البحث (العواملة، 1997:90).

1-9 منهجية الدراسة:

سيتبع الباحث دراسة استنباطية استقرائية لاختبار فرضيات الدراسة وذلك عن طريق إتباع الخطوات التالية:

- قام الباحث بمراجعة أدبيات الدراسة المتعلقة بتقييم نظم الرقابة الداخلية وخطر الرقابة.
- اعتماداً على أدبيات الدراسة قام الباحث بتحديد المتغيرات المستقلة التي تؤثر في تقدير المراجع لخطر الرقابة كمتغير تابع بصورة عامة أي أن الباحث قام بتكوين الإطار النظري للدراسة.
- قام الباحث بدراسة الإطار النظري (المتغيرات المستقلة والمتغير التابع) في ضوء متغيرات البيئة المحلية وخبرة الباحث، لتحديد مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم مكونات (عناصر) الرقابة الداخلية التي تؤثر على تقدير المراجع لأخطار الرقابة.
- قام الباحث باستخدام استمارة الاستبيان لتجميع البيانات من عينة الدراسة اللازمة لاختبار الفرضيات.
- قام الباحث بتصنيف وتبويب وتحليل البيانات ومن ثم صياغة النتائج.
- قام الباحث بمقارنة الاستنتاجات العملية بالاستنتاجات النظرية، فإذا كانت الاستنتاجات العملية مطابقة للاستنتاجات النظرية فإن الباحث يكون قد أضاف دليلاً عملياً يؤيد الاستنتاجات النظرية وإذا حدث العكس فعلى الباحث البحث عن الأسباب التي يراها كفيلة لتبرير ذلك.

1-10 حدود الدراسة:

اقتصرت الدراسة في الجانب الميداني على مكاتب المراجعة القانونية الخاصة في شعبيتي مصراته وبنغازي، ولم تشتمل على المراجعين بجهاز المراجعة المالية حيث يخضع العاملون بهذا الجهاز لتعليمات قانونية ولائحية تحدد إجراءات المراجعة أكثر من اتباعهم لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبالتالي فإن نتائج الدراسة يمكن تعميمها فقط على المراجعين الخارجيين العاملين ضمن نطاق هاتين الشعبيتين .

هذا وسوف يتناول الباحث في الفصل القادم من هذه الدراسة التعريف بالرقابة الداخلية ونشأتها وتطورها ومكوناتها (عناصرها) ، مع التطرق إلي مكونات الرقابة الداخلية بشي من التفصيل، باعتبارها حجر الأساس الذي يستند إليه المراجع الخارجي عند قيامه بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية لغرض تقدير أخطار الرقابة .

الفصل الثاني

الرقابة الداخلية

نشأتها ـ تطورها ـ عناصرها

2-1 تقديم:

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالرقابة الداخلية والمراحل التي مرت بها عبر الزمن وأنواعها مع تناول العناصر المكونة لها بشيء من التفصيل، حيث تعد الأساس الذي يستند إليه المراجع الخارجي عند قيامه بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية لغرض تقدير أخطار الرقابة.

2-2 نشأة وتطور الرقابة الداخلية:

نتجت الحاجة إلى رقابة عمل الغير منذ قديم الزمان، ففي الماضي كان حجم المشروع صغيراً وكان بإمكان مالك المشروع أن يديره ويحكم الرقابة عليه بشكل جيد وبالتالي لم تكن هناك حاجة ماسة لوجود نظام متكامل للرقابة الداخلية ، ولكن مع كبر حجم المشروعات والتطورات التكنولوجية السريعة التي يشهدها العالم اليوم وما نتج عنها من ظهور الشركات المساهمة العملاقة، ظهرت الحاجة الملحة لوجود نظام متكامل للرقابة الداخلية للمحافظة على ممتلكات المشروع من السرقة والضياع وضمان تنفيذ الأعمال من قبل العاملين بكفاءة وزيادة ثقة المتعاملين مع هذه الشركات في تقاريرها وقوائمها المالية.

ويمكن تلخيص المراحل التي مرت بها الرقابة الداخلية منذ نشأتها وحتى وقتنا الحاضر في ثلاث مراحل.

المرحلة الأولى:

أهم ما يميز هذه المرحلة صغر حجم المشروعات وظهور ما يسمى بالمنشأة (الفردية) التي يمتلكها ويُحكم الرقابة عليها شخص واحد ، وبالتالي تركز اهتمام صاحب المنشأة في المحافظة على النقدية وانحصر تعريف الرقابة الداخلية على (مجموعة الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة) ثم امتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول الأخرى والتي من أهمها المخزون (الراشد، 480:2001).

المرحلة الثانية:

شهدت هذه المرحلة تطوراً ملحوظاً في الأنشطة الصناعية والتجارية والخدمية وزيادة تعقدها وظهور ما يسمى بالشركات المساهمة ذات الإمكانيات المالية الهائلة حيث تطور مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل بالإضافة إلى حماية النقدية وباقي الأصول الأخرى الطرق والوسائل التي تساعد على تقليل احتمالات الغش والخطأ (الغوري،

2:1995). ويبدو ذلك جلياً في تعريف الرقابة الداخلية الذي أورده المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountantsفي إحدى توصياته سنة 1936 بأنها "مجموعة الوسائل والطرق التي تستخدمها المنشأة بقصد حماية النقدية وغيرها من الأصول وكذلك لضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر"، وقد أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية في هذه المرحلة مصطلح (الضبط الداخلي) (الفرطاس، 29:2006).

المرحلة الثالثة:

تميزت هذه المرحلة بزيادة الاهتمام من قبل الإدارة برفع الكفاءة التشغيلية للأفراد وتدريبهم ومنح المكافآت والحوافز التشجيعية لهم، كما تطور مفهوم الرقابة الداخلية أيضاً ليشمل كيفية الاستخدام الأمثل والكف للموارد المتاحة حيث أصبح الضبط الداخلي يمثل أحد حلقات هذه المرحلة فقط.

هذا وقد ورد تعريف الرقابة الداخلية في دراسة قامت بها لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1948 والمتعلقة بالرقابة الداخلية وأهميتها للإدارة من جهة وللمراجع الخارجي من جهة أخرى ونشرت نتائج هذه الدراسة سنة 1949 والتي أوضحت أن الرقابة الداخلية (تشتمل على الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة المنشأة لحماية أصولها ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها ورفع الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة) (الغوري، 3:1995 ؛ الفرا وكلاب، 152:2005).

ويُعَد هذا التعريف من أكثر التعريفات شمولاً ووضوحاً، حيث يوضح أن نظام الرقابة الداخلية وما يشتمل عليه من طرق وإجراءات يعتبر الوسيلة المثلى التي تمكن الإدارة من الحصول على كافة المعلومات والحماية (الرقابة) التي تعتبر ضرورية لنجاح عمليات أي منشأة (الفرطاس، 29:2006)، حيث لم تعد الرقابة الداخلية تختص بالنواحي المحاسبية فقط ولكنها تهتم بجميع أوجه النشاط داخل المشروع.

وبناءً على ذلك أصدرت لجنة إجراءات المراجعة Auditing Procedures Committee (APC) في أكتوبر سنة 1958 توصية

إجراءات المراجعة رقم (29) والتي أوضحت أن الرقابة الداخلية بالمفهوم الكامل (الشامل) تشتمل على الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية (الغوري، 3:1995).

وفي أبريل سنة 1988م صدرت نشرة معايير المراجعة رقم (55) Statement on Auditing Standard (SAS No.55) لتعدل التعريف السابق للرقابة الداخلية نظراً لصدوره قبل ظهور مفاهيم مخاطر الرقابة وتأكيدات القوائم المالية لمعايير المراجعة وظهر بهذه النشرة مفهوم (هيكل الرقابة الداخلية) (العرفي، 37:2005).

وفي سبتمبر 1992 أصدرت لجنة المنظمات المساندة (COSO) التابعة للجنة Treadway تقريراً بعنوان (الرقابة الداخلية إطار متكامل) يعكس وجهة نظر المشاركين في إعداده والتي من بينها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) American Accounting Association (الثعلب ونصية، 4:2005) وقد عرّف التقرير الرقابة الداخلية على أنها:- (حسين، 55:2006)

عملية يقوم بها مجلس إدارة المنشأة وإدارتها والموظفون الآخرون يتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بخصوص تحقيق الأهداف التي تتعلق بما يلي:

- فعالية وكفاءة التشغيل.
- إمكانية الثقة في التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين واللوائح.

وقد أوضح تقرير COSO أن الرقابة الداخلية تنقسم إلى خمس مكونات هي: (حسين، 55:2006-56)

1- بيئة الرقابة. 2- تقييم المخاطر. 3- أنشطة الرقابة.
4- المعلومات والاتصالات. 5- المتابعة.

"وفي ديسمبر 1995 أصدر مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) نشرة المعايير رقم (SAS No.78) والتي تم فيها تبني تعريف الرقابة الداخلية الوارد بتقرير (COSO)، حيث حلّت النشرة رقم (78) محل النشرة رقم (55) حيث يرى مجلس معايير المراجعة ASB أن مصطلح (هيكل الرقابة) المستخدم بالنشرة رقم (55) ساكن ولا يعبر عن مفهوم

الرقابة الداخلية الوارد بتقرير COSO إذ استخدم التقرير مصطلح (عملية) للدلالة على حركية الرقابة الداخلية وأنها سلسلة من الأحداث والأفعال" (العرفي، 38:2006). أما المعيار الدولي رقم (ISA 400) International Standards of Accounting من معايير المراجعة الدولية والخاص بتحديد الخطر والرقابة الداخلية والمعيار البريطاني (300) فقد استخدم كلاهما التعريف التالي:

"الرقابة الداخلية نظام يشكل كل السياسات والإجراءات المطبقة داخل المنظمة للمساعدة في تحقيق أهداف الإدارة والتأكد بالقدر العملي من انتظام وكفاءة إدارة الأعمال، بما يحقق السياسات الإدارية وحماية الأصول من الغش والأخطاء ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد مناسب للمعلومات المالية يمكن الاعتماد عليها" (عمر، 139:2003).

ونلخص من هذا التعريف التالي[1]:

- أن الرقابة الداخلية هي عملية يمارسها العامل البشري على كافة المستويات داخل المنشأة.
- إن الرقابة الداخلية تصممها الإدارة للوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية تم إعدادها على نحو عادل وذلك عن طريق أخذ التكلفة والمنافع في الاعتبار بحيث يجب أن تزيد منفعة الرقابة الداخلية عن تكلفتها.
- التوجه الرئيسي للرقابة هو المساعدة الفعالة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح وكفاءة وفعالية العمليات.
- أن الرقابة الداخلية تشتمل على أمور أكثر من الأمور ذات العلاقة المباشرة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية، وهذا يضع على المراجع مسئولية تحديد الأجزاء الملائمة لمراجعة القوائم المالية.

وقد أوضحت لجنة إجراءات المراجعة (APC) التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في مقال لها نشرته بعنوان (الرقابة الداخلية) أن النظام السليم

---

[1] نقلاً عن شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، اسم المقال: الجوانب النظرية والتطبيقية لمعيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية، عنوان الموقع:http://www.socpa.org.sa/Au/Aull/au/102.htm. تاريخ الزيارة:2007/11/21م.

للرقابة الداخلية بشكل عام يجب أن يشتمل على الأقل على الشروط التالية: (أحمد، 3:2006)

1- خريطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات بحيث لا تتركز عملية بكاملها في قسم واحد.

2- نظام لتحديد السلطات والمسئوليات وتحقيق رقابة محاسبية على كافة الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.

3- قواعد ومعايير موحدة لكل قسم من الأقسام داخل المنظمة عند القيام بالوظائف المختلفة المتعلقة به.

4- اختيار الأفراد المناسبين وتأهيلهم وتدريبهم ومنح المكافآت والحوافز التشجيعية لهم لتحمل أكبر قدر من المسؤولية.

وفي عام 2002 صدر في الولايات المتحدة الأمريكية القانون Sarbanes Oxley Act (SOA) (تقييم الإدارة لنظام أو أساليب الرقابة الداخلية) حيث لم يغير هذا القانون المهام الأساسية لكل من المحاسبة والرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية ولكنه أقر ثلاثة تغيرات رئيسية بمسئولية الإدارة العليا وكوادر الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية وذلك على النحو التالي (محمود، 5:2005):

- مسئولية الإدارة العليا من الناحية القانونية عن إصدار شهادة بخصوص النتائج المالية للشركة (محمود، 5:2005).
- أكد القانون على مسئولية الإدارة عن القيام بمراجعة شاملة ومستمرة لتنفيذ عناصر الرقابة الداخلية تبعاً للتغير في الظروف المحيطة (محمود، 5:2005).
- مسئولية المراجع الخارجي وبدرجة معقولة عن اكتشاف الأخطاء (محمود، 5:2005).

"وقد أنشئ بموجب القانون أيضاً (SOA, Section 404) مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ليحل محل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في إصدار معايير المحاسبة والمراجعة للشركات العامة المسجلة في البيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية" (محمود، 6:2005).

كما طالب القانون الشركات التي تعد تقاريرها المالية وفقاً لمتطلبات قانون سوق الأوراق المالية أن توضح في تقاريرها السنوية مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركات والمؤسسات المختلفة التي تقوم بمراجعتها (محمود، 6:2005).

وقد نصّ القانون (SOA) بأن يصدر مجلس (PCAOB) معايير تطلب من المراجع الخارجي بأن يبدي رأيه فيما يتعلق بتقييم الإدارة لمدى فعالية نظم الرقابة الداخلية في أي شركة أو مؤسسة يقوم بمراجعتها (محمود، 6:2005).

كما أوجب القانون (SOA) على الهيئة الأمريكية لتنظيم تداول الأوراق المالية Security & Exchange Commission (SEC) أن تصدر قواعد يتم بمقتضاها احتواء التقارير السنوية للشركات المسجلة بالمجلس (PCAOB) والتي يتم إعدادها وفقاً لمتطلبات قانون الأوراق المالية الصادر سنة 1934 فيما يتعلق بالتقرير عن نظام الرقابة الداخلية (محمود، 16:2005).

وبناءً على ما سبق فقد اتضح للباحث أن فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية التي ينطلق منها المراجع الخارجي للقيام بعملية المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها، كما أكدت على ذلك معايير المراجعة المتعارف عليها حيث نص المعيار الثاني من معايير العمل الميداني على أنه :- (أرينز ولوبك،378:23002)"يجب التوصل إلى فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها".

فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتماسكاً كلما أمكن الاعتماد عليه من قبل المراجع الخارجي وبالتالي جمع عدد أقل من أدلة المرجعة الملائمة والمناسبة والذي يؤدي بدوره إلى تحقيق منفعة مشتركة للإدارة والمراجع الخارجي على حد سواء.

فالإدارة ينتج عن تصميمها وتنفيذها لنظام رقابة داخلية جيد وفعال المزايا التالية:

1- التأكد من أن المعلومات المدرجة بالقوائم المالية تم عرضها وفقاً لمتطلبات التقارير الخاصة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها حيث تقع على عاتق الإدارة مسئولية مهنية من قبل المستثمرين، الدائنين، والمراجعين الأخرين...الخ، عن إعداد القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- حماية أصول وممتلكات الشركة من السرقة والضياع.

3- تعزيز الاستخدام الفعال والكف للموارد بما في ذلك الموارد البشرية، بما يحقق أهدافها.

4- الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية.

5- انخفاض تكلفة المراجعة الخارجية.

أما بالنسبة للمراجع الخارجي فإن النظام الجيد للرقابة الداخلية يمكّن المراجع من الوصول إلى فهمه بسهولة ويسر، مما يتيح له فحصه وتقييمه على نحو جيد، وبالتالي تقدير خطر الرقابة وفقاً للمستوى المطلوب لاكتشاف كافة التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ،حيث تقع على عاتق المراجع مسئولية قانونية مهنية لاكتشاف غش الإدارة والعاملين وبصورة أقل بعض التصرفات غير القانونية عند قيامه بالمراجعة وإصدار تقريره، والجدير بالذكر أن مسئولية المراجع الخارجي عن فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية قد استحوذت على اهتمام مهني دولي ومحلي واسع النطاق والذي تجسّد في الآتي:

- القرار التشريعي الأمريكي عام 1991 والذي أكد على ضرورة فحص وتقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية عند إعداد التقارير المالية للبنوك وشركات التأمين وإصدار تقرير منشوره عن ذلك (حسن، 52:1999).
- مطالبة تقرير لجنة مكافحة الفساد المالي عام 1987 وأيضاً تقرير لجنة (COSO)عام 1992 بنشر تقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية (حسن، 52:1999).
- تأكيد بعض الشركات الأمريكية – اختيارياً- على إصدار تقرير حول فعالية نظم الرقابة الداخلية وإرفاقها بالتقارير المالية السنوية (حسن، 52:1999).
- ضغوط الاتفاقيات الاقتصادية العالمية مثل اتفاقية التجارة العالمية (الجات) للتعرف على مدى جودة الأداء الإداري والرقابي والمحاسبي للمنتجات التي يتم تداولها في السوق العالمية(حسن، 52:1999).
- ما تشهده الجماهيرية العظمى من تغيرات اقتصادية نتيجة التحول من القطاع العام إلى الخاص، وما يتطلبه ذلك من وجود نظام جيد للرقابة الداخلية لخدمة أغراض الأطراف الخارجية المتعاملة مع المنشأة، نظراً للمنافسة الشديدة بين منشآت ومؤسسات القطاع الخاص عنه في القطاع العام.

3-2 أنواع الرقابة الداخلية:

أ- الرقابة الداخلية المحاسبية:

وتتكون من الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات المتبعة والتي تختص أساساً وترتبط مباشرة بحماية الأصول والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها (خشارمة، 5:2001).

وهي تشتمل بصفة عامة على اتباع نظام القيد المزدوج وميزان المراجعة والحماية المادية للأصول واستخدام المراجعة الداخلية ووجود دفاتر وسجلات محاسبية سليمة وتقسيم الأعمال بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الواجبات...إلخ (الفرطاس، 31:2006).

ب- الرقابة الداخلية الإدارية: **(خشارمة، 5:2001)**

وتشتمل على الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً بالكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل إدارة المنشأة.

وترتبط هذه الإجراءات بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية، وتشتمل هذه الرقابة على دراسة الزمن والحركة واستخدام طرق التحليل الإحصائي والموازنات التقديرية وتقارير الأداء وبرامج التدريب ورفع مهارة العاملين وتحفيزهم.

4-2 مكونات "عناصر" الرقابة الداخلية:

إن فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية تعتبر نقطة البداية بالنسبة للمراجع الخارجي، إذ على ضوء ما تسفر عنه نتائج الفحص والتقييم تتحدد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي سيتم تنفيذها، لذلك فإن دراسة مكونات هذا النظام استحوذ على اهتمام الكثير من الباحثين والمنظمات المهنية المسئولة عن شئون مهنة المحاسبة والمراجعة حيث تناول المعيار الدولي رقم (ISA 400) وتقرير لجنة المنظمات المساندة (COSO) مكونات نظام الرقابة الداخلية حيث أوضح كل منهما أن النظام الجيد والفعال للرقابة الداخلية يتكون من (عمر، 141:2003):

2-4-1 بيئة الرقابة:

تُعد بيئة الرقابة الأساس الذي يستند إليه المراجع عند قيامه بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية فبدون وجود بيئة رقابة ملائمة ومناسبة لا يمكن أن ينتج عن باقي العناصر الأخرى رقابة داخلية بغض النظر عن الجودة المتبعة في تصميمها وتنفيذها.

حيث أكّد المعيار الأمريكي رقم (SAS 78) على ذلك واعتبرها الأساس للرقابة الداخلية ومكوناتها أما المعيار البريطاني (300) والمعيار الدولي (ISA 400) فقد أشار إلى أن بيئة الرقابة تتمثل في موقف ووعي وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة المنشأة نحو أهمية الرقابة الداخلية وتتضمن نمط الإدارة وثقافة المنشأة والقيم المشتركة بين مقوميها (السيسي، 178:2002).

وعلى ذلك يمكن تعريف بيئة الرقابة بأنها:

"التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس اتجاه الإدارة العليا والمُلاّك والمديرين بخصوص الرقابة للوحدة وأهميتها" (أرينز ولوبك، 383:2002).

وتتضمن بيئة الرقابة العناصر التالية:

أ- الاستقامة والقيم الأخلاقية:

تُعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجاً للمعايير السلوكية والأخلاقية داخل المنظمة وكيفية توصيلها والإلزام بها في الممارسة. وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة وتخفيض الإغراءات التي تدفع الأفراد لارتكاب تصرفات غير مستقيمة أو غير قانونية أو غير أخلاقية، كما تشمل توصيل المعايير السلوكية والأخلاقية للمنظمة عن طريق ميثاق للسلوك الأخلاقي أو سياسات موضوعة (الدويري، 196:2005).

ب- الالتزام بالصلاحية (الكفاءة):

تتمثل الصلاحية (الكفاءة) في المعرفة والمهارة المطلوبة من الأفراد لتنفيذ الأعمال المكلفين بها، وتشمل الصلاحية الاعتبارات التي تحددها المنشأة لمستويات الكفاءة للأعمال المحددة وكيفية ترجمة هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة الواجب توافرها (العرفي، 39:2006).

ج- مشاركة مجلس الإدارة و لجنة المراجعة:

يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بصفة مستقلة عن أعضائه ويقوم أعضاؤه بمتابعة وفحص أنشطة الإدارة، وتتطلب الشركات التي تتعامل مع هيئة سوق المال بنيويورك أن يكون لها لجنة مراجعة، وقد تم الإشارة إلى ذلك في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1987 وذلك في تقرير اللجنة القومية للغش والتلاعب في التقارير والتي يطلق عليها Treadway Commission ثم تلتها كندا في سنة 1988 في تقرير لجنة Canadian Macdonald Commission ثم انتقل ذلك إلى بريطانيا حيث أشار تقرير لجنة Cadbury Committee إلى ضرورة تكوين لجنة للمراجعة في كل شركة ساهمة تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية (Collier, 1997:70).

ولجنة المراجعة يمكن وصفها بأنها:

- هي لجنة رسمية من لجان مجلس الإدارة.
- تتشكل اللجنة من أعضاء مستقلين من مجلس الإدارة أي من أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يقومون بمهام تنفيذية بالإضافة إلى المدير المالي، ويكون للمراجع الخارجي أو من ينيبه الحق في حضور اجتماعاتها وكذلك مدير المراجعة الداخلية.
- تتحمل لجنة المراجعة مسئولية الإشراف على إعداد القوائم المالية وتطبيق المبادئ المحاسبية والمراجعة المستمرة لفعالية نظم الرقابة الداخلية وتنظيم علاقة المراجع الخارجي والداخلي بمجلس إدارة الشركة مثل اختيار المراجع الخارجي وتعيين مدير المراجعة الداخلية وتلقي التقارير من المراجع الخارجي والداخلي (Collier, 1997:78).

ويحقق وجود لجنة المراجعة العديد من الفوائد لكافة الأطراف فهي أداة مجلس الإدارة في الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، وهي ضمان لاستقلال المراجع الخارجي، كما تسهم أيضاً في حماية المراجع الداخلي من أخطار تهديد الإدارة لاستقلاله وموضوعيته. أما بالنسبة لنظم الرقابة الداخلية فإنها تحقق أيضاً العديد من الفوائد فهي تقوم بمراجعة نظم الرقابة الداخلية التي تتولى تصميمها الإدارة لإبداء الرأي في مدى كفايتها ومتابعة الالتزام بها بالإضافة إلى أن لجنة المراجعة تباشر الاختصاصات التالية المتعلقة بالرقابة الداخلية:- (Collier, 1997:78)

- التحقق من توفر بيئة جيدة للرقابة بما تتضمنه من سياسات مكتوبة، إجراءات، هيكل تنظيمي وميثاق لممارسة النشاط.
- متابعة نظم الرقابة الداخلية والتأكد من أنها تعمل بكفاءة.
- تقييم استراتيجية الإدارة لتقدير وإدارة ورقابة مخاطر الأعمال.
- تحليل مخاطر الأعمال الأساسية التي تواجه الشركة مثل مخاطر التكنولوجيا أو مخاطر السوق المحلي أو مخاطر المنافسة العالمية.
- تقييم عمل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي فيما يتعلق بتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- مراجعة وتقييم نظم تدفق المعلومات وتدفق التقارير واقتراح السبل اللازمة لإصلاح ما بها من عيوب.

وليس المقصود من وجود لجنة المراجعة أن تحل محل المراجعين، فهذه اللجنة تختص بتقييم جودة كل ما يصلها من تقارير أو معلومات سواء من المراجعة الداخلية أو الخارجية، مثل تقييم استقلال المراجع الخارجي وهي أداة رئيسية لتحقيق الحوكمة والسيطرة بكافة أطرافها (Rittenberg and Bradley, 2005:45).

ويضيف الباحث أن وجود لجنة للمراجعة بالشركة يعتبر من العناصر الهامة التي يعتمد عليها المراجع في تقييم نظم الرقابة الداخلية ومن ثم تقدير أخطار الرقابة ولهذا فإن مراجع الحسابات عليه:

- أن يتحقق من وجود لجنة للمراجعة بالشركة.
- يراجع تشكيل لجنة المراجعة والتحقق من أنها تتكون من أعضاء مجلس إدارة مستقلين، بالإضافة إلى إمكانية أن تضمام أعضاء من ذوي الخبرة من خارج الشركة.
- يتأكد المراجع من أن لجنة المراجعة تعقد اجتماعات دورية متواصلة.
- يقوم المراجع بتقييم مدى فعالية لجنة المراجعة من حيث التقارير التي تصل إليها والتقارير التي تصدرها وماهية الإجراءات التي تقوم بها لضبط وتوجيه عمليات الرقابة والسيطرة وإعداد القوائم المالية.

د- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل:

توفر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضحة للعاملين بها عن مدى أهمية الرقابة، فمثلاً إذا كانت الإدارة تخالف القوانين واللوائح فإن ذلك سينعكس على العاملين بالوحدة بإتباع نفس السلوك وبالتالي انخفاض مستوى الرقابة الداخلية المطبق، أما إذا كانت الإدارة حازمة فإن ذلك سينعكس على التزام العاملين بالوحدة بقواعد نظم الرقابة الموضوعة وزيادة فعاليتها (الدويري، 197:2005).

هـ- الهيكل التنظيمي:

يوضح الهيكل التنظيمي للوحدة خطوط السلطة والمسئولية بها، ومن خلال فهم المراجع للهيكل التنظيمي يستطيع التعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وإدراك كيف يتم تنفيذ الرقابة (العرفي، 39:2006).

و- تحديد السلطة والمسئولية:

"بالإضافة إلى الجوانب غير الرسمية للاتصال السابقة الذكر تُعَد الطرق الرسمية للتوصيل بخصوص السلطة والمسئولية والأمور المشابهة المرتبطة بالرقابة هامة أيضاً مثل: المذكرات من قبل الإدارة العليا بخصوص الرقابة وأهميتها والخطط التشغيلية والتنظيمية الرسمية...إلخ" (أرينز ولوبك، 384:2002).

ز- سياسات وممارسات الموارد البشرية:

يتمثل الجانب الأهم في الرقابة الداخلية في الأفراد، فإذا كان الأفراد في الوحدة أكفاء وأمناء وموثوق فيهم يمكن أن لا توجد عناصر الرقابة الأخرى ومع ذلك يوجد نظام جيد للرقابة الداخلية، وبالتالي قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها من قبل المراجع الخارجي وفي المقابل فإن العاملين غير الأمناء يمكن أن يخفضوا فعالية نظام الرقابة الداخلية حتى مع وجود عناصر رقابة أخرى تدعمهم (الدويري، 199:2005).

ح- المراجعة الداخلية:

يعتبر وجود إدارة للمراجعة الداخلية تعمل بفعالية وموضوعية واستقلال أحد العناصر الهامة لبيئة الرقابة التي تعتبر بدورها عنصر هام من عناصر الرقابة الداخلية، وترى دراسة (حسن عبدالحميد العطار) أن المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية يتمثل في أنها:- (نشاط تقييمي مستقل داخل التنظيم بغرض فحص الأنشطة المالية والمحاسبية وأنشطة الأعمال الأخرى لتقديم خدمات وقائية وبناءة للإدارة) فهي نوع

من الرقابة يستهدف قياس وتقييم مدى فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى، كما أنها تتعلق أساساً بالمسائل المحاسبية والمالية ولكن من المناسب أيضاً أن تتعامل مع المسائل ذات الطابع التشغيلي (العطار، 8:2006).

ورغم حداثة تلك الدراسة إلا أنها ركّزت على أهداف للمراجعة الداخلية ليست بالحديثة وهي أهداف الوقاية والأهداف البنائية، حيث أن معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) قد عرّف المراجعة الداخلية بأنها: (نشاط توكيد واستشارات مستقل وموضوعي يصمم لإضافة قيمة بالمنشأة وذلك بتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ومحدد لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة الشاملة) (كاجيجي وبيت المال، 6:2005).

وقد أكّد التعريف الأخير أن وظيفة المراجعة الداخلية الأساسية هي إضافة القيمة، والمعنى الكامن وراء عملية إضافة القيمة هو كل ما يؤدي إلى تحسين عمليات الإدارة والرقابة وإدارة المخاطر، والمراجعة الداخلية بهذا المفهوم تقدم خدمتي التوكيد والاستشارات وتقدم خدماتها لكل من الإدارة العليا ولجنة المراجعة وفي سبيل ذلك فإنها يجب أن تقوم بأداء مجموعة من الوظائف هي: (Rittenberg and Bradley, 2005:689)

- المساعدة في تحليل المخاطر.
- التحقق من إمكانية الثقة في المعلومات والاعتماد عليها.
- التحقق من فعالية نظم الرقابة الداخلية.
- المراجعة الإدارية.
- مراجعة الالتزام.
- اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب.
- تقديم الاستشارات وتدريب الأفراد على تحقيق الرقابة الذاتية.

وتشير معايير أداء المراجعة الداخلية إلى أن المراجع الداخلي الفعال يجب أن يتميز بالموضوعية والاستقلال، أما الموضوعية فهي مسئولية شخصية على المراجع الداخلي وهي تعني أن (المراجع الداخلي يجب أن يقوم بدوره بدون تحيز لأي طرف من الأطراف ذوي المصلحة في الشركة) ولكن قد يكون المراجع الداخلي راغباً في العمل بموضوعية ولكنه قد يتعرض في حالة عدم

جودة أو فساد بيئة الرقابة إلى ضغوط من الإدارة للتحيز، ومن هنا فإن خاصية استقلال المراجع الداخلي تتأثر بمدى حماية الإدارة لهذا الاستقلال، حيث يشير الاستقلال إلى المستوى التنظيمي الذي توضع فيه إدارة المراجعة الداخلية والذي يسمح لها بالفحص والمراجعة وتقديم تقاريرها بلا خوف أو أي دوافع أو مكافآت تحصل عليها من أي طرف من الأطراف ذوي المصلحة بالشركة (Rittenberg and Bradley, 2005:689).

ويرى الباحث أن بيئة الرقابة الجيدة هي التي تؤكد على الضوابط التالية لاستقلال المراجعة الداخلية:

- إبعاد المراجعون الداخليون على أي عمليات أو قرارات تنفيذية، أي لا يشترك في أداء أي أعمال تنفيذية سيقوم بمراجعتها فيما بعد.
- يقدم المراجعون الداخليون تقاريرهم إلى المدير التنفيذي لإدارة المراجعة الداخلية.
- يقدم مدير المراجعة الداخلية تقاريره إلى أعلى سلطة في الإدارة وهو عضو مجلس الإدارة التنفيذي.
- يقدم مدير المراجعة الداخلية تقاريره دورياً إلى لجنة المراجعة شاملاً تقرير عن سير العمل بإدارة المراجعة الداخلية .
- أن يكون لمدير لجنة المراجعة الكلمة الأولى والأخيرة في تعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية.
- أن تتولى لجنة المراجعة وضع تقديرات الموازنة المخصصة لإدارة المراجعة الداخلية ثم مناقشتها واعتمادها.

2-4-2 تقدير المخاطر:

يمثل تقدير (تقييم) المخاطر المكون الثاني من مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لما جاء في تقرير (COSO)، حيث يشير هذا المكون إلى أن المنشأة تواجه العديد من المخاطر سواء من مصادر داخلية أو خارجية عند سعيها لإعداد قوائم مالية تتفق مع متطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي يجب تحديدها والعمل على كيفية إدارتها وتحديد مدى تأثيرها على أهداف المنشأة، هذه المخاطر التي تتعرض لها المنشأة والتي تعرف من قبل المراجع بإسم مخاطر أعمال العميل تتمثل في (أي خطر تتعرض له الشركة

تؤدي إلى تخفيض احتمال تحقيقها لبعض أو كل أهدافها والتي يكون مصدرها العميل وتؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على المراجع) (أبوالعلا، 22:2004 ؛ الدويري، 199:2005).

ويرى (Knechel, 2001, p.132) أن هذه الأخطار تنقسم إلى:- (عبدالكريم، 22:2003-25).

1- أخطار داخلية "أخطار العمليات":

وهذه الأخطار تتكون من العناصر التالية:

أ- مخاطر القيادة:

وهي المخاطر الناشئة عن نقص كفاءة وخبرة الإدارة وعدم معرفتها بمسئوليتها بشكل جيد، وقد تنشأ أيضاً نتيجة لوجود دوافع سلبية لدى الإدارة والتي قد تؤثر على كفاءة وفعالية عمليات المنشأة.

ب- مخاطر النزاهة والشفافية:

وهي مخاطر وجود سلوك غير أخلاقي يتعلق بنزاهة وشفافية الإدارة أو العاملين بالشركة.

ج- مخاطر الإشراف الخارجي:

وهي المخاطر الناشئة عن عدم التزام الشركة وإدارتها بقيود الإشراف والتوجيه التي تفرضها جهات الإشراف في البيئة التي تعمل بها الشركة مثل قوانين العمل وقوانين حماية المستهلك وقوانين سوق الأوراق المالية والتي قد ينجم عن عدم الالتزام بها تحمل الشركة لخسائر كبيرة.

د- مخاطر التكنولوجيا:

وهي المخاطر الناشئة عن ظهور أساليب تكنولوجية حديثة تؤدي إلى تقادم أساليب التكنولوجية المستخدمة في الشركة، وقد تنشأ هذه المخاطر أيضاً بسبب فشل بحوث التطوير في الشركة للتوصل إلى النتائج المرغوبة.

هـ- مخاطر التخطيط المالي:

وتنشأ هذه المخاطر نتيجة لسوء عملية تخصيص موارد الشركة لمقابلة احتياجاتها التشغيلية، والتي تنعكس في شكل خطط وموازنات تخطيطية غير واقعية وغير دقيقة تؤدي إلى اختلالات وظيفية داخل الشركة.

و- مخاطر الموارد البشرية:

وهي المخاطر الناشئة عن عدم توافر وكفاية التأهيل والتدريب لدى الأفراد للقيام بالأعمال المكلفين بها على الوجه الأمثل، مما يؤثر على كفاية وفعالية عمليات الشركة.

والجدير بالذكر هنا أن هذه الأخطار الداخلية الست السابقة تنعكس جميعها فيما يسمى (بالأخطار التشغيلية)، والتي تؤدي إلى آثار سلبية وأخطار تتعرض لها الشركة تنعكس في شكل أخطار المعلومات والتي تتمثل في (عدم كفاية أو عدم دقة المعلومات الواردة في القوائم المالية التي يقوم المراجع بمراجعتها) والتي تنعكس على المراجع حيث قد يتعرض المراجع لخسائر نتيجة لهذه الأخطار.

2- أخطار خارجية:- نقلاً عن (عبدالكريم، 2003:22-25)

(وهي المخاطر التي تتعرض لها المنشأة من البيئة المحيطة والصناعة التي تعمل فيها).

وتشتمل العوامل البيئية على العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والتي قد تؤدي إلى تعرض المنشأة إلى تهديدات ومخاطر تؤثر على مدى سلامة قوائمها المالية ومن ثم تؤثر على المراجع، أما المخاطر التي تتعرض لها المنشأة من قبل الصناعة والنشاط الذي تعمل فيه فتتمثل في عوامل المنافسة والمنافسين وإمكانية دخول منافسين جدد والسلع البديلة للسلع التي تعمل بها المنشأة والعلاقات مع العملاء والمورّدين.

هذا وتعتبر العوامل البيئية أقل وضوحاً في تأثيرها على عمليات ونشاط الشركة من عوامل الصناعة التي تؤثر بشكل مباشر على عمليات الشركة مثل المبيعات والتسويق والبحوث والتطوير والإنتاج والمواد الخام، وبالتالي قد يكون لها تأثير على السلامة المالية للشركة ككل.

وحتى يتمكن المراجع من التعرف على هذه الأخطار يرى (Knechel, 2001, p.92) أن على المراجع قبل قبول أي عمل أن يقوم بتقييم وتقدير الآتي:

- نزاهة الإدارة.
- سمعة الشركة وصورتها العامة.

- الممارسة المحاسبية بالشركة.
- الأحوال المالية للشركة.
- ربحية الشركة.
- نوع الصناعة التي تعمل بها الشركة.

حيث إن هناك بعض الشركات تكون ذات مخاطر كبيرة مثل: شركات الاستيراد وشركات التنقيب عن المعادن الثمينة...إلخ (عبد الكريم، 23:2003).

هذا ويستخدم المراجعون العديد من الوسائل للتعرف على مدى وجود العوامل السابقة من أهمها:- الاتصال بالمراجع السابق، دراسة الرقابة الداخلية الحالية، دراسة تقرير المراجع الداخلي عن مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة.

2-4-3 أنشطة "إجراءات" الرقابة :

تتمثل أنشطة الرقابة وفقاً لما جاء في تقرير (COSO) والمعيار الأمريكي (SAS78) في (السياسات والإجراءات التي تساعد الإدارة في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة وبأن تعليماتها قد تم تنفيذها والالتزام بها) (الدويري، 199:2005).

وقد أوضح (Walker) أن الأنشطة الرقابية في أي وحدة تساعد في: (السيسي،180:2002)

- التأكد من تنفيذ كافة توجيهات الإدارة
- التأكد من تحقيق الأهداف الرقابية بالفعالية المطلوبة.
- التأكد من تقدير المخاطر وإدارتها وأخذها في الاعتبار.

ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة ومع ذلك يمكن تصنيفها إلى الفئات التالية:

1- الفصل الملائم بين الواجبات:-(أرينز ولوبك، 385:2002-386)

تتعلق هذه الأنشطة بالإجراءات التي تقوم بها الإدارة للفصل بين الواجبات المتعارضة منعاً لأي تحريف مقصود أو غير مقصود.

وتشمل هذه الأنشطة ما يلي:

أ- الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها:

يرجع السبب في منع الشخص المسئول عن حيازة الأصول من المحاسبة عنها إلى حماية المنشأة من الاختلاس.

فعندما يملك نفس الشخص مثلاً الصلاحية باستلام النقدية وتسجيل البيانات الخاصة بإيصالات النقدية والمبيعات يمكن أن يأخذ هذا الشخص النقدية من العميل ويسوي حساب العميل عن طريق عدم تسجيل المبيعات أو تسجيل مبيعات زائفة على الآجل في حساب العميل.

ب- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية عن حيازة ما يرتبط بها من أصول:

إن قيام شخص واحد بمهمة الترخيص للعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول يزيد من احتمالية تعرض المنشأة للاختلاس. فإذا قام مثلاً نفس الشخص بسداد فاتورة الشراء وكان في نفس الوقت مسئولاً عن توقيع الصك الخاص بالفاتورة يمكن أن يتفق هذا الشخص مع العميل على زيادة قيمة الفاتورة وأخذها لحسابه الخاص.

ج- الفصل بين مسئولية التشغيل ومسئولية إمساك الدفاتر:

يجب أن يتم مسك الدفاتر والسجلات الخاصة بالوحدة في إدارة مستقلة تحت رقابة مراقب النفقات، لأنه في حالة قيام كل قسم أو إدارة في الوحدة بإعداد السجلات والتقارير الخاصة بها فسيوجد احتمال لتحيز في النتائج لتحسين الأداء المسجل.

د- الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الإلكتروني للبيانات:

إذا كان ممكناً يجب الفصل بين كل من:

* محلل النظام:

وهو الشخص المسئول عن التصميم العام للنظام ووضع الأهداف العامة للنظام ككل والتصميم المحدد لتطبيقها، فيجب عدم تمكينه من المعرفة بكيفية برمجة النظام وإعداد خرائط التدفق الخاصة بالحاسب الإلكتروني، لأن ذلك قد يتيح له تصميم البرنامج لتحقيق منافع شخصية.

* المبرمج:

وهو المسئول عن تصميم خرائط التدفق الخاصة بالنظام، إعداد التعليمات الخاصة بالحاسب الإلكتروني، اختبار البرنامج، توثيق النتائج، ويجب عدم تمكينه من الوصول إلى بيانات المدخلات أو تشغيل الحاسب الإلكتروني، حيث يمكن أن يحقق منفعة شخصية من وراء ذلك نظراً لإلمامه بالبرنامج.

* مشغل الحاسب الإلكتروني:

وهو الشخص المسئول عن إدخال البيانات إلى الحاسب الإلكتروني وتشغيله، ويجب منع الشخص المشغل من المعرفة الكافية بالبرنامج حتى لا يتسنى له تعديله قبل أو أثناء التشغيل.

* أمين المكتبة:

وهو الشخص المسئول على الحفاظ على برامج الحاسب الإلكتروني وملفات العمليات المالية وباقي سجلات الحاسب الإلكتروني الهامة الأخرى، حيث يوفر أمين المكتبة الحماية الفعلية لها وإخراجها فقط إلى الأشخاص المصرّح لهم بذلك.

* مجموعة رقابة البيانات:

تقوم هذه المجموعة بوظيفة اختبار فعالية وكفاءة كافة جوانب النظام، وذلك عن طريق تطبيق مختلف صور الرقابة، جودة المدخلات، منطقية المخرجات، ونظراً لأنها تقوم بعملية تحقق داخلية فيجب أن يتوفر فيها الاستقلال.

2- الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة:- (أرينز ولوبك، 386:2002)

إذا قام أي شخص في المنظمة بالتعامل بالأصول وحيازتها فستحدث فوضى داخل المنظمة، لذلك يجب وضع رقابة جيدة بوضع تراخيص ملائمة لكل عملية مالية حيث يوجد نوعان من التراخيص تراخيص عامة ومحددة، ويقصد بالتراخيص العامة أن تضع الإدارة السياسات التي يجب اتباعها داخل المنظمة ككل ومن أمثلة ذلك قوائم الأسعار الثابتة لبيع المنتجات، حدود الائتمان للعملاء...إلخ.

أما التراخيص المحددة فتتعلق بالعمليات المالية الفردية مثل الترخيص بالعمليات المالية للمبيعات بواسطة مدير المبيعات.

3- الوثائق والسجلات الملائمة:

تقوم المستندات بوظيفة نقل المعلومات بين مجالات النشاط الخاصة بالمنظمة وفيما بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها البعض، لذلك يتعين أن تكون المستندات كافية لتوفير تأكيد معقول بأن الأصول تحت المراقبة وأن جميع العمليات مسجلة بطريقة صحيحة (حسن، 72:1999).

حيث تُعَد المستندات غير الملائمة أكثر أسباب المشاكل الكبرى في مجال الرقابة.

ويجب توافر عدد من المبادئ المناسبة التي تحكم تصميم واستخدام المستندات والسجلات، وهي:- (أرينز ولوبك، 387:2002)

* الترقيم المسبق المتتابع لتسهيل الرقابة على المستندات الضائعة والوصول إليها عند الحاجة لها.

* الإعداد في وقت حدوث العملية المالية أو بعد حدوثها بزمن قليل:

حيث أن السجلات تكون أقل قابلية للاعتماد عليها بعد مرور فترة من الزمن وتزيد فرصة وجود تحريفات بها.

* الشكل البسيط للتأكد من وضوحها لمن يتعامل معها.

* التصميم لأغراض متعددة قدر الإمكان لتخفيض عدد الأشكال.

* تنظيمها على نحو يعزز الإعداد الصحيح وذلك عن طريق توفير درجة من الفحص الداخلي للمستند أو السجل كأن يتضمن المستند تعليمات عن الشخص الذي سيوجه إليه، مساحات خالية للترخيص والموافقة، مساحات مناسبة للبيانات الرقمية...إلخ.

4- الرقابة المادية على الأصول والدفاتر:

من الضروري أن توجد رقابة داخلية مناسبة على الأصول والدفاتر، فإذا تركت الأصول والدفاتر بدون رقابة فمن الطبيعي أن تتعرض لمخاطر السرقة والضياع والإتلاف والتغيير وعندئذ سيصاب التشغيل المحاسبي بفوضى كبيرة، كما يتعين على الشركات التي تستخدم نظم الحاسب الإلكتروني على نطاق واسع أن توفر الحماية النوعية المناسبة لكل من المكونات المادية للحاسب، البرامج والملفات الإلكترونية بما يكفل إنقاذها عند تحقق ضرر اقتصادي (حسن، 72:1999).

5- الضبط المستقل للأداء:- (أرينز ولوبك، 2002:388-389)

وهي تمثل الفئة الأخيرة من أنشطة (إجراءات) الرقابة، وتُعرّف بأنها (القيام بفحص مستمر وفعال على أنشطة الرقابة الأربعة السابقة الذكر)، ويطلق على هذه العملية الضبط المستقل أو التحقق الداخلي.

وترجع أهمية وجود الضبط المستقل إلى احتمال تغير الرقابة الداخلية عبر الزمن ما لم توجد آلية للمراجعة المستمرة، حيث قد ينسى الأفراد عادة أو لا يتبعون الإجراءات الرقابية عمداً أو يصابون بملل وعدم الاكتراث ما لم يوجد شخص يقيمهم ويتابع أداءهم، هذا بالإضافة إلى احتمال وقوع الغش والتحريفات غير المتعمّدة بغض النظر عن جودة الرقابة.

ويجب أن يتوافر في الأشخاص الذين يقومون بعملية التحقق الداخلي الحياد عن الأشخاص المسئولين عن إعداد البيانات والطريقة الأقل تكلفة للقيام بذلك هو الفصل بين الواجبات على النحو السابق شرحه.

4-4-2 المعلومات والاتصالات:

يتطلب هذا المكون ضرورة وجود نظام فعال لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها سواء من داخل المنشأة من الإدارة العليا إلى الإدارات التنفيذية أوالعكس من خارج المنشأة من الإدارة العليا إلي كافة الأطراف المتعاملة مع المنشأة، فكلما زادت فعالية نظام المعلومات والاتصال قل احتمال وقوع الأخطاء والغش وزادت قدرة الإدارة في الرقابة على أنشطة المنشأة وإمكانية الاعتماد على قوائمها وتقاريرها المالية، كما أشار إلى ذلك المعيار الأمريكي (SAS 78) والذي أكّد على أن نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في التقارير المالية (الدويري، 2005:201؛ السيسي، 2002:180).

ويتكون نظام المعلومات من كافة الإجراءات والسجلات الموضوعة من قبل إدارة المنشأة لإنشاء وتسجيل ومعالجة والتقارير على العمليات المالية للوحدة مثل: (العمليات المالية للمبيعات، مردودات المبيعات، المشتريات، الحيازة.....إلخ)، بحيث يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف المراجعة الست المرتبطة بالعملية المالية وهي(الوجود،الاكتمال،الدقة،التبويب،التوقيت،الترحيل والتلخيص) (حسين، 2006: د).

أما الاتصال فيتمثل في فهم كل فـرد في المنشأة للمسئولية اتجاه الأفراد الآخرين مع ضرورة وجود اتصالات متبادلة بين الإدارة العليا والأفراد في المنشأة وبينها وبين الأطراف الخارجية، حيث يمكن أن تكون هذه الاتصالات في صورة سياسات أو مذكرات أو كتيبات ويمكن أيضاً أن تكون شفوية أو إلكترونية (حسين، 2006:هـ).

وفقاً لما سبق فإن الباحث يرى، أن نظام المعلومات والاتصال المحاسبي يتمثل في (كافة الإجراءات والسياسات التي تقوم بها إدارة الوحدة لتسجيل وتبويب وتحليل والتقرير عن العمليات المالية للوحدة وتوصيل نتائج هذه العمليات داخل وخارج المنظمة في الوقت المناسب من أجل تحقيق أهداف الوحدة).

2-4-5 المراقبة والمتابعة:

إن تصميم أنظمة الرقابة الداخلية هي مسئولية الإدارة ويجب على الإدارة متابعة أداء أنظمة الرقابة الداخلية للتأكد ما إذا كانت تعمل كما هو مصمم لها أو أنها تحتاج إلى تعديل عندما يحدث تغيرات في الظروف (العرفي، 41:2005).

ويتطلب هذا المكون وفقاً لما جاء في تقرير (COSO) بضرورة إجراء تقييم ومتابعة مستمرة لجودة أداء الرقابة الداخلية، لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها وتحديد مدى فعاليتها ومدى وجود ثغرات بها وإمكانية تعديلها في حالة تغير الظروف (الدويري، 201:2005).

ويتـم الحصول على المعلومـات المتعلقة بالتقييـم من قبـل المراجـع الخـارجي عن طريق دراسـة الرقابة الداخلية الحاليـة وتقارير المراجع الداخلـي و التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة و تقـارير الهيئات التنظيمية مثل البنوك.....إلخ (أرينز ولوبك، 389:2002).

وأخيراً وبعد أن قام الباحث في هذا الفصل بالتعرف على الطريقة التي يستطيع المراجع الخارجي من خلالها الوصول إلى فهم تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية لدى العميل، وذلك عن طريق فحص وتقييم عناصر الرقابة داخل كل مكون من المكونات الخمس لنظم الرقابة الداخلية، كما حددها تقرير لجنة المنظمات المساندة(COSO) والمعيار الدولي (ISA400)، سيكون الباحث في وضع يمكنه من التعرف على الكيفية التي يتم بها الوصول إلى تقدير مناسب لخطر الرقابة من قبل المراجع الخارجي لاكتشاف كافة التحريفات الجوهرية الناتجة عن ضعف في أنظمة

الرقابة الداخلية المطبقة، حيث أن فهم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة داخل كل مكون المكونات الخمس لنظم الرقابة الداخلية، تعتبر نقطة البداية المنطقية التي يستطيع المراجع الخارجي من خلالها الوصول إلى تقدير مناسب لخطر الرقابة.

لذلك يأتي الفصل القدم لتحقيق هذا الهدف، من خلال التعريف أولاً بأخطار المراجعة والعلاقة فيما بينها، مع التطرق لموضوع الأهمية النسبية وعلاقتها بأخطار المراجعة وأدلة الإثبات بشي من الإيجاز، وأخيرا فإن الباحث سيقوم بالتعرف على الطريقة المثلى التي يستطيع المراجع الخارجي من خلالها الوصول لتقدير مناسب لخطر الرقابة لاكتشاف التحريفات الجوهرية غير المرغوب فيها في التقرير والقوائم المالية.

الفصل الثالث

أخطار الرقابة وعلاقتها بأخطار المراجعة الأخرى وعوامل تقديرها

3-1 تقديم:

إن فعالية نظم الرقابة الداخلية تتوقف على مدى توافر وفعالية مقومات الرقابة الداخلية بشكل عام ، ولهذا فلكي يتمكن مراجع الحسابات من تقدير أخطار الرقابة يجب عليه أولاً أن يقوم بفهم ودراسة وتقييم المقومات الخمس الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية هذه المقومات ليست منفصلة ولكنها مترابطة وتؤثر في بعضها البعض كما أنها جميعاً تؤثر على مقدار ما قد يؤثر على عملية المراجعة من مخاطر مختلفة وخاصة مخاطر الرقابة حيث، إن مخاطر المراجعة بما فيها مخاطر الرقابة تتميز هي الأخرى بالتأثير والتأثر المتبادل فيما بينها.

ولهذا فإن هذا الفصل سوف يتناول التعريف بأخطار المراجعة وعلاقتها بمخاطر الرقابة ثم تحليل وتقديم العوامل والإجراءات التي يعتمد عليها المراجع عند تقدير أخطار الرقابة.

3-2 مفهوم خطر المراجعة:

يعد خطر المراجعة من أهم المفاهيم التي يجب أن يتخذ المراجع قراراً بشأنها عند التخطيط لعملية المراجعة وتقييم الأدلة اللازمة لتكوين رأي بشأن القوائم المالية محل المراجعة (الرحيلي، 303:2004).

حيث يمثل خطر المراجعة بصفة عامة عدم التأكد الذي يصاحب المراجع عند تنفيذ المراجعة وتتوقف درجته على حجم الخسائر المتوقعة نتيجة تحقق مسببات الخطر (فوده، 283:2001).

ويوضح المعيار رقم (39) لسنة 1981 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعنوان (تقنين معايير وإجراءات المراجعة) حيث ظهر لأول مرة مصطلح (مخاطر المراجعة) بأن خطر المراجعة يتمثل في (الأخطاء الجوهرية في السجلات والدفاتر المحاسبية والتي لم يتم اكتشافها من قبل المراجع) (الشناوي،2003:أ).

وكذلك تعرّض المعيار رقم (47) للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لسنة 1983 والخاص بموضوع مخاطر المراجعة بعنوان (مخاطر المراجعة والأهمية النسبية في أداء عملية المراجعة) إلى ما يسمى بالخطر النهائي في المراجعة وعرّفه على أنه (الخطر الناتج عن وجود أخطاء مادية أو جوهرية في القوائم المالية محل المراجعة ولا يتم اكتشافها حتى بعد انتهاء عملية المراجعة) (عبد الفتاح، 4:1996).

كما صدر عن لجنة معايير المراجعة الدولية المعيار الدولي للمراجعة رقم (ISA25) لسنة 1987 والمعدل في شهر يونيو 1994 بعنوان (الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة) والذي جاء فيه أن مخاطر المراجعة تكمن في إصدار المراجع رأياً غير سليم في قوائم مالية تتضمن خطأ جوهرياً حيث قد يبدي المراجع رأياً غير متحفظ في قوائم مالية تحتوي على تحريفات جوهرية (عبدالفتاح، 4:1996 ؛ أحمد، 42:1995).

أما Woolf فيرى، أن خطر المراجعة هو (احتمال أن تتضمن القوائم المالية تشويهات عادية بدون أن يتم اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية المصممة من قبل الإدارة والتي يعتمد عليها المراجعون أو بواسطة اختبارات المراجعين الفعلية للمعاملات والأرصدة(الشناوي، 20:2003).

أما الباحث فيرى، أن خطر المراجعة يكمن في إصدار المراجع لتقرير نظيف لقوائم مالية يقوم بمراجعتها تحتوي على أخطاء جوهرية (تتسم بالأهمية النسبية) أو أن يقوم المراجع بإصدار تقرير متحفظ لقوائم مالية يقوم بمراجعتها لا تحتوي على أخطاء جوهرية "تتسم بالأهمية النسبية"، مما يؤثر على قرار المستخدم الحصيف لهذه المعلومات عند قيامه بالتعامل مع المنشأة محل المراجعة.

3-3 مكونات خطر المراجعة:- (الرحيلي، 386:2004؛ الجطلاوي، 25:2004)

أوضحت النشرة رقم (47) لسنة 1983 الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعنوان (خطر المراجعة والأهمية النسبية) والمعيار الدولي رقم (ISA 400) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين أن خطر المراجعة يتكون من ثلاثة أنواع من الخطر هي:

1- الخطر الملازم (الطبيعي، الحتمي).

2- خطر الرقابة.

3- خطر عدم الاكتشاف.

3-3-1 الخطر الملازم (الطبيعي، الحتمي):

يعتبر هذا الخطر من الأخطار الهامة التي يجب على المراجع أخذها بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة، نظراً لأن هذا الخطر عادة ما يكون ملازماً

لطبيعة العنصر محل الفحص والمراجعة أو لطبيعة الوحدة الاقتصادية ولا يمكن منعه أو اكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل.

لهذا فقد اهتم العديد من الكُتّاب والمنظمات المهنية بهذا الخطر حيث عرّفه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) على أنه (قابلية رصيد أو حساب معين لحدوث خطأ جوهري إما بمفرده أو إذا جمع مع غيره من الأخطاء لأرصدة حسابات أو عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية ذات علاقة) (المليجي، 586:2002).

بينما عرّفه (الصحن ودرويش، 1998، 92) بأنه (قابلية حساب معين للظهور بقيمة غير صحيحة بافتراض أنه لا توجد سياسات وإجراءات متعلقة بالرقابة الداخلية) (الرحيلي، 387:2004).

أما (Jack) فيرى أن الخطر الملازم هو (احتمال وجود أخطاء مادية أو مخالفات يمكن أن تحدث في نظام معالجة البيانات الخاص بإعداد القوائم المالية ومجال هذه الأخطار هي طبيعة نشاط العميل والخصائص المميزة لعمليات معينة وفاعلية النظام المحاسبي لدى العميل وكفاءة المحاسبين العاملين لديه) (متولي، 69:2004).

في حين أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ترى أن الخطر الملازم (الحتمي) هو (قابلية احتواء أحد تأكيدات إدارة المنشأة على غش وأخطاء هامة بفرض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية) (الرحيلي، 387:2004).

ويتوقف حجم المخاطر الملازمة (الحتمية) على عدد من العوامل هي:

- طبيعة الرصيد أو نوع معين من العمليات، حيث إن الخطر الملازم يكون أكبر للأرصدة والعمليات الأكثر عرضة للأخطاء المقصودة وغير المقصودة فالأخطار المتعلقة بعنصر كالنقدية تكون أكبر بكثير من تلك المتعلقة بالأصول طويلة الأجل (عبدالفتاح، 21:1996).
- هناك بعض العوامل الخارجية التي قد تؤثر على هذا الخطر مثل التطورات التكنولوجية السريعة وتأثيرها على تقادم منتج معين مما يجعل المخزون أكثر عرضة للمغالاة في تقييمه (عبد الفتاح، 21:1996).
- عوامل أخرى والمتعلقة بالمركز المالي كعدم كفاية رأس المال العامل المستثمر في التشغيل (عبد الفتاح، 21:1996).

- زيادة معدل دوران العاملين في القسم المالي، حيث ن تغيير الموظفين في القسم المالي باستمرار قد يؤدي إلى حدوث أخطاء خصوصاً إذ لم يكن لديهم المعرفة والخبرة الكافية وهذا بدوره يؤدي إلى ارتفاع الخطر الملازم(عيسى، 1996:69).
- التوقيت الزمني الذي يتم فيه تقدير الخطر الملازم فكلما اقترب مثلاً تاريخ إعداد الميزانية كلما زاد معدل الخطر الملازم (عيسى، 1996:70).
- طبيعة عمل المنشأة محل المراجعة، فالمخزون مثلاً في شركات الأدوية والمقاولات والمصانع يكون أكثر عرضة للسرقة والتلاعب من المخزون في شركات الخدمات وكذلك فإن الشركات التي تعمل في مجال اكتشاف المعادن الثمينة قد تدفع القائمين عليها إلى التلاعب والسرقة (المليجي، 2002:586).

وأخيراً فإن الباحث يرى ضرورة أن يتم تقدير الخطر الملازم (الحتمي) بواسطة مراجعين على درجة عالية من الخبرة والكفاءة، نظراً لأن هذا الخطر يتوقف على طبيعة العنصر والشركة محل المراجعة ولا يمكن منعه أو اكتشافه بواسطة نظم الرقابة الداخلية المطبقة.

3-3-2 خطر الرقابة:

حتى يتمكن المراجع من الوصول إلى تقدير جيد وفعال لخطر الرقابة يجب عليه أولاً التوصل إلى إلمام وفهم كافي لنظام الرقابة الداخلية لدى العميل، وذلك عن طريق فهم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة داخل كل مكون من المكونات الخمس لنظم الرقابة الداخلية، حيث أن هذه الخطر ينشأ أساساً بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل وهذا ما أشار إليه المعيار رقم (47) لسنة 1983 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والذي أوضح أن خطر الرقابة هو (الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات ويكون جوهرياً إما بمفرده أو إذا تم جمعه مع خطأ رصيد أو عملية أخرى ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة) (الرحيلي، 2004:387-388)، وهو نفس ما أكّد عليه المعيار الدولي رقم (ISA 400) حيث يرى أيضاً أن خطر الرقابة هو (الخطر الناتج عن حدوث خطأ في رصيد معين أو نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهرياً بمفرده أو إذا تم جمعه مع رصيد أو عملية أخرى ولا يمكن اكتشافه بواسطة نظم الرقابة الداخلية المطبقة)

(الجطلاوي، 26:2004). وهذا ما أكّدت عليه أيضاً (ليلى أمين مرسي) حيث عرّفت خطر الرقابة بأنه (احتمال وجود أخطاء جوهرية لم تستطع إجراءات الرقابة الداخلية اكتشافها أو منعها) (مرسي، 152:2001). وكذلك (صادق حامد مصطفى) حيث أوضح أن خطر الرقابة هو (احتمال عدم اكتشاف أو منع الأخطاء المادية أو الأمور الشاذة بواسطة نظم الرقابة الداخلية) (مصطفى، 133:1994).

ويرى الباحث أن هذا الاتفاق التام من قبل كافة الباحثين والمنظمات المهنية على أن خطر الرقابة ناتج عن ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، يرجع بصفة أساسية إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية لا يمكن أن ينظر إليها على أنها فعالة بشكل تام بغض النظر على الجودة المتبعة في تصميمها وتنفيذها، وذلك بسبب وجود القيود الطبيعية والمتمثلة في العنصر البشري لأنه حتى مع أفضل برامج الرقابة الداخلية فاعليةً يمكن للأفراد غير الأمناء والأكفاء أن يخفضوا مستوى النظام إلى أضعف حد ممكن في حين أن الأفراد الأمناء والأكفاء والموثوق فيهم قد ينتج عنهم قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها من قبل المراجع بالرغم من عدم وجود أنظمة رقابة داخلية تدعمهم لذلك فإن خطر الرقابة دائماً ما يتم تقديره بقيمة أكبر من الصفر من قبل المراجع الخارجي.

وهذا ما أكّدت عليه النشرة رقم (1) لسنة 1972 الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) حيث طالبت النشرة المراجع بعدم الاعتماد الكامل على نظم الرقابة الداخلية مهما بلغت جودتها وكفاءتها وما يترتب على ذلك من عدم استخدام أية إجراءات أخرى للمراجعة (خليل، 74:1993).

3-3-3 خطر الاكتشاف المخطط:

يرتبط خطر الاكتشاف المخطط بمدى فعالية إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراجع لاكتشاف الأخطاء أو بأسلوب تطبيقها.

وقد عرّفه معهد المحاسبين الأمريكي (AICPA) بأنه (خطر عدم قدرة المراجع من خلال إجراءات المراجعة التي يقوم بها على اكتشاف خطأ في رصيد حساب ما أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهرياً إما بمفرده أو إذا جمع مع أخطاء في أرصدة حسابات أخرى أو أنواع أخرى من العمليات) (الشناوي، 30:2003 ؛ فوده، 2:2001).

وعرّفته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأنه (مخاطر ألا يكتشف المراجع وجود غش وأخطاء هامة في أحد التأكيدات) حيث ينشأ هذا الخطر نتيجة حالة عدم التأكد (الشك) التي يعمل المراجع في ظلها نتيجة لعدم قيامه بفحص شامل لجميع العمليات، وحتى في حالة قيامه بعملية مراجعة شاملة قد ينشأ هذا الخطر نتيجة لحالة عدم التأكد المصاحبة لاستخدام المراجع لإجراءات مراجعة غير ملائمة أو عدم تطبيقها بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج الفحص (الرحيلي، 389:2004).

أما (الصحن ودرويش) فقد عرّفه بأنه (الخطر الناتج عن عدم إمكانية اكتشاف المراجع للأخطاء المادية الناتجة من عدم الإظهار الصحيح للقيم في القوائم المالية) (الرحيلي، 388:2004).

أما (صادق حامد مصطفى) فقد عرّفه بأنه (خطر عدم اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء المادية والأمور الشاذة كالتلاعب والغش بالقوائم المالية والتي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظم الرقابة الداخلية بواسطة اختبارات المراجعة الأساسية "مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة والفحص التحليلي") (مصطفى، 326:1997).

هذا وينتج خطر الاكتشاف نتيجة لأحد الأسباب التالية أو لمزيج منها: (عيسى، 73:1996)

- استخدام المراجع لأسلوب الفحص الاختباري.
- قيام المراجع باختيار إجراءات مراجعة غير ملائمة.
- قيام المراجع بتطبيق إجراءات المراجعة بطريقة غير سليمة.
- تفسير المراجع الخاطئ لنتائج إجراءات المراجعة.

ويقسم خطر الاكتشاف عادة إلى عنصرين هما:- (قو يدر، 41:2007)

1- خطر الاكتشاف الخاص بالفحص التحليلي (مخاطر المراجعة التحليلية):
وهو (الخطر الناتج عن فشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لم يتم منعها أو اكتشافها بواسطة إجراءات الرقابة الداخلية).

2- خطر الاكتشاف الخاص باختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة (مخاطر المراجعة التفصيلية):

(وهو الخطر المتعلق بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يكتشف عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة).

ومما تجدر الإشارة إليها هنا:- (أرينز ولوبك، 334:2002)

- أن قيمة خطر الاكتشاف المخطط تتوقف على العناصر الثلاثة الأخرى في نموذج خطر المراجعة المشار إليه في النشرة رقم (39) من معايير المراجعة الخاصة بالمعاينة في المراجعة والنشرة رقم (47) عن الأهمية النسبية والخطر، وهي خطر المراجعة الممكن قبوله ويرمز له بالرمز (خ م ق) وخطر الرقابة ويرمز له بالرمز (خ ط) والخطر الملازم (الحتمي، الطبيعي) ويرمز له بالرمز (خ ط).

$$\text{خ ك} = \frac{\text{خ م ق}}{\text{خ ط} \times \text{خ ر}}$$

حيث يمكن تغيير قيمة هذا الخطر فقط في حالة قيام المراجع بتغيير أحد العوامل الثلاثة الأخرى في النموذج.

- يحدد هذا الخطر حجم الأدلة الأساسية التي يخطط المراجع لجمعها عند قيامه بعملية المراجعة، حيث يتناسب حجم الأدلة عكسياً مع حجم خطر الاكتشاف المخطط. فمثلاً:- إذا كان خطر الاكتشاف المخطط لدائرة الإيرادات والتحصيل 10% فيجب على المراجع أن يخطط لجمع أدلة المراجعة حتى ينخفض احتمال فشله في التعرف على الأخطاء الجوهرية التي تتسم بالأهمية النسبية في هذه الدائرة إلى 10% أي بنسبة تأكد 90%.

4-3 العلاقة بين مكونات (عناصر) خطر المراجعة :- (فودة، 294:2001)

يمكن للمراجع تحديد المستوى المقبول من خطر المراجعة (خطر المراجعة الممكن قبوله) والذي يمثل (مقياساً لمدى قبول المراجع لوجود تحريفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد انتهاء المراجعة وإصدار تقرير نظيف) من خلال تفاعل العلاقات بين عناصره الثلاثة.

$$\text{خ م ق} = \text{خ ك} \times \text{خ ط} \times \text{خ ر}$$

ويختلف الخطر الملازم وخطر الرقابة عن خطر الاكتشاف حيث يرتبط الخطر الملازم وخطر الرقابة بطبيعة وبيئة عمل العميل وطبيعة أرصدة الحسابات أو أنواع العمليات بغض النظر عن تنفيذ عملية المراجعة، ورغم أن المراجع لا يستطيع التحكم في كلاً من الخطر الملازم وخطر الرقابة، إلا أنه يستطيع تقييمها وبالتالي تصميم إجراءات المراجعة بحيث ينتج عنها مستوى مقبول من خطر الاكتشاف، أي أن هذا الخطر تتوقف قيمته على قيمة العناصر الثلاثة الأخرى في نموذج خطر المراجعة، حيث توجد علاقة عكسية بين كل من خطر الرقابة والخطر الملازم مع خطر الاكتشاف فكلما انخفض المستوى المقدر لخطر الرقابة والخطر الملازم كلما زاد مستوى خطر الاكتشاف (أي زيادة قدرة المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية غير المرغوب فيها في القوائم المالية) وبالتالي انخفاض عدد أدلة المراجعة، كما توجد علاقة طردية بين أدلة المراجعة وكل من الخطر الملازم وخطر الرقابة فكلما ارتفع المستوى المقدر للخطر الملازم وخطر الرقابة كلما زادت أدلة المراجعة والعكس صحيح.

5-3 الأهمية النسبية[1]:

أكّد معيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS 47) والمعدل بالمعيار رقم (SAS 82) على دراسة مخاطر المراجعة والأهمية النسبية معاً عند تخطيط وتقويم نتائج عملية المراجعة حيث نصّ المعيار على ضرورة قيام المراجع بدراسة الأهمية النسبية عند:

- تخطيط عملية المراجعة.
- تقويم ما إذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وفقاً للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ويرتبط استخدام مفهوم الأهمية النسبية بمدى تأثير الأخطاء والمخالفات على قرارات مستخدمي التقارير والقوائم المالية.

---

[1] نقلاً عن شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، اسم المقال: مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، عنوان الموقع: http://www.Socpa.org.Sa/AU/Au10/au1004.htm
تاريخ الزيارة: 2007/11/21 .

فالمعلومات تكون ذات أهمية نسبية إذا كان عدم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية قد يؤدي إلى تغيير أحكام متخذي القرارات أو التأثير فيها.

وهو ما أكّد عليه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي Financial Accounting Standards Board (FASB) حيث يرى أن الأهمية النسبية عبارة عن (قيمة السهو أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة التي يمكن أن تغير أو تؤثر في حكم الشخص المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات نتيجة لهذا السهو أو التحريف).

كما أكّدت على ذلك أيضاً الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والتي ترى أن البند يكون ذا أهمية نسبية (إذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الإفصاح عنه أو سوء عرضه أو حذفه أو تشويهه إلى نقص المعلومات المعروضة في القوائم المالية، مما يؤدي إلى تضليل القارئ المدرك عند اتخاذ قرار يعتمد على تلك المعلومات).

أمّا معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز Institute of Chartered Accountants England and Wales (ICAEW) فيرى أن الأهمية النسبية تتمثل في (البند الذي إذا لم يتم إظهاره أو إذا حُرّف أو حُذف من المحتمل أن يُخل ذلك بالصورة التي تعطيها الحسابات أو القوائم المالية محل الاعتبار).

مما سبق لاحظ الباحث أن الأهمية النسبية ما هي إلا مفهوم نسبي يعتمد بشكل كبير على تقديرات المراجع وخبرته المهنية، ويتوقف مستواها على مدى وجود أخطاء أو تحريفات جوهرية في المعلومات المحاسبية لم يستطع المراجع اكتشافها في الوقت المناسب، مما قد تؤدي إلى تعرضه إلى خسائر كبيرة، ولكي يتمكن المراجع من اكتشاف هذه الأخطاء أو التحريفات في الوقت المناسب فإنه يقوم بتخطيط أكبر لعملية جمع الأدلة الملائمة والمناسبة، هذا يعني وجود ارتباط قوي ومباشر بين الأهمية النسبية والأخطار وأدلة المراجعة، فكلما كان التحريف في المعلومات المحاسبية ينتج عنه تعرض المراجع لخسائر (مخاطر) كبيرة كلما اتسم بالأهمية النسبية وكلما قام المراجع بجمع عدد أكبر من أدلة المراجعة الملائمة و المناسبة للوصول إلى تأكيد مناسب للتعرف على هذه الأخطار والعكس صحيح إذا لم ينتج عن هذا التحريف خسائر كبيرة بالنسبة للمراجع.

3-5-1 تقدير الأهمية النسبية[1]:

حتى يتمكن المراجع من تقدير ما إذا كان الخطأ أو التحريف في بند من بنود القوائم المالية يتسم بالأهمية النسبية لا بد من مقارنته بمقدار أساس ملائم، وقد تم تحديد المقادير الأساسية التي يتعين على المراجع استخدامها كما يلي:

أ- مقارنة كل بند أو جزء من بنود أو أجزاء قائمة الدخل بقيمة صافي الدخل للسنة الجارية أو بمتوسط صافي الدخل للسنوات الخمس الماضية بما فيها السنة الجارية أيهما أكثر ملاءمة لقياس صافي الدخل، على أن يؤخذ في الإعتبار اتجاه نتائج الأعمال خلال تلك الفترة.

ب- مقارنة كل بند أو مجموعة من بنود أو مجموعات قائمة المركز المالي بإحدى القيمتين الآتيتين أيهما أقل:

- إجمالي حقوق أصحاب رأس المال (صافي الأصول).
- إجمالي المجموعة التي يقع فيها البند مثل مقارنة النقدية بإجمالي الأصول المتداولة.

وعند مقارنة أحد بنود أو مجموعات قائمة المركز المالي بالقيم الأساسية المشار إليها سابقاً يجب الأخذ بأكثر الخيارين تشدداً أو إقناعاً.

ج- مقارنة بنود أو أجزاء قائمة التدفق النقدي بإحدى القيمتين الآتيتين أيهما أقل:

- صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.
- مقدار النقدية وما في حكمها في نهاية المدة.

ولكن هناك بعض الإرشادات التي ينبغي على المراجع تباعها عند تحديد الأهمية النسبية لقيمة بند أو جزء أو مجموعة معينة وهي:

- تُعد القيمة ذات أهمية نسبية إذا كانت تعادل أو تزيد عن 10% من قيمة الأساس الملائم إلا إذا كان هناك دليل على عكس ذلك.

---

[1] نقلاً عن شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، اسم المقال: نماذج تقدير الأهمية النسبية، عنوان الموقع:
http://www.Socpa.org.Sa/AU/Au10/au/1004.htm.
تاريخ الزيارة: 2007/11/21 .

- لا تُعدّ القيمة ذات أهمية نسبية إذا كانت تعادل أو تقل عن 5% من قيمة الأساس الملائم إلا إذا كان هناك دليل على عكس ذلك.
- إذا كانت القيمة تقع بين 5% إلى 10% من قيمة الأساس الملائم فإن الأهمية النسبية تصبح خاضعة للتقدير المهني للمراجع في ضوء الظروف القائمة.

ويشير المعيار إلى أنه على الرغم من أن هذه الإرشادات اجتهادية بحكم طبيعتها إلا أن تطبيقها يساعد على التقليل من الاختلافات الكبيرة في الاجتهادات التي تتعلق بتقدير الأهمية النسبية.

6-3 العلاقة بين مكونات (عناصر) خطر المراجعة والأهمية النسبية وأدلة الإثبات:

تُعد الأهمية النسبية أحد العوامل التي تؤثر على حكم المراجع المتعلق بمدى وجود أخطار في المعلومات المحاسبية وبمدى كفاية أدلة الإثبات.

فكلما كانت نسبة التحريف في المعلومات المحاسبية كبيرة بالنسبة للمجموعة التي ينتمي إليها كلما اتسم هذا التحريف بالأهمية النسبية وبالتالي قيام المراجع بجمع عدد أكبر من أدلة المراجعة.

وعلى سبيل المثال: إذا كانت نسبة صافي الدخل إلى الإيرادات 20% (تتسم بالأهمية النسبية) فإن المراجع يقوم بتقدير منخفض لخطر المراجعة الممكن قبوله مما يعني زيادة قيمة كل من خطر الرقابة والخطر الملازم وبالتالي زيادة عدد أدلة المراجعة والذي حتماً سيؤدي إلى انخفاض مستوى خطر الاكتشاف المخطط .

أما إذا كانت نسبة التحريف في المعلومات المحاسبية صغيرة بالنسبة للمجموعة التي ينتمي إليها (لا تتسم بالأهمية النسبية) فإن المراجع يقوم بجمع عدد قليل من أدلة المراجعة.

فمثلاً: إذا كانت نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول تمثل 5% (لا تتسم بالأهمية النسبية) فإن المراجع يقوم بتقدير مرتفع لخطر المراجعة الممكن قبوله، مما يعني انخفاض قيمة كل من خطر الرقابة والخطر الملازم وبالتالي انخفاض عدد أدلة المراجعة المخططة والذي يؤدي بدوره إلى ارتفاع مستوى خطر الاكتشاف المخطط .

هـذا ويمكن توضيـح العـلاقة بـين عناصـر خطـر المراجعـة والأهميـة النسبيـة وأدلـة الإثبـات بصـورة مختصـرة من خـلال الجـدول التـالـي:(Arens and Loebbeck, 1997:266)

الجدول رقم (1) العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأدلة الإثبات

الحالة	خطر المراجعة الممكن قبوله	الخطر الملازم	خطر الرقابة	خطر عدم الاكتشاف	أدلة المراجعة المخططة
1	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	منخفض
2	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	متوسط
3	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	مرتفع
4	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط
5	مرتفع	منخفض	متوسط	متوسط	متوسط

7-3 تقدير أخطار الرقابة:

حتى يتمكن المراجع من تقدير خطر الرقابة وفقاً للمستوى المطلوب لاكتشاف كافة التحريفات الجوهرية والتي لم تستطع نظم الرقابة الداخلية لدى العميل اكتشافها في الوقت المناسب أو تصحيحها في حالة وقوعها فإنه يقوم بإتباع الخطوات التالية:

أولاً: دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية:

وذلك عن طريق دراسة وتقييم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة داخل كل مكون من المكونات الخمس للرقابة الداخلية والتي تم التطرق إليها في الفصل الأول من هذه الدراسة والتي تُعدّ الخطوة الأولى التي يقوم بها المراجع عند قيامه بتقدير خطر الرقابة وذلك للأسباب التالية:

أ- تحديد مدى إمكانية المراجعة:

(محمد وآخرون، 338:2006 ؛ أرينز ولوبك، 384:2002)

فالمراجع يجب أن يحصل على المعلومات اللازمة لفهم نظم الرقابة الداخليـة والبيئة التي يعمل ويطبق فيها ولا سيما المعلومات الخاصة بأمانـة ونزاهـة الإدارة، حيث أن افتقار الإدارة للأمانة والنزاهة كأن تقوم الإدارة مثلاً بإعطاء تصور خـاطئ عن النقدية، المدينين،....الخ يؤدي إلى اعتماد المراجع على أدلة لا يجب الاعتمـاد

عليها وبالتالي إعطاء تصور خاطئ عن القوائم المالية محل المراجعة، كذلك فإن عدم كفاية وملاءمة الدفاتر المحاسبية من شأنها أن تعيق إمكانية المراجعة من قبل المراجع، حيث تعتبر الدفاتر المحاسبية مصدراً مباشراً لأدلة المراجعة الخاصة بمعظم أهداف المراجعة فإذا كانت الدفاتر المحاسبية تتسم بالقصور فقد لا تتوفر أدلة المراجعة الضرورية، فمثلاً إذا كان العميل لا يحتفظ بالنسخة الثانية لفواتير البيع والشراء وإيصالات الاستلام والتسليم للمخزن لن يكون ممكناً في هذه الحالة بالنسبة للمراجع القيام بعملية المراجعة.

ب- تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة:

إن دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية يسمح للمراجع بتحديد نواحي القصور في إجراءات وأساليب الرقابة الداخلية الضرورية، وبالتالي تحديد أنواع الأخطاء والتحريفات المحتملة والتي قد تؤثر على القوائم المالية وتحديد أهم الحسابات والتأكيدات التي يمكن أن تتعرض لهذه الأخطاء والتحريفات وبالتالي تركيز المراجع عليها بأن يقوم بتقدير خطر الرقابة لها عند مستوى مرتفع ويوجه لها اهتمامه ويوسع الاختبارات الأساسية اللازمة لتجميع الأدلة التي تمكنه من الحكم على ما إذا كانت هذه التحريفات قد وقعت أم لا (محمد وآخرون، 2006:338-339).

ويعتبر فهم المراجع للتحريفات الجوهرية المحتملة في القوائم المالية من الأمور الهامة عند تفهم وتقييم نظم الرقابة الداخلية، حيث تنتج هذه التحريفات الجوهرية عادة من ممارسات محاسبية خاطئة وأغلب هذه الممارسات الخاطئة تكون متعمدة من جانب الإدارة، كما أنها تنتج من انتهاك نظم الرقابة الداخلية والتي تتمثل في تدخل الإدارة العليا غير المحاسبية في بعض الممارسات المحاسبية تحقيقاً لمنفعة الإدارة (محمد وآخرون، 2006:338-339).

ومن الأمثلة على هذه الممارسات المحاسبية الخاطئة:- (حماد، 2004:371)

1- ممارسات خاطئة في الإيرادات:

- التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات.
- تسجيل إيرادات وهمية.
- تقديم أموال من الشركة للغير لشراء منتجاتها.
- تسجيل الإيرادات بأزيد من قيمتها.

2- الممارسات الخاطئة في المصروفات:

- رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة.
- المغالاة في تقييم مخزون آخر الفترة.
- التلاعب في تكوين واستخدام المخصصات.
- تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة.

3- الممارسات الخاطئة بعمليات الاندماج:

- التلاعب في تقييم أصول الشركة المندمجة.
- التلاعب في مخصصات الاندماج.
- تطبيق طريقة خاطئة للمحاسبة عن عملية الاندماج.
- دمج نتائج الأعمال بالقوائم المالية مثل تاريخ الاندماج الفعلي.

ج- تقدير خطر الاكتشاف المخطط : (محمد وآخرون، 2006:340-341)

بناء على فهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية وما إذا كان هذا النظام يحتوي على السياسات والإجراءات الرقابية اللازمة لمنع حدوث الأخطاء والتحريفات الجوهرية أو كشفها في حالة حدوثها وتصحيحها وما إذا كانت هذه السياسات والإجراءات مطبقة بالفعل يستطيع المراجع تقدير خطر الرقابة الذي يؤثر بدوره في خطر الاكتشاف المخطط. حيث إن:

$$\text{خطر الاكتشاف المخطط} = \frac{\text{خطر المراجعة الممكن قبوله}}{\text{الخطر الملازم} \times \text{خطر الرقابة}}$$

وبالتالي يستطيع المراجع تقدير خطر الاكتشاف الملائم لجعل التحريفات الجوهرية غير المرغوب فيها عند أدنى مستوى مقبول، فكلما انخفض خطر الرقابة زاد خطر الاكتشاف (أي زادت قدرة المراجع على كشف التحريفات الجوهرية غير المرغوب فيها في القوائم المالية وبالتالي انخفاض عدد الأدلة المخططة).

د- تصميم إجراءات مراجعة العمليات: (محمد وآخرون، 2006:341)

بناءً على تقدير المراجع لمخاطر الاكتشاف يستطيع أن يحدد ويصمم الاختبارات الفعالة لفحص الحسابات وتشمل هذه الاختبارات:- اختبارات

تفاصيل العمليات والأرصدة كاختبار القيمة النقدية الصحيحة لكل من العمليات والأرصدة وأيضاً الإجراءات التحليلية وتُعرف هذه الاختبارات بإجراءات مراجعة العمليات Substantive Tests.

ثانياً: وضع تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة:

(محمد وآخرون، 341:2006 ؛ أرينز ولوبك، 395:2002)

بعد أن يحصل المراجع على المعلومات والأدلة الضرورية عن مدى سلامة تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية، يقوم بالتعرف على اتجاه الإدارة بالنسبة للرقابة (بيئة الرقابة) فإذا كانت الإدارة ترى عدم أهمية الرقابة للوحدة سيكون من المشكوك فيه أن يعتمد المراجع على الإجراءات التفصيلية للرقابة وأفضل ما يمكن أن يقوم به المراجع في مثل هذه الحالات أن يفترض أن خطر الرقابة يمثل الحد الأقصى (مرتفع أو يساوي الواحد الصحيح)، أما إذا كانت الإدارة ترى أن الرقابة مهمة للوحدة وتوليها العناية الكافية فسيستجيب المراجع لذلك ويقوم بمتابعة وفحص السياسات والإجراءات الرقابية المكونة لبيئة الرقابة وكذلك للمكونات الأربعة الأخرى للرقابة الداخلية، ومن ثم يقوم بإجراء تقدير مبدئي لمخاطر الرقابة لكل هدف مراجعة مرتبط بالعمليات المالية في كل نوع من العمليات المالية الرئيسية أو دورات العمليات الرئيسية التالية (دورة الإيرادات، دورة المشتريات، دورة الإنتاج، دورة الأجور والمرتبات، دورة التمويل).

ويتم تقدير مخاطر الرقابة لكل هدف من الأهداف التالية بالنسبة لكل دورة من الدورات الرئيسية السابقة:

- الشرعية:- أي عدم إدراج عمليات غير حقيقية (وهمية).
- التصريح بإجراء العمليات:- أي أن تكون العمليات معتمدة من الجهات المختصة لمنع أي غش أو تلاعب.
- الاكتمال:- أي تسجيل كل العمليات التي حدثت خلال الفترة .
- سلامة التقييم:- أي تقييم كافة الأصول والعمليات بالقيمة الصحيحة لها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الدقة الحسابية والتوقيت السليم للتسجيل:- أي أن يتم تسجيل العمليات في الوقت الملائم لمنع أي تلاعب أو غش وكذلك ترحيلها وتلخيصها بطريقة ملائمة.

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن: كيف يستطيع المراجع تقدير مخاطر الرقابة لكل عملية من العمليات (الدورات) المالية الرئيسية السابقة.

الإجابة على هذا السؤال تكمن في اتباع المراجع للخطوات التالية:

1- تحديد أهداف المراجعة المراد تقدير مخاطر الرقابة لها وذلك باستخدام الأهداف السابق ذكرها لكل دورة من الدورات المالية الرئيسية.

2- تحديد السياسات والإجراءات التي يرى المراجع أهمية وجودها لتحقيق كل هدف من الأهداف السابقة والتحقق مما إذا كانت موجودة أم لا.

3- تحديد وتقييم نقاط الضعف الموجودة في إجراءات الرقابة المطبقة ويمكن استخدام طريقة الخطوات الأربعة لتحديد نواحي القصور الجوهرية كما يلي:

- تحديد إجراءات الرقابة الموجودة فعلاً وذلك لأن سبب وجود الأخطاء الجوهرية هو عدم وجود إجراءات الرقابة الملائمة.
- تحديد إجراءات الرقابة الرئيسية غير الموجودة وذلك عن طريق استخدام الاستبيان أو خرائط التدفق أو التقرير الوصفي والتي يستطيع المراجع عن طريقها تحديد العمليات التي يمكن أن يحدث بها أخطاء ومن ثم تقدير خطر الرقابة لها عند مستوى مرتفع أو متوسط.
- تحديد الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث بسبب غياب إجراءات الرقابة الملائمة.
- تحديد الإجراءات الرقابية المعوضة ويقصد بها تلك الإجراءات الرقابية الخاصة بعمليات معينة، والتي من شأنها أن تلغي نواحي القصور والضعف في عملية أو عمليات معينة أخرى.

كما قد يستخدم العديد من المراجعين مصفوفة خطر الرقابة عند قيامهم بتقدير خطر الرقابة، وذلك لأن معظم أنواع الرقابة قد تؤثر في أكثر من هدف يرتبط بالعمليات المالية وأيضاً يؤثر العديد من أنواع الرقابة في هدف محدد للمراجعة للعمليات المالية.

وعند إعداد مصفوفة خطر الرقابة يتم وضع أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية كعناوين للأعمدة بينما توضع إجراءات الرقابة كعناوين للصفوف وعند وجود نقطة ضعف جوهرية يتم وضعها كعنوان للصف تحت عمود الهدف

وبذلك تبين خلايا المصفوفة مدى تحقيق إجراءات الرقابة للأهداف وكيف أن نقاط الضعف تؤثر على الهدف.

والجدير بالذكر أن هناك اعتباريين أساسيين يجب أن يأخذهما المراجع في الاعتبار عند التقدير المبدئي لخطر الرقابة:

- لا يجب أن يحدد المراجع التقدير المبدئي في شكل رسمي أو تفصيلي، حيث أن المراجع غالباً ما يفترض أن خطر الرقابة يساوي الحد الأقصى في الشركات الصغيرة بغض النظر عن إجراءات الرقابة المطبقة، حيث يرى المراجع أن ذلك يعد أمراً اقتصادياً أفضل لإجراء مراجعة أكثر عمقاً لأرصدة القوائم المالية.
- لا يجب أن يقوم المراجع بتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض حتى في حالة اعتقاده بذلك ما لم توجد أدلة تدعم ذلك التخفيض، وعلى سبيل المثال بفرض أن المراجع يرى أن خطر الرقابة للمبيعات التي لم تحدث منخفض ولكنه جمع عدد محدود من الأدلة التي تدعم الرقابة بشأن هدف المراجعة المرتبط بوجود العمليات المالية، فيجب أن يكون تقدير خطر الرقابة للمبيعات التي لم تحدث متوسطاً أو مرتفعاً ويمكن أن يكون منخفضاً فقط في حالة التوصل إلى أدلة إضافية لتدعيم الرقابة.

ثالثاً: إعادة النظر في التقدير المبدئي لمخاطر الرقابة:

(أرينز ولويك، 396:2002 ؛ حماد، 106:2004-109)

عندما يعتقد المراجع أن خطر الرقابة الفعلي قد يكون أقل بشكل كبير من التقدير المبدئي، يمكن أن يقرر تدعيم خطر الرقابة المقدر على نحو منخفض وذلك عن طريق القيام بدراسة وفحص بعض إجراءات الرقابة الإضافية واختبار مدى الالتزام بها وفعاليتها خلال معظم فترات المراجعة للحصول على أدلة إضافية تدعم فكرة تخفيض مستوى مخاطر الرقابة.

ويعتمد إجراء اختبارات الرقابة على مدى إدراك المراجع لفاعلية نظم الرقابة الداخلية وفاعلية تكلفة الاختبارات فمثلاً:- قد يقرر المراجع عدم إجراء اختبارات الرقابة وذلك لأن نظم الرقابة الداخلية تم تصميمها وتنفيذها بشكل جيد من قبل الإدارة والذي أوضح وجود ضعف في تسوية حسابات البنوك خلال السنة وأنها لم تسوى بشكل جيد أو قد تكون تكلفة إجراء اختبارات الرقابة تفوق الوفر في التكلفة المقترن

بتخفيض الاختبارات الأساسية. حيث قد يكون قيام المراجع بإجراء مراجعة أكثر فعالية على الأصول المضافة خلال السنة من خلال فحص الأصول وتوثيق المستندات الأساسية الخاصة بها (الاختبارات الأساسية) أقل تكلفة من اختبار سياسات وإجراءات الرقابة التي تغطي هذه الأصول وهو ما ينطبق فعلاً على معظم منشآت الأعمال صغيرة الحجم حيث غالباً ما يتبع المراجعون مداخل مراجعة أساسية أولية أكثر عمقاً بدلاً من إجراء اختبارات الرقابة. وبالتالي يتم تقدير خطر الرقابة عند الحد الأقصى 100% بغض النظر عن جودة الرقابة المتبعة، حيث أن الفحص الفعلي لبنود العمليات والأرصدة بنسبة 100% والقيام بالإجراءات التحليلية اللازمة غالباً ما يكون أقل تكلفة من إجراء اختبارات الرقابة لغرض تخفيض اختبارات إجراءات مراجعة العمليات.

وتتخذ اختبارات الرقابة أشكال متعددة هي:

1- إعادة المعالجة:

وهي مجموعة من الإجراءات مصممة من قبل المراجع لصفقات افتراضية للتأكد من صحة وسلامة إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالصفقات الحقيقية.

وتشمل هذه الإجراءات اختبار مدى قدرة نظام الرقابة المتبع على اكتشاف التحريفات الجوهرية وتصحيحها في الوقت المناسب في حالة حدوثها.

فمثلاً:- قد يقوم المراجع بعمل صفقة بيع افتراضية، تتضمن مثلاً أسعار بيع غير صحيحة، فواتير مبيعات بدون أوامر شحن، عملاء جدد بدون حدود ائتمانية وعن طريق إدخال هذه الصفقة بنظام العميل سوف يلاحظ المراجع مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المنظمة على اكتشاف التحريفات الجوهرية وتصحيحها في حالة وقوعها.

2- الملاحظة:

ويقصد بها ملاحظة الأنشطة الرقابية لدى العميل خلال فترة معينة أو فترات عديدة خلال السنة، للتأكد من مدى فعاليتها في اكتشاف التحريفات وتصحيحها في الوقت المناسب في حالة وقوعها، حيث توجد خلال فترة المراجعة فرصة للمراجع لممارسة المشاهدة والسمع واللمس، فمثلاً:- قد يقوم المراجع بزيارة مخازن العميل للتأكد من وجود وسائل حماية فعلية كأجهزة إطفاء الحرائق والغفراء، ومتانة الأبواب والنوافذ.....إلخ.

3- فحص واختبار المستندات:

وهي عملية فحص واختبار المستندات المؤيدة لعملية أو عمليات معينة للتأكد من مدى وجود تصاريح مناسبة لها وعدم احتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية وعادة ما يتم اللجوء إلى هذا الأسلوب عندما يوجد توثيق جيد من قبل العميل لجميع أنشطة المنشأة.

رابعاً: تحديد خطر الرقابة المقدر المناسب:

بعدما يتوصل المراجع إلى التقدير الأولي وتحديد ما إذا كان يمكن تدعيمه على نحو منخفض، سيكون المراجع في وضع يمكنه من تقدير خطر الرقابة المناسب لكل هدف من أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية الرئيسية والذي إما أن يكون التقدير المبدئي أو التقدير المبدئي الذي تم تدعيمه (أرينز ولوبك، 396:2002 ؛ محمد وآخرون، 350:2006-351).

ويُعد قرار تحديد المستوى المقدر لخطر الرقابة قراراً اقتصادياً عن طريق الموازنة بين تكاليف إجراء اختبارات الرقابة والوفر الذي ينتج من تخفيض الاختبارات الأساسية نتيجة تخفيض مخاطر الرقابة (أرينز ولوبك، 396:2002 ؛ محمد وآخرون، 350:2006-351).

وبفرض مثلاً إن تكلفة إجراء اختبارات الرقابة لرصيد المدينون، يتطلب عمل مصادقات للتأكد من مدى مصداقية هذا الرصيد تكلف 12000 د، بينما تكلفة إجراء مراجعة أكثر عمقاً لتفاصيل العمليات والأرصدة والقيام بالإجراءات التحليلية المناسبة لهذا الرصيد بلغت 14000د في هذه الحالة، سيكون هناك وفر مقداره 2000 د إذا ماتم تدعيم التقدير المبدئي لخطر الرقابة على نحو منخفض.

والجدير بالذكر هنا أن المراجع الخارجي عند قيامه بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية لغرض تقدير مناسب لخطر الرقابة يعتمد بشكل كبير على حكمة الشخص وبالتالي فإن المراجع قد يتعرض لنوعين من الأخطار عند قيامه بتقدير خطر الرقابة هما: (عبدالكريم، 17:1998)

1- أخطار تدنية أخطار الرقابة:

وهي الأخطار الناتجة عن قيام المراجع الخارجي بتقدير أخطار الرقابة بأقل من مستواها الحقيقي بسبب اعتماده الخاطئ (بشكل أكبر من المطلوب) على نظم رقابة داخلية تحتوي على أخطاء وتحريفات جوهرية وما يترتب عن ذلك من تعرض

المراجعة لأخطار كبيرة، نتيجة لاعتماد المراجع الزائد على هذه النظم، وقد يترتب على هذه الأخطار فشل عملية المراجعة إذا لم يتمكن المراجع من كشف الأخطاء الناتجة عن ضعف نظم الرقابة الداخلية، وهذا يعني الإخلال بفعالية عملية المراجعة وتحقيقها لأهدافها.

2- أخطار المغالاة في أخطار الرقابة:

وهي ناتجة عن قيام المراجع الخارجي بتقدير أخطار الرقابة بأكبر من مستواها الحقيقي بسبب عدم اعتماده الخاطئ (بالشكل المطلوب) على نظم رقابة داخلية تتسم بالفاعلية وما ينتج عن ذلك من قيام المراجع بتوسيع دائرة الاختبارات والفحص وبالتالي زيادة الجهد والوقت المبذول من قبله وارتفاع تكلفة عملية المراجعة (أي الإخلال بكفاية عملية المراجعة).

ويرى الباحث أنه لكي يتم تقدير خطر الرقابة وفقاً للمستوى المطلوب يجب على المراجع مراعاة الآتي :

- جمع الأدلة التي تدعم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة في تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية ويطلق على عملية جمع الأدلة خلال مرحلة الفهم من أجل تقدير خطر الرقابة على نحو منخفض (إجراءات التوصل إلى فهم الرقابة الداخلية).
- جمع الأدلة لعناصر محددة من إجراءات الرقابة لاختبار مدى فعاليتها على نحو إجمالي أو معظم فترات المراجعة في تدعيم تخفيض خطر الرقابة المقدر، ويطلق عليها (اختبارات الرقابة)، بحيث تكون تكلفة هذه الاختبارات أقل من تكلفة اختبارات إجراءات مراجعة العمليات .

فإذا دعمت نتائج اختبارات الرقابة تصميم عناصر الرقابة كما كان متوقعاً سيتابع المراجع عمله باستخدام نفس المستوى المقدر من خطر الرقابة، أما إذا أوضحت نتائج اختبارات الرقابة أن عناصر الرقابة لا يتم تنفيذها على نحو جيد وفعال فيجب في هذه الحالة إعادة النظر في المستوى المقدر لخطر الرقابة.

فمثلاً: يمكن أن تشير نتائج اختبارات الرقابة إلى اقتصار تنفيذ اختبارات الرقابة على السنة محل المراجعة أو وجود مبالغة في قيمة المبيعات في نهاية السنة لتعظيم الأرباح، وفي مثل هذه الحالات يجب أن يقوم المراجع بتقدير مرتفع لخطر

الرقابة ما لم يتم التعرف على عناصر إضافية للرقابة لنفس العمليات المالية المرتبطة بأهداف المراجعة ووجد أنها تتسم بالفعالية.

وأخيراً ، فإنه من خلال الدراسة النظرية التي قام بها الباحث، تم استنباط إن هناك اتفاق تام من قبل كافة الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، على أن التقدير السليم لخطر الرقابة من قبل المراجع الخارجي لا يمكن الوصول إليه إلا عن طريق قيامه بفحص وتقييم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة داخل كل مكون من المكونات الخمس لنظم الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقدير خطر التقرير المالي، أنشطة الرقابة، نظام المعلومات والاتصال المحاسبي، المراقبة والمتابعة).

ومن هنا تأتي الدراسة الميدانية التي سيقوم بها الباحث في الفصل القادم، بهدف استقراء الواقع العملي في ليبيا، لاختبار ماتم استنباطه في الدراسة النظرية، من أن المراجع الخارجي يهتم بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند قيامه بتقدير خطر الرقابة، وذلك عن طريق اختبار الفرض الرئيسي التالي :

"لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة"

الفصل الرابع
الدراسة الميدانية

4-1 تقديم:

تناولت الفصول السابقة التعريف بالرقابة الداخلية نشأتها وتطورها وعناصرها والكيفية التي يستطيع المراجع الخارجي من خلالها الوصول إلى تقييم موضوعي لها للوصول إلى تقدير جيد لخطر الرقابة.

ولتحقيق هذا الهدف اتبع الباحث دراسة استنباطية استقرائية وقسمت منهجية الدراسة إلى العناصر التالية:

4-2 هيكل الدراسة:

4-2-1 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين الذين يزاولون مهنة المراجعة القانونية بالمكاتب الخاصة، ونظراً لانتشار هذه الفئة على مدن الجماهيرية وفي مساحة شاسعة يجعل عملية تحديد معالم هذا المجتمع صعبة بعض الشيء، حيث بلغ عددهم حوالي (1324) مراجعاً يتمركز معظمهم في مدينتي طرابلس وبنغازي، ونظراً للصعوبة البالغة التي وجدها الباحث في تجميع استمارات الاستبيان الموزعة على مكاتب المراجعة في مدينة طرابلس، من حيث رفض استلام استمارة الاستبيان في معظم الأحيان وفي حالة استلامها عدم الإجابة عليها أو التأخير والمماطلة في الردود فقد تم اختيار مجتمع الدراسة من المراجعين القانونيين الواقعين ضمن نطاق مدينتي بنغازي ومصراتة.

4-2-2 عينة الدراسة:

من الصعوبة بمكان إجراء مسح شامل لمجتمع الدراسة، نظراً لارتفاع التكاليف والجهد والوقت للقيام بذلك، لذلك قام الباحث باختيار عينة من مجتمع الدراسة وقد واجه الباحث العديد من الصعوبات للقيام بذلك.

- صعوبة تحديد عناوين محددة لمكاتب المراجعة حيث هناك تغيير مستمر في أماكن تواجد هذه المكاتب.
- عدم استجابة بعض مكاتب المراجعة في الإجابة على أسئلة الاستبيان.
- عدم تواجد المراجعين في مكاتبهم نتيجة لعدم انتظامهم في مزاولة المهنة.
- هناك عدد كبير من المراجعين المسجلين لا يقومون بمزاولة المهنة.

ونظراً لما سبق، لم يتمكن الباحث من استخدام أسلوب العينة الاحتمالية والتي تقوم على أساس سحب عينة من المجتمع الإحصائي بحيث يكون لكل عنصر من عناصر هذا المجتمع فرصة أو احتمالاً معروفاً يرجحه ليكون ضمن عناصر العينة بدون تدخل الباحث بأي شكل من الأشكال.

لذلك فقد كانت عملية تحديد واختيار مفردات هذه العينة تقتصر على المراجعين الذين أمكن التوصل إليهم وقت إجراء الدراسة الميدانية.

الجدول رقم (2)

معلومات توضيحية عن مجتمع وعينة الدراسة

البيان	المجتمع		إجمالي المجتمع	نسبة كل شعبية إلى المجتمع	
	شعبية بنغازي	شعبية مصراتة			
المراجعون القانونيون المسجلون	426	189	615	%69	%31
مكاتب المراجعة القانونية	91	38	129	%70	%30

3-2-4 تجميع بيانات الدراسة:

أولاً: قائمة الاستبيان:

"يعد الاستبيان من أهم الوسائل المستخدمة لجمع البيانات الأولية، ويقوم على أساس مجموعة من الأسئلة المرتبطة والمكملة لبعضها حول مشكلة الدراسة وفروضها ليجيب عليها المشارك، ثم تفرغ هذه الاستمارات ليتم بعد ذلك تبويبها وتحليلها واستخلاص النتائج منها، وصولاً لتحقيق أهداف الدراسة" (عبدالرحيم، 30:2006).

ثانياً: تصميم استمارة الاستبيان:

عند الإعداد لتصميم قائمة الأسئلة، قام الباحث بالتخطيط لذلك على أساس مستنبط من مناهج البحث العلمي، حيث تم وضع قائمة أسئلة مكتوبة ومحددة تتضمن كل محاور موضوع الدراسة بعد مراعاة أهداف الدراسة المطلوب الوصول إليها

وبحيث يصبح من الممكن وضع الإجابات على هذه المحاور في شكل قابل للتحليل الإحصائي السليم، لغرض استخلاص النتائج والتعميم على المجتمع، وقد تم تصميم استمارة الاستبيان لهذه الدراسة كالتالي:

تضمنت الاستمارة معلومات تتعلق بالمكونات الخمس للرقابة الداخلية، كما حددها تقرير لجنة المنظمات المساندة (COSO) والمعيار الدولي (ISA 400)، حيث وزعت الأسئلة في هذه الاستمارة على خمس محاور رئيسية كالآتي:

المحور الأول والذي يخدم الفرضية الفرعية الأولي يتكون من (15) سؤالاً تختبر مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بإجراء تقييم لبيئة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.

أما المحور الثاني والذي يخدم الفرضية الفرعية الثانية فقد ضم عدد (4) أسئلة تختبر مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم عملية إدارة المخاطر التي تقوم بها الإدارة عند تقديره لأخطار الرقابة.

أما المحور الثالث والذي يخدم الفرضية الفرعية الثالثة فقد ضم عدد (8) أسئلة تختبر مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم أنشطة الرقابة أثناء قيامه بتقدير أخطار الرقابة.

أما المحور الرابع والذي يخدم الفرضية الفرعية الرابعة فقد ضم عدد (4) أسئلة تختبر مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظام المعلومات والاتصال المحاسبي عند تقديره لأخطار الرقابة.

وأخيراً فإن المحور الخامس والذي يخدم الفرضية الفرعية الخامسة فقد ضم عدد (11) سؤالاً، تختبر مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم فعالية لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة، باعتبارهما من أهم الوسائل التي يستطيع المراجع الخارجي بواسطتها القيام بعملية المراقبة والمتابعة لجودة أداء الرقابة الداخلية في ضوء التصميم الموضوع لها من قبل الإدارة.

هذا وقد تم وضع أسئلة الاستمارة في شكل أسئلة مغلقة، بحيث يتضمن كل سؤال مجموعة إجابات محددة، ليختار المشارك إحدى هذه الإجابات التي يرى أنها تتفق مع رأيه حول موضوع الدراسة، وقد تجنب الباحث الأسئلة المفتوحة حيث أنها تتطلب وقتاً وجهداً كبيراً من قبل المشارك.

بينما هذا النوع من الأسئلة (المغلقة) يفيد المشارك، في عدم التفكير طـويلاً واتخـاذ قرار سريع بالإجابة (الدهراوي، 204:2002).

وقد وجد أن مقياس ليكرت (Likert Scale) ذو المستويات الخمس يتماشـى مع هذا النوع من الدراسة، باعتباره أنسب المقاييس الخاصة بقياس الاتجاهات، وقد تم توزيع درجات مستوى الموافقة للمقياس على النحو التالي:

تؤثر جداً	تؤثر	محايد	لا تؤثر	لا تؤثر إطلاقاً
5	4	3	2	1

ثالثاً: توزيع وتجميع الاستبيان:

قام الباحث باستخدام أسلوب الاتصال المباشر (التسليم باليد) كلما أمكن ذلـك عند القيام بتوزيع استمارة الاستبيان، وذلك تفادياً لضياعها وعدم رجوعهـا للباحـث وتوصيلها للأفراد مجتمع الدراسة بالفعل ، كما قـام الباحـث بالاسـتعانة بـبعض الأشخاص لتوصيل بعض الاستمارات نظراً لعدم تمكنه من مقابلة بعض المـراجعين لانشغالهم في أعمال خارجية أو أخذهم لإجازات سنوية، وعلى ذلك فقد استمر الباحث في التوزيع على أغلب مفردات مجتمع العينة التي أمكنه التوصل إليها، حيث أعطـى الباحث الوقت الكافي لعينة الدراسة للإجابة على صحيفة الاستبيان، وعنـد الانتهـاء منها وجد أنه، قد قام بزيارة عدد (71) مكتباً للمحاسبة والمراجعة القانونية منتشرة في كلٍ من مدينتي بنغازي ومصراتة أي بنسبة 55% تقريباً من إجمالي مكاتب المراجعة الموجودة في كلا المدينتين وذلك على النحو التالي:

عدد (48) مكتباً بشعبية بنغازي أي بنسبة 68% تقريباً من إجمالي المكاتب التي تمت زيارتها.

عدد (23) مكتباً بشعبية مصراتة أي بنسبة 32% تقريباً من إجمالي المكاتـب التـي تمت زيارتها.

وكان عدد الاستمارات الموزعة (133) استمارة منها (99) استمارة وزعت في شعبية بنغازي، والباقي عدد (53) استمارة وزعت في شعبية مصراتة.

الجدول رقم (3)

الاستمارات الموزعة والمستلمة

البيـــــــان	العـــدد	النســـبة
الاستمارات الموزعة	133	%100
الاستمارات المفقودة	37	%28
الاستمارات المستلمة	96	%72
الاستمارات المستبعدة	25	%26
الاستمارات القابلة للتحليل	71	%74

ولقد قام الباحث بتجميع استمارات الاستبيان بعد فترة تراوحت من أســبوعين إلى ست أسابيع من انتهاء عملية التوزيع، نتج عنها حصيلة الاستبيانات الموضحة في الجدول رقم (3) السابق، حيث يوضح الجدول توزيع عدد (133) استمارة استلم منها عدد (96) استمارة أي بنسبة (72%) تقريباً من إجمالي الاستمارات الموزعة وهــي نسبة جيدة، كما بلغت الاستمارات المفقودة عدد (37) اســتمارة أي بنــسبة (28%) تقريباً من إجمالي الاستمارات الموزعة، ورغم ارتفاع هذه النسبة إلا أنها تبقى مقبولة في ظل الظروف المحيطة بعملية التوزيع والتجميع، بالإضافة إلى ذلك وجد الباحث، أن هناك (25) استمارة غير صالحة للتحليل الإحصائي تمثل نسبة 26% تقريباً مــن إجمالي الاستمارات المستلمة حيث أن إجاباتها إما كانت غير واضحة أو غير كاملة، وبالتالي فقد قام الباحث باستبعادها، وعلى هذا فقد بلغت عدد الاســتمارات الــصالحة عدد (71) استمارة أي بنسبة (74%) تقريباً من إجمالي الاستمارات المستلمة، وهــي تعتبر نسبة ملائمة لغرض إجراء مثل هذه الدراسات.

3-4 الأساليب الإحصائيـة المستخدمة في تحليـل البيانات واختبـار الفرضيات:

قام الباحث باستخدام الإحصاء الاستنتاجي للمساعدة في استنتاج أو الاستدلال على معالم المجتمع المجهولة، وذلك من خلال الحصول على إحصاءات العينة بعــد اختبار الفروض الإحصائية، والفرضية الإحصائية Hypotheses هي حدس الباحث حول ظاهرة معينة واعتمد في ذلك على:

4-3-1 التقدير:

يستند توزيع أي مجتمع على معلمة أو أكثر وفي أغلب الأحيان ما تكون هذه المعالم مجهولة ويكون من الصعب تحديدها بالضبط، ولهذا يتم تقدير قيمها ولأن عملية التقدير عرضة لبعض الأخطاء، فلهذا نحتاج لمعلومات عن مدى انحراف هذا التقدير عن قيمة المعلمة التي يقدرها، وفي هذه الحالة نُكوّن فترة تحتوي على المعلمة المجهولة باحتمال كبير مثلاً (95%) وهو ما يعرف بأسلوب التقدير بفترة (Internal estimation) (أبوصالح وعوض، 151:1983) وقد اتبع الباحث هذا الأسلوب عند قيامه بتحليل استمارة الاستبيان.

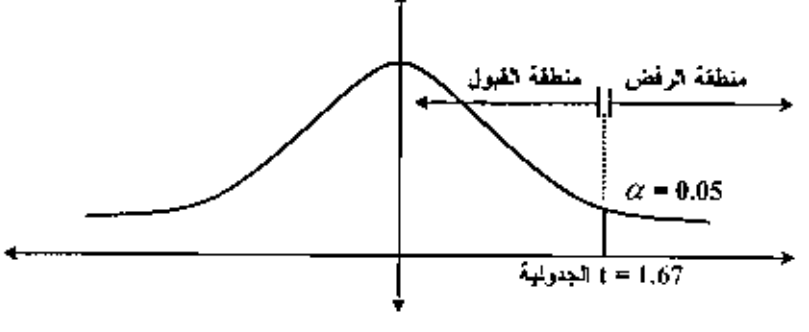
4-3-2 إختبار الفروض:

تم استخدام البيانات التي قام الباحث بتجميعها للوصول إلى قرار بشأن الفرضيات الصفرية (فرضيات العدم) التي وضعت لتفسير الظاهرة موضوع الدراسة وسيكون القرار إما قبول الفرض أو رفضه، وذلك من خلال عملية فحص أو (اختبار) الفرضية الإحصائية (أبوصالح وعوض، 151:1983) باستخدام الخطوات التالية:

- عند تحديد الفرضيات الإحصائية لأي مسألة إحصائية في الغالب توجد فرضيتان هما الفرضية الصفرية (العدم) والفرضية البديلة وعادة يرمز لهما بالرمزين (H_0)، (H_1) على التوالي وكانت كالتالي:

$$H_0 : \mu \leq 3$$
$$H_1 : \mu > 3$$

- اختيار دالة إحصائية تساعد في اتخاذ قرار حول الفرضية الإحصائية، والتي تتطلب معرفة طبيعة التوزيع الإحصائي الذي تخضع له هذه الدالة ، ونظراً لأن عينة الدراسة متشابهة تقريباً، فإن توزيعها سيكون طبيعياً أو يقترب من التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن الدالة الإحصائية لهذه الدراسة كانت اختبار (T) بمستوى ثقة (0.95) أي عند مستوى دلالة إحصائية α =0.05 .



- الخطوة الأخيرة في فحص واختبار الفروض هي اتخاذ القرار، حيث إن مدى دالة الاختبار يحتوي على منطقتين تسمى (منطقة الرفض، منطقة القبول)، أي سيكون القرار إما رفض أو قبول الفرض الصفري، وسيتم رفض الفرض الصفري (H_0) وقبول الفرض البديل (H_1) إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية أي أنها تقع في منطقة الرفض، أما إذا كانت (T) المحسوبة أصغر من قيمة (T) الجدولية أي أنها تقع في منطقة القبول، فسيتم قبول الفرض الصفري.

4-3-2-1 اختبار الفرض الرئيسي للدراسة:

الفرض الصفري/ لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

الفرض البديل/ يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

ولما كان الوصول إلى تقدير جيد لأخطار الرقابة من قبل المراجع الخارجي يتطلب تقييم مكونات (عناصر) الرقابة الداخلية، فإن الباحث قام باختبار مجموعة من الفروض الفرعية، يتناول كل منها مكوناً من المكونات الخمس لنظم الرقابة الداخلية.

أولاً: التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الأول:

الفرض الصفري/ لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم بيئة الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

الفرض البديل/ يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم بيئة الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقد تم اختبار هذا الفرض بالفروض الجزئية من (1-15).

والجدول التالي يبين نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية الخاصة بالفرض الفرعي الأول.

الجدول رقم (4)

نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الأول

الفرضية الجزئية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأقصى لتقدير متوسط المجتمع بمستوى ثقة 95%	T المحسوبة	P Value	القرار
1	4.91	0.28	4.97	57.62	1.000	رفض
2	1.53	0.81	1.69	-15.28	0.000	قبول
3	4.07	0.52	4.17	17.48	1.000	رفض
4	4.14	0.64	4.27	15.04	1.000	رفض
5	1.59	0.90	1.77	-13.13	0.000	قبول
6	3.48	0.89	3.65	4.52	1.000	رفض
7	1.59	0.95	1.78	-12.49	0.000	قبول
8	4.55	0.73	4.69	17.82	1.000	رفض
9	4.55	0.77	4.70	16.94	1.000	رفض
10	3.00	1.32	3.26	0.00	0.500	قبول
11	4.17	0.65	4.29	15.05	1.000	رفض
12	4.59	0.72	4.73	18.41	1.000	رفض
13	4.19	0.71	4.33	14.22	1.000	رفض
14	3.04	1.28	3.29	0.28	0.609	قبول
15	3.91	0.67	4.04	11.50	1.000	رفض

ويمكن الوصول إلى قرار حول قبول أو رفض الفروض الجزئية للفرض الفرعي الأول كالآتي:

الفرض الجزئي رقم (1)

الفرض الصفري/ لا تؤثر نزاهة وشفافية رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.

الفرض البديل/ تؤثر نزاهة وشفافية رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.

وبالرجوع للجدول السابق رقم (4) تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (57.62) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل، مما يعني إدراك المراجع الخارجي لأهمية تقييم نزاهة وشفافية رئيس وأعضاء مجلس الإدارة لما لها من أثر على تخفيض أخطار الرقابة، ويحصل المراجع على معلومات لإجراء مثل هذا التقييم من كافة المصادر والدلائل مثل حرص مجلس الإدارة على الإفصاح عن كافة الوقائع الجوهرية في القوائم المالية وعدم وجود سوابق لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة في انتهاك نظم الرقابة الداخلية أو أي ممارسات غير أخلاقية أو تنظيمية أو قانونية.

الفرض الجزئي رقم (2)

الفرض الصفري/ عدم تدخل أعضاء مجلس الإدارة من غير المحاسبين في الأمور المحاسبية، مثل اختيار طريقة الاستهلاك أو طريقة تقييم المخزون.

الفرض البديل/ تدخل أعضاء مجلس الإدارة من غير المحاسبين في الأمور المحاسبية مثل اختيار طريقة الاستهلاك أو طريقة تقييم المخزون.

وبالرجوع للجدول رقم (4) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (15.28-) وهي أصغر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني أن المشتركين في الدراسة قبلوا الفرض الصفري، وهذا يعني إدراك المراجع الخارجي الليبي بأن عدم تدخل غير المحاسبين من رئيس وأعضاء مجلس الإدارة في الأمور المحاسبية يعتبر مؤشراً لانخفاض أخطار الرقابة، حيث أن تجاوز أعضاء مجلس الإدارة لسلطاتهم وتدخلهم في الأمور المحاسبية غالباً ما يكون لغرض إدارة الأرباح أو التلاعب في نتائج الأعمال، مما يؤدي إلى وجود تحريفات في القوائم المالية، تؤثر على مصداقيتها والاعتماد عليها، وبالتالي زيادة أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (3)

الفرض الصفري/ عدم وجود ميثاق لأخلاق ممارسة النشاط الذي تقوم به المنشأة، وعدم حرص الإدارة والعاملين على الالتزام به.

الفرض البديل/ وجود ميثاق لأخلاق ممارسة النشاط الذي تقوم به المنشأة، وحرص الإدارة والعاملين على الالتزام به.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (4) السابق تشير النتائج الإحصائية، إلى أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (17.48) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.67)، وهذا يعني رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل.

مما يشير إلى قبول المشتركين في الدراسة لفكرة أن حرص الإدارة على وجود ميثاق لأخلاق ممارسة النشاط وحرصها على الالتزام به يعد مؤشراً على استقامة وشفافية الإدارة العليا، ويعد كذلك مؤشراً لصلاحية بيئة الرقابة والتزامها بالقواعد الأخلاقية لممارسة النشاط، وبالتالي عدم الرغبة في إجراء أي تلاعب مما يؤدي إلى تخفيض أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (4)

الفرض الصفري/ عدم التزام الإدارة العليا بمعيار الشخص المناسب في المكان المناسب وعدم الاعتراف فقط بالكفاية والصلاحية عند ملء الوظائف الشاغرة.

الفرض البديل/ التزام الإدارة العليا بمعيار الشخص المناسب في المكان المناسب و الاعتراف فقط بالكفاية والصلاحية عند ملء الوظائف الشاغرة.

وتشير النتائج الإحصائية في الجدول رقم (4) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (15.04) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67) مما يشير إلى رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل مما يعني موافقة المشتركين في الدراسة على أن التزام الإدارة العليا بمعيار الشخص المناسب في المكان المناسب والاعتراف فقط بالكفاية والصلاحية عند ملء الوظائف الشاغرة يعد دليلاً على استقامة الإدارة العليا ونزاهتها و عنصراً من عناصر صلاحية وعدم فساد بيئة الرقابة وبالتالي يساعد على تخفيض أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (5)

الفرض الصفري/ عدم ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية شركات أو كيانات تتعامل بأي طريقة بيع أو شراء مع المنشأة موضوع المراجعة.

الفرض البديل/ ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية شركات أو كيانات تتعامل بأي طريقة بيع أو شراء مع المنشأة موضوع المراجعة.

وبالرجوع للجدول رقم (4) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (13.13-) وهي أصغر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني قبول المشتركين في الدراسة للفرض الصفري.

وهذا يوضح إدراك المشتركين في الدراسة أن عدم ملكية رئيس وأعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية شركات أو كيانات تتعامل بأي طريقة بيع أو شراء مع المنشأة موضوع المراجعة تؤدي إلى تخفيض أخطار الرقابة ،لأن مثل هذه المعاملات والتي يعبر عنها في الفكر المحاسبي وفكر المراجعة بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة حيث اعتبرتها معايير المراجعة أحد دوافع وفرص التلاعب في القوائم المالية بإبرام الصفقات مع هذه الأطراف بقيم مبالغ فيها أو أقل من الواجب وذلك لوجود مصلحة لظرف ما داخل الشركة في هذه الكيانات ذات العلاقة، مما يخلق الدافع والفرصة لإجراء التلاعب تحقيقاً لمصالح ذاتية للإدارة على حساب الشركة والأطراف الأخرى بها، ويعتبر دليلاً في حالة وجودها على عدم نزاهة الإدارة ومن ثم زيادة أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (6)

الفرض الصفري/ عدم ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية أي شركات أخرى مهما كان نوع نشاطها.

الفرض البديل/ ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية أي شركات أخرى مهما كان نوع نشاطها.

وبالرجوع للجدول رقم (4) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (4.52) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

وهذا يوضح موافقتهم على أن ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية شركات أخرى مهما كان نوع نشاطها تؤدي إلى تخفيض أخطار الرقابة، مما يعني أن عدم ملكيتهم ليس لها علاقة بتخفيض أخطار الرقابة، ويوضح الباحث أن نتيجة هذا الفرض تؤكد أيضاً نتيجة الفرض السابق، حيث أن ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة لأي كيانات لا تتعامل مع الشركة لن تمثل دافعاً أو فرصةً للتلاعب، وبالتالي لن ينتج عنها زيادة في أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (7)

الفرض الصفري/ عدم وجود سوابق انتهاك لنظم الرقابة الداخلية أو مساءلة مدنية أو جنائية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة ناتجة عن أي تلاعب.

الفرض البديل/ وجود سوابق انتهاك لنظم الرقابة الداخلية أو مساءلة مدنية أو جنائية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة ناتجة عن أي تلاعب.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (4) السابق تبين للباحث أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (12.49-) وهي أصغر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67) وهذا يوضح قبول المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وهو أن عدم وجود سوابق انتهاك لنظم الرقابة الداخلية أو مساءلة مدنية أو جنائية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة ناتجة عن أي تلاعب، تؤدي إلى تخفيض أخطار الرقابة ووجود هذه السوابق تزيد من أخطار الرقابة.

ولكن يؤكد الباحث على ما ورد في معايير المراجعة المعاصرة من أن المراجع يبدأ أعماله بروح متشككة وعقلية متسائلة وعليه كذلك أن يمارس الشك المهني في كل سنة بصرف النظر عن انطباعاته وآرائه عن السنوات السابقة، ولكن عدم وجود مثل هذه السوابق للإدارة في انتهاك نظم الرقابة الداخلية قد يكون مؤشراً مبدئياً لاستقامة الإدارة لا يمنعه من ممارسة التشكك المهني.

الفرض الجزئي رقم (8)

الفرض الصفري/ عدم الاستقامة الأخلاقية وعدم التحلي بكافة الفضائل الدينية والروحية من جانب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.

الفرض البديل/ الاستقامة الأخلاقية والتحلي بكافة الفضائل الدينية والروحية من جانب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (4) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (17.82) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل.

وتوضح هذه النتائج أن هناك موافقة من قبل المشتركين في الدراسة لفكرة أن الاستقامة الأخلاقية للإدارة العليا وتحليها بالقيم والفضائل الدينية والروحية، تعتبر مؤشراً على شفافية الإدارة العليا وتعتبر أيضاً دليلاً على انخفاض أخطار الرقابة، مع

الأخذ في الاعتبار كافة الإجراءات الأخرى التي يقوم بها المراجع ابتداءً من التشكك المهني والحصول على المعلومات من كافة المصادر التي تؤكد لـه صـلاحية بيئـة الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (9)

الفرض الصفري/ عدم التأكيد الدائم من جانب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة علـى الشفافية وضرورة الإفصاح عن كافة الأمور والوقائع الجوهرية في القوائم المالية.

الفرض البديل/ التأكيد الدائم من جانب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة على الـشفافية وضرورة الإفصاح عن كافة الأمور والوقائع الجوهرية في القوائم المالية.

وبالرجوع للجدول رقم (4) السابق اتضح أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (16.94) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يدل على رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل على أن ما تغرسه الإدارة وما تبثه من شفافية وإفصاح في القوائم المالية عن كافـة الأمـور والوقائع الجوهرية، مؤشراً على عدم وجود تحريفات في القوائم المالية ومؤشراً على صلاحية بيئة الرقابة وانخفاض أخطارها .

الفرض الجزئي رقم (10)

الفرض الصفري/ عدم تشجيع رئيس وأعضاء مجلس الإدارة لكافة العـاملين علـى مواصلة دراساتهم العليا والحصول على درجتي الماجستير والدكتوراه.

الفرض البديل/ تشجيع رئيس وأعضاء مجلس الإدارة لكافة العاملين علـى مواصـلة دراساتهم العليا والحصول على درجتي الماجستير والدكتوراه.

وقد تبين من الجدول رقم (4) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهـذا الفـرض تساوي صفر، وهي أصغر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني قبول المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وهو أن عدم تشجيع رئيس وأعـضاء مجلس الإدارة لكافة العاملين على مواصلة دراستهم العليا يؤدي إلى تخفيض أخطـار الرقابة، وهذا يعني أن تشجيع رئيس وأعضاء مجلس الإدارة للعاملين على مواصـلة دراستهم العليا لا علاقة له بتخفيض أخطار الرقابة، حيث يعد ذلك بمثابة حرص من الإدارة على تحقيق مزايا للعاملين لمواصلة دراساتهم وبمثابة وسيلة لإدارة المـوارد البشرية ولا علاقة له بتخفيض أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (11)

الفرض الصفري/ لا يوجد هيكل تنظيمي واضح من حيث وضوح خطوط السلطة والمسئولية.

الفرض البديل/ وجود هيكل تنظيمي واضح من حيث وضوح خطوط السلطة والمسئولية.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (4) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (15.05) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل، مما يشير إلى أن وجود هيكل تنظيمي واضح من حيث خطوط السلطة والمسئولية من شأنه أن يعمل على تخفيض أخطار الرقابة، لأن ذلك يترتب عليه فاعلية عملية الرقابة وإمكانية المساءلة عن أي تصرفات ومدى تمشيها مع حدود السلطة والمسئولية، وبالتالي تحقيق فعالية عملية الرقابة وتخفيض أخطارها.

الفرض الجزئي رقم (12)

الفرض الصفري/ عدم الالتزام الدائم من جانب الإدارة بالاختصاصات المحددة بالهيكل التنظيمي والسماح بتجاوزها أو انتهاكها.

الفرض البديل/ الالتزام الدائم من جانب الإدارة بالاختصاصات المحددة بالهيكل التنظيمي وعدم السماح بتجاوزها أو انتهاكها.

حيث اتضح من الجدول رقم (4) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (18.41) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يشير إلى أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

مما يعني إدراك المشتركين في الدراسة بأن التزام الإدارة بالاختصاصات المحددة لها بالهيكل التنظيمي وعدم السماح بتجاوزها أو انتهاكها، يعتبر مؤشراً على فعالية نظم الرقابة الداخلية وتخفيض أخطارها، حيث أن تجاوز الإدارة للاختصاصات المحددة لها وعدم الالتزام بها يعد أحد فرص التلاعب وتغطية وتبرير التلاعب من قبلها ومؤشراً على زيادة أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (13)

الفرض الصفري/ عدم وجود نظام للرقابة على أداء العاملين وعدم وجود ميزانية تقديرية للإيرادات والمصروفات وعدم قيام الإدارة العليا بدراسة وتحليل الانحرافات عن الميزانية التقديرية واتخاذ الإجراءات التصحيحية فوراً.

الفرض البديل/ وجود نظام للرقابة على أداء العاملين ووجود ميزانية تقديرية للإيرادات والمصروفات وتقوم الإدارة العليا بدراسة وتحليل الانحرافات عن الميزانية التقديرية واتخاذ الإجراءات التصحيحية فوراً.

وبالرجوع للجدول رقم (4) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (14.22) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل.

مما يشير إلى موافقة المشتركين في الدراسة على أهمية هذه العناصر لتحقيق الرقابة على أداء العاملين، حيث أن وجود ميزانية تقديرية للإيرادات والمصروفات يعد أحد وسائل تحقيق الرقابة، كما أن دراسة الإدارة العليا للانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية يساعد على فاعلية الرقابة ويخفض من أخطارها.

الفرض الجزئي رقم (14)

الفرض الصفري/ عدم وجود نظام جيد لمكافأة العاملين عند الإجادة والعقاب عند الخطأ.

الفرض البديل/ وجود نظام جيد لمكافأة العاملين عند الإجادة والعقاب عند الخطأ.

وقد تبين من الجدول رقم (4) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (0.28) وهي أصغر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يشير إلى قبول المشتركين في الدراسة للفرض الصفري.

مما يوضح موافقة المشتركين في الدراسة على أن عدم مكافأة العاملين عند الإجادة والعقاب عند الخطأ يؤدي إلى تخفيض أخطار الرقابة، مما يعني أن المشتركين يرون أن مكافأة العاملين عند الإجادة والعقاب عند الخطأ وإن كانت له صلة غير مباشرة باكتمال نظم الرقابة الداخلية إلا أنه ليست له علاقة مباشرة ببيئة الرقابة وانخفاض أخطارها.

الفرض الجزئي رقم (15)

الفرض الصفري/ عند حاجة الإدارة إلى عاملين جدد فإن الإدارة العليا لا تحدد الإجراءات اللازمة لاختيار أفضل العناصر بالاعتماد على الكفاءة والصلاحية دون غيرها من الاعتبارات.

الفرض البديل/ عند حاجة الإدارة إلى عاملين جدد فإن الإدارة العليا تحدد الإجراءات اللازمة لاختيار أفضل العناصر بالاعتماد على الكفاءة والصلاحية دون غيرها من الاعتبارات.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (4) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (11.50) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية، مما يعني رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل.

وهذا يشير إلى أن المشتركين في الدراسة يرون أن حرص الإدارة على اختيار موظفين أكفاء ووضعهم في الأماكن المناسبة يعد أحد عناصر الرقابة الداخلية الإدارية، كما أن حرص الإدارة على ذلك يعتبر مؤشراً على صلاحية بيئة الرقابة وانخفاض أخطارها باختيارها لعاملين أكفاء وعدم اختيارها لعاملين غير أكفاء وموثوق فيهم، مما قد يترتب عليه تلاعبات وتغطية للأخطاء والمخالفات.

ثانياً: التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الثاني:

الفرض الصفري/ لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم عملية إدارة المخاطر التي تقوم بها الإدارة عند تقديره لأخطار الرقابة.

الفرض البديل/ يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم عملية إدارة المخاطر التي تقوم بها الإدارة عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقد تم اختبار هذا الفرض بالفروض الجزئية من (16-19).

والجدول التالي يبين نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية الخاصة بالفرض الفرعي الثاني.

الجدول رقم (5)

نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الثاني

الفرضية الجزئية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأقصى لتقدير متوسط المجتمع بمستوى ثقة 95%	T المحسوبة	P Value	القرار
16	4.00	0.61	4.12	13.83	1.00	رفض
17	4.13	0.44	4.21	21.34	1.00	رفض
18	3.93	0.66	4.06	11.84	1.00	رفض
19	3.94	0.53	4.05	14.96	1.00	رفض

ويمكن الوصول إلى قرار حول قبول أو رفض الفروض الجزئية للفرض الفرعي الثاني كالآتي:

الفرض الجزئي رقم (16)

الفرض الصفري/ لا تقوم الإدارة العليا بالمنشأة بتقدير وتحليل المخاطر التي تواجه المنشأة بشكل مستمر سواء مخاطر السوق أو مخاطر العسر المالي أو مخاطر التكنولوجيا أو مخاطر القيادة.

الفرض البديل/ تقوم الإدارة العليا بالمنشأة بتقدير وتحليل المخاطر التي تواجه المنشأة بشكل مستمر سواء مخاطر السوق أو مخاطر العسر المالي أو مخاطر التكنولوجيا أو مخاطر القيادة.

ومن الجدول السابق رقم (5) تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (13.83) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية وقدرها (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويتضح من هذه الموافقة إدراك المشتركين في الدراسة لأهمية تقييم المراجع الخارجي لعملية تقدير مخاطر الأعمال التي تقوم بها الإدارة باعتبارها من العوامل المؤثرة في تقدير أخطار الرقابة، لأن زيادة مخاطر الأعمال التي تتعرض لها الشركة تمثل أحد الدوافع التي تدفع الإدارة لإجراء أي تلاعب في القوائم المالية بانتهاك نظم الرقابة

الداخلية والذي يمثل إحدى فرص التلاعب، وبالتالي فإن قيام الإدارة بتقدير مخـــاطر الأعمال وإدارتها بشكل مستمر يعتبر أحد مقومات الرقابة الداخلية الفعالة والقيام بهـــا يخفض من أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (17)

الفرض الصفري/ لا تولي الإدارة العليا اهتماماً خاصاً بمخاطر المعلومات.

الفرض البديل/ تولي الإدارة العليا اهتماماً خاصاً بمخاطر المعلومات.

حيث تبين من الجدول السابق رقم (5) أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفـــرض تساوي (21.34) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية وقدرها (1.67)، وهذا يعنـــي أن المشتركين في الدراسة رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويعني ذلك إدراك المشتركين في الدراســـة لأهميـــة مخـــاطر المعلومـــات والتـــي تعني(احتمال وجود تحريفات هامة في المعلومات التي تنتجهـــا نظـــم المعلومـــات) كعنصر من عناصر الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن اهتمام الإدارة بمخاطر المعلومات يعني حرصها على دقة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات سواء نظام المعلومات المحاسبي أو غيره من نظم المعلومات والذي حتماً ينتج عنه تخفـــيض فـــي أخطـــار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (18)

الفرض الصفري/ لا يطلب مجلس الإدارة من إدارة المراجعة الداخليـــة ومـــن نظـــم المعلومات الإدارية بالمنشأة مثل نظام بحوث التسويق تقارير دورية عن أي مخـــاطر أعمال تتعرض لها المنشأة.

الفرض البديل/ يطلب مجلس الإدارة من إدارة المراجعة الداخلية ومن نظم المعلومات الإدارية بالمنشأة مثل نظام بحوث التسويق تقارير دورية عـــن أي مخـــاطر أعمـــال تتعرض لها المنشأة.

ومن الجدول رقم (5) السابق اتضح أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض بلغت (11.84) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهـــذا يعنـــي أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويتضح من ذلك إدراك المشتركين لقيام الإدارة فعلاً بتقدير إدارة مخـــاطر الأعمـــال وذلك بأن تطلب الإدارة من نظم المعلومات المختلفة بالشركة تقارير عن أي مخاطر

أعمال تتعرض لها الشركة، وقبول هذا الفرض يؤكد ويتمشى مع قبول الفرضين السابقين ويؤكد أن الإدارة تستخدم آليات معينة للحصول على معلومات عن مخاطر الأعمال ووفاء الإدارة بهذه المسئولية يعتبر عنصراً من عناصر الرقابة الداخلية وفي حالة التأكد منه يعمل ذلك على تخفيض أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (19)

الفرض الصفري/ لا تحتوي محاضر اجتماعات مجلس إدارة المنشأة على مناقشات ودراسات عن الإجراءات التي تتخذها إدارة المنشأة لمواجهة مختلف مخاطر الأعمال التي تواجهها المنشأة.

الفرض البديل/ تحتوي محاضر اجتماعات مجلس إدارة المنشأة على مناقشات ودراسات عن الإجراءات التي تتخذها إدارة المنشأة لمواجهة مختلف مخاطر الأعمال التي تواجهها المنشأة.

من الجدول رقم (5) تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض بلغت (14.96) وهي أكبر من (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويؤكد قبول هذا الفرض إدراك المشتركين لاستخدام الإدارة أحد الآليات الأخرى لتقدير وإدارة مخاطر الأعمال وهو دليل إضافي على قيام الإدارة بهذه المسئولية، وهي أن مجلس الإدارة يقوم بإجراء مناقشات ودراسات عن الإجراءات التي تتخذها الإدارة التنفيذية للشركة لمواجهة مخاطر الأعمال إما بتلافيها قدر الإمكان أو تحملها بأقل قدر ممكن من الخسائر، حيث تعتبر عملية إدارة المخاطر أحد عناصر الرقابة الداخلية بمفهومها المعاصر الحديث الذي تساعد على تخفيض أخطار الرقابة.

ثالثاً: التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الثالث:

الفرض الصفري/ لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم أنشطة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.

الفرض البديل/ يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم أنشطة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقد تم اختبار هذا الفرض بالفروض الجزئية من (20-27).

والجدول التالي يوضح نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية الخاصة بالفرض الفرعي الثالث.

الجدول رقم (6)

نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الثالث

الفرضية الجزئية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأقصى لتقدير متوسط المجتمع بمستوى ثقة 95%	T المحسوبة	P Value	القرار
20	4.08	0.65	4.21	14.08	1.00	رفض
21	4.07	0.52	4.17	17.48	1.00	رفض
22	4.09	0.63	4.22	14.56	1.00	رفض
23	4.08	0.63	4.21	14.58	1.00	رفض
24	3.97	0.63	4.09	12.96	1.00	رفض
25	4.21	0.69	4.35	14.68	1.00	رفض
26	4.48	0.75	4.63	16.54	1.00	رفض
27	3.96	0.74	4.10	10.83	1.00	رفض

الفرض الجزئي رقم (20)

الفرض الصفري/ ليس هناك فصل بين الواجبات والاختصاصات ولا يوجد قدر من تفويض السلطة واللامركزية ويوجد انتهاكات أو تجاوزات من جانب أفراد الإدارة العليا للاختصاصات المحددة لهم.

الفرض البديل/ هناك فصل بين الواجبات والاختصاصات وهناك قدر من تفويض السلطة واللامركزية ولا يوجد انتهاكات أو تجاوزات من جانب أفراد الإدارة العليا للاختصاصات المحددة لهم.

حيث تبين من الجدول رقم (6) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (14.08) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويؤكد قبول هذا الفرض إدراك المشتركين في الدراسة لأهمية أنشطة الرقابة كأحد عناصر الرقابة الداخلية وبالتحديد عملية الفصل بين الواجبات وتحديد الاختصاصات والتزام الإدارة العليا بذلك وعدم تجاوزها أو انتهاكها لهذه الاختصاصات يمنع سيطرة فرد ما على عملية من أولها لآخرها ، مما يتيح له فرصة ارتكاب تلاعب وتغطية هذا التلاعب ، وهذا الفصل يمنع ذلك وخاصة من جانب الإدارة العليا ويعتبر التزام الإدارة العليا بذلك أحد عناصر فعالية نظم الرقابة الداخلية الذي يعمل على تخفيض أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (21)

الفرض الصفري/ لا تطبق المنشأة الرقابة الحدية بشكل صارم حيث لا يحدد لكل مستوى إداري القدر المسموح له من اعتماد العمليات ويوجد تجاوز في حدود الرقابة الحدية.

الفرض البديل/ تطبق المنشأة الرقابة الحدية بشكل صارم حيث يحدد لكل مستوى إداري القدر المسموح له من اعتماد العمليات ولا يوجد أي تجاوز في حدود الرقابة الحدية.

وقد تبين من الجدول رقم (6) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض بلغت (17.48) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويعني قبول هذا الفرض إدراك المشتركين في الدراسة لأهمية الرقابة الحدية كأحد عناصر الرقابة الداخلية والتي يعتبر توافرها عاملاً من عوامل تخفيض أخطار الرقابة حيث تهتم الرقابة الحدية بوضع حدود لاختصاصات كل مستوى إداري يتم القيام به وتعتبر الرقابة الحدية وسيلة من وسائل الحماية ضد غش العاملين بحيث لا يتجاوز أحدهم سلطاته في اعتماد مصروفات أو غيرها من التصرفات ، كما أنها وسيلة حماية ضد غش الإدارة التنفيذية عن طريق إبرام تصرفات خارج حدودها إلا بعد العرض على مجلس الإدارة.

الفرض الجزئي رقم (22)

الفرض الصفري/ ليست هناك بعض الاختصاصات يتم تركيزها في شخصين وليس شخص واحد مثل التوقيع على الشيكات.

الفرض البديل/ هناك بعض الاختصاصات يتم تركيزها في شخصين وليس شخص واحد مثل التوقيع على الشيكات.

من الجدول رقم (6) السابق يتبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (14.56) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويعني قبول هذا الفرض إدراك المشتركين في الدراسة لأهمية الرقابة المزدوجة في حماية أموال الشركة حيث يتركز اختصاص معين في شخصين وليس شخص واحد مثل التوقيع على الشيكات أو فتح الخزائن الكبرى، وتوافر هذا العنصر يحقق أحد أهداف الرقابة الداخلية وهي حماية الأصول ومن شأنه أن يؤدي إلى تخفيض أخطار الرقابة ولا يقلل من أهمية هذا العنصر إلا التواطؤ المحتمل بين الشخصين، ولكن ذلك يمكن مواجهته بأحد عناصر الرقابة الداخلية وهو تغيير الواجبات بين الأفراد والمسئولية من وقت لآخر.

الفرض الجزئي رقم (23)

الفرض الصفري/ لا توجد سياسة واضحة ومكتوبة وأشخاص مسئولين على الاحتفاظ بالأصول مثل النقدية والبضاعة والأصول الثابتة.

الفرض البديل/ توجد سياسة واضحة ومكتوبة وأشخاص مسئولين على الاحتفاظ بالأصول مثل النقدية والبضاعة والأصول الثابتة.

من الجدول رقم (6) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض والتي تساوي (14.58) أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويؤكد قبول هذا الفرض إدراك المشتركين في الدراسة لأهمية وجود سياسة واضحة ومكتوبة لحيازة الأصول وأشخاص مسئولين عن الاحتفاظ بها لإمكان المساءلة عن الأصول وحمايتها من أخطار الاختلاس أو السرقة أو غيرها من الأخطار التي تهددها

وبالتالي فإن توافر ذلك يعد دليلاً على توافر أحد عناصر الرقابة الداخلية اللازمة لحماية الأصول والذي من شأنه تخفيض أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (24)

الفرض الصفري/ لا تُعتمد عمليات الإضافات والاستبعادات للأصول الثابتة من مجلس الإدارة.

الفرض البديل/ تُعتمد عمليات الإضافات والاستبعادات للأصول الثابتة من مجلس الإدارة.

من الجدول رقم (6) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (12.96) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويؤكد قبول هذا الفرض إدراك المشتركين في الدراسة لأهمية توافر عناصر الرقابة الحدية وهو اعتماد قرارات شراء الأصول الثابتة من مجلس الإدارة، نظراً لضخامة الاستثمار في الأصول الثابتة والذي يتطلب الاعتماد من سلطة عليا حمايةً لأموال الشركة من مخاطر غش الإدارة، حيث يعتبر ذلك مؤشراً على فعالية إجراءات حماية الأصول والتي تعتبر بدورها من العوامل التي تؤدي إلى تخفيض أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (25)

الفرض الصفري/ لا توجد دورة مستندية موثقة لكل عملية من العمليات ولا يتم الاحتفاظ بالمستندات بطريقة منظمة.

الفرض البديل/ توجد دورة مستندية موثقة لكل عملية من العمليات ويتم الاحتفاظ بالمستندات بطريقة منظمة.

وقد تبين من الجدول رقم (6) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (14.68) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويؤكد قبول هذا الفرض إدراك المشتركين في الدراسة لأهمية وجود دورة مستنديه موثقة لكل عملية من العمليات والاحتفاظ بالمستندات بطريقة منظمة، فالدورة المستندية تحدد المسئولية عن التصريح بالعمليات وتنفيذها في شكل خطوات متعددة يقوم بها عدد من الأشخاص يراقب كل منهم عمل الآخر وتعتمد في النهاية من

الرئيس الأعلى، ويتم الاحتفاظ بالمستندات لأغراض الرجوع إليها عند الحاجة لتحقيق المساءلة والمحاسبة عن العمليات ونتائجها، مما يسهم في ضمان الثقة في البيانات والمعلومات وإمكان الاعتماد عليها كأحد أهداف الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (26)

الفرض الصفري/ لا توجد سجلات لمراقبة حركة أصول المنشأة وحقوقها مثل سجل حركة النقدية ودفتر أستاذ مساعد المخازن وسجلات الأصول الثابتة.

الفرض البديل/ توجد سجلات لمراقبة حركة أصول المنشأة وحقوقها مثل سجل حركة النقدية ودفتر أستاذ مساعد المخازن وسجلات الأصول الثابتة.

حيث تبين من الجدول رقم (6) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض بلغت (16.54) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67) وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويؤكد قبول هذا الفرض أن المشتركين في الدراسة يدركون أهمية توافر هذا العنصر في تخفيض أخطار الرقابة، باعتباره أحد أنشطة الرقابة المتعلقة بالاحتفاظ بسجلات تحليلية لمراقبة حركة الأصول، على أن يتم الاحتفاظ بها بواسطة أشخاص بخلاف الأشخاص الذين يحتفظون بالأصول بالفعل، تحقيقاً للرقابة من حيث أن السجل يراقب حركة الأصل، وبالتالي توفير الحماية للأصول باعتبارها هدفاً من أهداف الرقابة الداخلية يؤدي تحقيقه إلى تخفيض أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (27)

الفرض الصفري/ لا تطبق المنشأة الفصل بين الاختصاصات في عمليات ووظائف التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الفرض البديل/ تطبق المنشأة الفصل بين الاختصاصات في عمليات ووظائف التشغيل الإلكتروني للبيانات.

وقد تبين من الجدول رقم (6) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (10.83) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

وتؤكد تلك النتيجة أن المشتركين في الدراسة يدركون أهمية الفصل بين الواجبات والاختصاصات حتى في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات، لأن الشائع أن التشغيل

الإلكتروني يحد من إمكانية الفصل بين الواجبات، نظراً لقيام الحاسب بأداء عدة عمليات في وقت واحد، ولهذا فإن هناك ضرورة للفصل بين واجبات ومسئوليات تحليل النظم وإدخال البيانات والاحتفاظ بالبرامج والملفات بعد التشغيل وأن تحدد سلطة إدخال البيانات لأي برنامج حتى لا يحدث تدخل غير مشروع في عمليات التشغيل الإلكتروني مما يزيد من الثقة في البيانات وإمكانية الاعتماد عليها وبالتالي تخفيض أخطار الرقابة.

رابعاً: التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الرابع:

الفرض الصفري/ لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظام المعلومات والاتصال المحاسبي عند تقديره لأخطار الرقابة.

الفرض البديل / يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظام المعلومات والاتصال المحاسبي عند تقديره لأخطار الرقابة .

حيث تم اختبار هذا الفرض بالفروض الجزئية من (28-31).

والجدول التالي يبين نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية الخاصة بالفرض الفرعي الرابع.

الجدول رقم (7)

نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الرابع

الفرضية الجزئية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأقصى لتقدير متوسط المجتمع بمستوى ثقة 95%	T المحسوبة	P Value	القرار
28	4.18	0.51	4.28	19.33	1.000	رفض
29	2.97	1.05	3.18	-0.22	0.411	قبول
30	3.01	1.03	3.22	0.11	0.545	قبول
31	4.03	0.79	4.18	10.93	1.000	رفض

الفرض الجزئي رقم (28)

الفرض الصفري/ لا توجد سياسات موثقة لتحقيق أمن البيانات والمعلومات، ولا توجد كذلك إجراءات للرقابة على التطبيقات والرقابة العامة على عمليات تشغيل النظام الإلكتروني للبيانات.

الفرض البديل/ توجد سياسات موثقة لتحقيق أمن البيانات والمعلومات، وتوجد كذلك إجراءات للرقابة على التطبيقات والرقابة العامة على عمليات تشغيل النظام الإلكتروني للبيانات.

وقد تبين من الجدول رقم (7) السابق بأن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (19.33) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

وتوضح تلك النتيجة أن المشتركين في الدراسة يدركون أهمية وجود سياسات موثقة لتحقيق أمن البيانات والمعلومات ووجود إجراءات للرقابة على التطبيقات والرقابة العامة على عمليات تشغيل النظام الإلكتروني للبيانات على فعالية الرقابة الداخلية وبالتالي تخفيض أخطار الرقابة في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات، والذي يتطلب عناصر خاصة للرقابة الداخلية تشمل(أمن المعلومات وإجراءات للرقابة العامة وإجراءات للرقابة على تطبيقات النظام كل على حده).

الفرض الجزئي رقم (29)

الفرض الصفري/ لا توجد مشاكل في تدفق المعلومات داخل المنشأة.

الفرض البديل/ توجد مشاكل في تدفق المعلومات داخل المنشأة.

حيث تبين من الجدول رقم (7) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (0.22-) وهي أصغر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد قبلوا الفرض الصفري.

وتعني تلك النتيجة قبول المشتركين في الدراسة لفكرة أن التدفق الجيد للمعلومات بدون أي اختنا قات، يمثل أحد العناصر الهامة للرقابة الداخلية والذي يعمل على تخفيض أخطار الرقابة، حيث أن تدفق المعلومات هو الذي يتم عن طريقه تحقيق عمليات الرقابة والمتابعة للأداء ثم التغذية العكسية عن نتائج الأداء والانحرافات في الأداء، لهذا فإن توافر هذا العنصر يساعد في تخفيض أخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (30)

الفرض الصفري/ لا تعد القوائم المالية في موعدها، ولا تقدم للجمعية العمومية للمنشأة في موعدها بدون تأخير.

الفرض البديل/ تعد القوائم المالية في موعدها، وتقدم للجمعية العمومية للمنشأة في موعدها دون تأخير.

وقد تبين من الجدول رقم (7) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (0.11) وهي أصغر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد قبلوا الفرض الصفري.

وتؤكد تلك النتيجة عدم قبول المشتركين في الدراسة لأهمية إعداد القوائم المالية وتقديمها في الموعد للجمعية العمومية، وعدم تدخل الإدارة العليا في تعديل بنود القوائم المالية في تخفيض أخطار الرقابة، وقد يكون ذلك راجعاً إلى تعدد الأسباب والمتغيرات التي تؤثر في توقيت تقديم القوائم المالية للجمعية العمومية والتي لا تعتبر تجاوزاً للرقابة الداخلية.

الفرض الجزئي رقم (31)

الفرض الصفري/ لا تقوم الإدارة بإجراء التقديرات المحاسبية بناءً على افتراضات موضوعية وتفرض الإدارة العليا أي تقديرات من جانبها.

الفرض البديل/ تقوم الإدارة بإجراء التقديرات المحاسبية بناءً على افتراضات موضوعية ولا تفرض الإدارة العليا أي تقديرات من جانبها.

حيث تبين من الجدول رقم (7) السابق أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (10.93) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويعني ذلك أن قيام الإدارة بإجراء التقديرات المحاسبية بناءً على افتراضات موضوعية وكذلك عدم قيام الإدارة العليا بفرض أي تقديرات من جانبها يعتبر مؤشراً على فعالية الرقابة الداخلية وتخفيض أخطار الرقابة، وخاصة عدم تدخل الإدارة العليا في فرض تقديرات معينة، لأن فرض مثل هذه التقديرات يعتبر أحد الوسائل الشائعة التي تلجأ إليها الإدارة العليا في إدارة الربح عن طريق التقديرات المحاسبية، حيث في الغالب يكون المسئول عن هذه التقديرات المحاسبية هي الإدارة المالية، وإذا تدخلت

الإدارة العليا وخاصة غير المحاسبية في فرض مثل هذه التقديرات يعتبر ذلك مؤشراً على زيادة مخاطر الرقابة باعتبارها أحد دوافع وفرص إجراء التلاعب.

خامساً: التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الخامس:

الفرض الصفري/ لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم فعالية لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

الفرض البديل/ يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم فعالية لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقد تم اختبار هذا الفرض بالفروض الجزئية من (32-42).

والجدول التالي يبين نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية الخاصة بالفرض الفرعي الخامس.

الجدول رقم (8)

نتائج التحليل الإحصائي واختبارات الفروض للفروض الجزئية للفرض الفرعي الخامس

الفرضية الجزئية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأقصى لتقدير متوسط المجتمع بمستوى ثقة 95%	T المحسوبة	P Value	القرار
32	4.60	0.57	4.72	23.62	1.00	رفض
33	4.44	0.69	4.57	17.51	1.00	رفض
34	3.90	0.63	4.03	11.94	1.00	رفض
35	3.87	0.63	3.99	11.66	1.00	رفض
36	3.90	0.59	4.02	12.89	1.00	رفض
37	4.01	0.55	4.12	15.61	1.00	رفض
38	4.19	0.62	4.32	16.17	1.00	رفض
39	4.04	0.64	4.17	13.67	1.00	رفض
40	4.04	0.70	4.18	12.44	1.00	رفض
41	4.07	0.42	4.15	21.22	1.00	رفض
42	4.48	0.86	4.65	14.50	1.00	رفض

الفرض الجزئي رقم (32)

الفرض الصفري/ لا توجد لجنة للمراجعة بالمنشأة.

الفرض البديل/ توجد لجنة للمراجعة بالمنشأة.

وقد تبين من الجدول رقم (8) السابق بأن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (23.62) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويتضح من قبول هذا الفرض إدراك المشتركين في الدراسة لأهمية وجود لجنة للمراجعة في تحقيق الحوكمة الشاملة على عملية إعداد القوائم المالية وضبط وتنظيم العلاقة بين مجلس الإدارة من ناحية والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي من ناحية أخرى وضمان استقلال كلاً منهما، مما يحقق فعالية عمليات الرقابة والحوكمة، حيث تشرف لجنة المراجعة على عملية إعداد القوائم المالية من بدايتها حتى نهايتها وتوفر الحماية للمراجعة الداخلية من تأثير مجلس الإدارة على موضوعية واستقلال المراجع الداخلي وكذلك تعتبر همزة وصل بين الشركة والمراجع الخارجي، مما يؤدي إلى زيادة فعالية الرقابة الداخلية ويخفض من أخطارها.

الفرض الجزئي رقم (33)

الفرض الصفري/ لا تتشكل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وبعض الأعضاء من ذوي الخبرة.

الفرض البديل/ تتشكل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وبعض الأعضاء ذوي الخبرة.

وبالرجوع للجدول رقم (8) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (17.51) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويعني قبول المشتركين لهذا الفرض أهمية هيكل لجنة المراجعة وفعاليتها في تحقيق أهدافها، وتتحقق تلك الفعالية بأن يكون تشكيل لجنة المراجعة خالياً من أعضاء مجلس الإدارة غير المستقلين الذين يزاولون أعمالاً تنفيذية في الشركة وهم الذين قد يتوافر لهم الدافع في إجراء أي تحريف في القوائم المالية، وتشكيل لجنة المراجعة من

أعضاء مستقلين يضمن فعالية تلك اللجنة في تحقيق أهدافها في فعالية عمليات الرقابة والحوكمة الشاملة بالشركة، مما يزيد من جودة وفعالية الرقابة الداخلية ويخفض من أخطارها .

الفرض الجزئي رقم (34)

الفرض الصفري/ لا يرشح رئيس لجنة المراجعة المراجع الخارجي ولا توافق عليه الجمعية العامة للمساهمين.

الفرض البديل/ يرشح رئيس لجنة المراجعة المراجع الخارجي وتوافق عليه الجمعية العامة للمساهمين.

وبالرجوع للجدول رقم (8) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (11.94) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويعني قبول المشتركين لهذا الفرض أهمية أن يقوم رئيس لجنة المراجعة باختيار المراجع الخارجي وعرضه على الجمعية العامة للمساهمين ضماناً لعدم تدخل مجلس الإدارة في هذا الاختيار، وبالتالي يحرص المراجع الخارجي على استقلاله وعدم خضوعه لمجلس الإدارة، وبالتالي حرصه على الالتزام بمعايير المراجعة والتي تتطلب معايير العمل الميداني بها قيام المراجع بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية، وهذا يشكل تحذيراً للإدارة بعدم إجراء أي انتهاكات لنظم الرقابة الداخلية لغرض إجراء أي تلاعب مما يزيد من فعالية الرقابة الداخلية التي تخضع للتقييم من جانب مراجع مستقل غير خاضع في تعيينه للإدارة.

الفرض الجزئي رقم (35)

الفرض الصفري/ لا تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مستمرة خلال السنة.

الفرض البديل/ تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مستمرة خلال السنة.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (8) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (11.66) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويعني قبول هذا الفرض أن المشتركين في الدراسة يدركون أهمية قيام لجنة المراجعة بالفعل بمسئولياتها اتجاه فعالية الرقابة الداخلية، حيث أن وفاء لجنة المراجعة بمسئولياتها يتطلب منها عقد اجتماعات دورية لمتابعة عمليات الرقابة والحوكمة داخل الشركة من أجل إعداد قوائم مالية دقيقة يمكن الوثوق بها.

الفرض الجزئي رقم (36)

الفرض الصفري/ لا يتم تعيين مدير المراجعة الداخلية من جانب لجنة المراجعة.

الفرض البديل/ يتم تعيين مدير المراجعة الداخلية من جانب لجنة المراجعة.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (8) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (12.89) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل. ويؤكد قبول المشتركين لهذا الفرض أن توفير الاستقلال للمراجع الداخلي عن الإدارة فيما يتعلق بتعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية يعتبر أحد عناصر فعالية المراجعة الداخلية ومن ثم فعالية نظم الرقابة الداخلية وانخفاض أخطارها، حيث أن تعيين مدير المراجعة الداخلية بواسطة لجنة المراجعة يشكل حماية للمراجعين الداخليين من تأثير الإدارة العليا على موضوعية واستقلال المراجعة الداخلية.

الفرض الجزئي رقم (37)

الفرض الصفري/ لا تقوم لجنة المراجعة بتقييم فعالية إجراءات حماية الأصول وتوفير الدقة في عمليات تشغيل البيانات بشكل مستمر.

الفرض البديل/ تقوم لجنة المراجعة بتقييم فعالية إجراءات حماية الأصول وتوفير الدقة في عمليات تشغيل البيانات بشكل مستمر.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (8) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (15.61) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويقدم قبول المشتركين في الدراسة لهذا الفرض دليلاً إضافياً على أن قيام لجنة المراجعة بمسئولياتها بالفعل في تقييم فعالية الإجراءات التي تتخذها الإدارة لحماية الأصول وتوفير الدقة في عمليات التشغيل يعتبر مؤشراً على فعالية لجنة المراجعة

وبالتالي فعالية نظم الرقابة الداخلية وتحقيقها لأهدافها في حماية الأصول من أي أخطار تتعرض لها وضمان الثقة والدقة في تشغيل البيانات، مما يشكل في مجموعة تخفيضاً لأخطار الرقابة.

الفرض الجزئي رقم (38)

الفرض الصفري/ لا تقوم لجنة المراجعة بتقييم نظم الرقابة الداخلية بشكل مستمر ولا تتابع ما تقوم به الإدارة من تصحيح عند وجود أي ثغرات يكشفها المراجع الخارجي أو الداخلي في نظم الرقابة الداخلية.

الفرض البديل/ تقوم لجنة المراجعة بتقييم نظم الرقابة الداخلية بشكل مستمر وتتابع ما تقوم به الإدارة من تصحيح عند وجود أي ثغرات يكشفها المراجع الخارجي أو الداخلي في نظم الرقابة الداخلية.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (8) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (16.17) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني أن المشتركين في الدراسة قد رفضوا الفرض الصفري وقبلوا الفرض البديل.

ويؤكد قبول المشتركين لهذا الفرض أهمية قيام لجنة المراجعة بممارسة المهام التي تحقق أهدافها، وهي الرقابة على عمليات الرقابة التي تقوم بها الإدارة وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية بما فيها متابعة ما تقوم به الإدارة من إجراءات تصحيحية لتلافي وعلاج أي ثغرات يكتشفها المراجع الخارجي أو الداخلي في نظم الرقابة الداخلية، مما يؤكد التزام الإدارة بتوفير بيئة رقابة جيدة لا تسمح بوجود أي ثغرات وتعمل على تلافيها فورا في حالة وجودها، مما يحقق سلامة وجودة نظم الرقابة الداخلية ويخفض من أخطارها.

الفرض الجزئي رقم (39)

الفرض الصفري/ لا تتلقى لجنة المراجعة تقارير مستمرة من مدير المراجعة الداخلية عن أنشطة المراجعة الداخلية.

الفرض البديل/ تتلقى لجنة المراجعة تقارير مستمرة من مدير المراجعة الداخلية عن أنشطة المراجعة الداخلية.

وبالرجوع إلى الجدول رقم (8) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (13.67) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل.

ويؤكد قبول المشتركين لهذا الفرض أن فعالية كل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية وقيامهما بواجباتهما يعتبر من عناصر فعالية نظم الرقابة الداخلية .

ويوضح هذا الفرض أحد المؤشرات التي يستدل عليها المراجع لتحقيق تلك الفعالية وهو وجود تيار مستمر من تقارير الأداء التي ترفعها إدارة المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة عن نتائج المراجعة، والذي يعد مؤشراً على فعالية عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها المراجعة الداخلية وتشرف عليها لجنة المراجعة، مما يؤكد فعالية نظم الرقابة الداخلية وانخفاض أخطارها .

الفرض الجزئي رقم (40)

الفرض الصفري/ لا تختص لجنة المراجعة باقتراح الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية، ولا تقرر مكافآت للمراجعين الداخليين.

الفرض البديل/ تختص لجنة المراجعة باقتراح الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية وتقرر مكافأة للمراجعين الداخليين.

وبالرجوع للجدول رقم (8) السابق اتضح أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (12.44) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، وهذا يعني رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل.

ويؤكد قبول هذا الفرض أهمية توفير الاستقلال التنظيمي بقدر الإمكان للمراجعة الداخلية حتى تقوم بالمهام الموكلة إليها، ويتحقق ذلك بأن تكون عملية تخصيص الموارد اللازمة لإدارة المراجعة الداخلية ومكافأة العاملين بها من اختصاص لجنة المراجعة وليس مجلس الإدارة.

الفرض الجزئي رقم (41)

الفرض الصفري/ لا تعمل إدارة المراجعة الداخلية وفق خطة تُعتمد سنوياً من جانب لجنة المراجعة.

الفرض البديل/ تعمل إدارة المراجعة الداخلية وفق خطة تُعتمد سنوياً من جانب لجنة المراجعة.

وبالرجوع للجدول رقم (8) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (21.22) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل.

ويؤكد قبول المشتركين لهذا الفرض حقيقة أن تأكيد استقلال المراجعة الداخلية يعتبر عنصراً من عناصر فعالية عمليات الرقابة والمتابعة المفروض أن تقوم بها، وأحد تلك العناصر هو أن خطة العمل التي تنفذها إدارة المراجعة الداخلية تُعتمد من لجنة المراجعة وتقوم بتنفيذها إدارة المراجعة الداخلية دون تدخّل من الإدارة، مما يزيد فعالية عمليات الرقابة والمتابعة ويخفض من أخطار الرقابة، حيث تضمن تلك الخطة توجيه جهود المراجعة والتقييم إلى المجالات الأكثر استقلالاً دون تدخّل من الإدارة.

الفرض الجزئي رقم (42)

الفرض الصفري/ لا تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقييم مستمر لنظم الرقابة الداخلية ولا تقدم تقارير مستمرة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية للجنة المراجعة، ولا تكشف كذلك عن أي انتهاكات من الإدارة لنظم الرقابة الداخلية.

الفرض البديل/ تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقييم مستمر لنظم الرقابة الداخلية وتقدم تقارير مستمرة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية للجنة المراجعة، وتكشف كذلك عن أي انتهاكات من الإدارة لنظم الرقابة الداخلية.

وبالرجوع للجدول رقم (8) السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة لهذا الفرض تساوي (14.50) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.67)، مما يعني رفض المشتركين في الدراسة للفرض الصفري وقبولهم للفرض البديل.

ويؤكد قبول المشتركين لهذا الفرض أهمية فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق فعالية نظم الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطر الرقابة .

حيث أن الإدارة هي التي تختص بتصميم وتنفيذ نظم الرقابة الداخلية، وتختص المراجعة الداخلية بتقييم مستمر لنظم الرقابة الداخلية للتحقق من كفايتها وكذلك الالتزام بها من جانب الإدارة والعاملين، وعليها كذلك مهمة تقديم تقارير مستمرة للجنة المراجعة عن كفاية نظم الرقابة الداخلية والالتزام بها من جانب الإدارة والعاملين وعدم وجود انتهاكات من جانب الإدارة لتلك النظم.

الفصل الخامس
نتائج وتوصيات الدراسة

5-1 نتائج الدراسة:

اختبرت الدراسة الميدانية الفرض الرئيسي للبحث:

"**لايهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة**" عن طريق اختبار مجموعة من الفروض الفرعية وكانت هذه الفروض ونتائجها كما يلي:

1- الفرض الفرعي الأول:

لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم بيئة الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقد أسفرت نتائج الدراسة الميدانية بخصوص هذا الفرض عن قبول الفرضيات الفرعية التالية باعتبارها تعمل على زيادة فعالية بيئة الرقابة وتخفض من أخطارها.

- نزاهة وشفافية رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.
- وجود ميثاق للأخلاق وحرص الإدارة والعاملين على الالتزام به.
- اعتراف الإدارة بمعيار الكفاءة والصلاحية عن ملء الوظائف الشاغرة.
- ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية أي شركات أخرى مهما كان نوع نشاطها.
- الاستقامة الأخلاقية والتحلي بكافة الفضائل الدينية والروحية من جانب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.
- تأكيد رئيس وأعضاء مجلس الإدارة دائماً على الشفافية والإفصاح في القوائم المالية.
- وجود هيكل تنظيمي واضح من حيث وضوح خطوط السلطة والمسئولية.
- الالتزام الدائم من جانب الإدارة بالاختصاصات المحددة بالهيكل التنظيمي وعدم السماح بتجاوزها أو انتهاكها.
- وجود نظام للرقابة على أداء العاملين ووجود ميزانية تقديرية للإيرادات والمصروفات وقيام الإدارة العليا بدراسة وتحليل الانحرافات عن الميزانية التقديرية واتخاذ الإجراءات التصحيحية فوراً.
- حرص الإدارة على اختيار موظفين أكفاء ووضعهم في الأماكن المناسبة.

ولم يوافق المشتركون في الدراسة على وجود علاقة بين زيادة فعالية بيئة الرقابة وانخفاض أخطارها والفروض الفرعية التالية:

- تدخل رئيس وأعضاء مجلس الإدارة من غير المحاسبين في الأمور المحاسبية.
- ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية شركات أو كيانات تتعامل بأي طريقة بيع أو شراء مع المنشأة موضوع المراجعة.
- وجود سوابق انتهاك لنظم الرقابة الداخلية أو مساءلة مدنية أو جنائية من جانب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.
- تشجيع رئيس وأعضاء مجلس الإدارة لكافة العاملين على مواصلة دراساتهم العليا والحصول على درجتي الماجستير والدكتوراه.
- وجود نظام جيد لمكافأة العاملين عند الإجادة والعقاب عند الخطأ.

وعلى ضوء النتائج السابقة فقد تم رفض الفرض الفرعي الأول حيث أن المراجع الخارجي الليبي يهتم بتقييم بيئة الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

2- الفرض الفرعي الثاني:

لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم عملية إدارة المخاطر التي تقوم بها الإدارة عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقد أسفرت نتائج الدراسة الميدانية بخصوص هذا الفرض عن قبول الفرضيات الفرعية التالية باعتبارها تعمل على تخفيض أخطار الرقابة:

- تقوم الإدارة العليا بالمنشأة بتقدير المخاطر التي تواجهها بشكل مستمر سواء مخاطر السوق أو مخاطر العسر المالي أو مخاطر التكنولوجيا أو مخاطر القيادة.
- تولي الإدارة العليا اهتماماً خاصاً لمخاطر المعلومات.
- يطلب مجلس الإدارة من إدارة المراجعة الداخلية ومن نظم المعلومات الإدارية بالمنشأة مثل نظام بحوث التسويق تقارير دورية عن أي مخاطر أعمال تتعرض لها المنشأة.
- تحتوي مخاطر اجتماعات مجلس إدارة المنشأة على مناقشات ودراسات عن الإجراءات التي تتخذها إدارة المنشأة لمواجهة مختلف مخاطر الأعمال التي تواجهها المنشأة.

وعلى ضوء هذه النتائج تم رفض الفرض الفرعي الثاني حيث أن المراجع الخارجي الليبي يهتم بتقييم عملية إدارة المخاطر التي تقوم بها الإدارة عند تقديره لأخطار الرقابة.

3- الفرض الفرعي الثالث:

لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم أنشطة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقد أسفرت نتائج الدراسة الميدانية بخصوص هذا الفرض عن قبول الفرضيات الفرعية التالية باعتبارها تعمل على تخفيض أخطار الرقابة.

- الفصل بين الواجبات كأحد أنشطة الرقابة والتزام الإدارة بهذا الفصل.
- تطبيق الرقابة الحدية بشكل صارم دون أي تجاوز.
- تركيز بعض الاختصاصات الهامة في شخصين وليس شخص واحد.
- وجود سياسة واضحة ومكتوبة وأشخاص مسئولين عن الاحتفاظ بالأصول.
- اعتماد عمليات الإضافات والاستبعادات للأصول الثابتة من مجلس الإدارة.
- وجود دورة مستندية موثقة لكل عملية من العمليات ويتم الاحتفاظ بالمستندات بطريقة منظمة.
- وجود سجلات لمراقبة حركة أصول المنشأة وحقوقها مثل سجل حركة النقدية ودفتر أستاذ مساعد المخازن وسجلات الأصول الثابتة.
- تطبيق الفصل بين الاختصاصات في عمليات ووظائف التشغيل الإلكتروني للبيانات.

وعلى ضوء النتائج السابقة فقد تم رفض الفرض الفرعي الثالث حيث تبين أن المراجع الخارجي الليبي يهتم بتقييم أنشطة الرقابة عند تقديره لأخطار الرقابة.

4- الفرض الفرعي الرابع:

لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظام المعلومات والاتصال المحاسبي عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقد أسفرت نتائج الدراسة الميدانية بخصوص هذا الفرض عن قبول الفرضيات الفرعية التالية باعتبارها تعمل على تخفيض أخطار الرقابة.

- وجود سياسات موثقة لتحقيق أمن البيانات والمعلومات ووجود إجراءات للرقابة على التطبيقات والرقابة العامة على عمليات التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- تقوم الإدارة بإجراء التقديرات المحاسبية بناءً على افتراضات موضوعية ولا تفرض الإدارة العليا أي تقديرات من جانبها.

ولم يوافق المشتركين في الدراسة على أن الفروض الفرعية التالية تعمل على زيادة فعالية نظام المعلومات والاتصال المحاسبي وتخفض من أخطار الرقابة.

- وجود مشاكل في تدفق المعلومات داخل المنشأة.
- تعد القوائم المالية في موعدها وتقدم للجمعية العامة للمنشأة في موعدها دون تأخير.

وعلى ضوء النتائج السابقة فقد تم رفض الفرعي الرابع حيث تبين أن المراجع الخارجي الليبي يهتم بتقييم نظام المعلومات والاتصال المحاسبي عند تقديره لأخطار الرقابة.

5- الفرض الفرعي الخامس:

لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم فعالية لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

وقد أسفرت نتائج الدراسة الميدانية بخصوص هذا الفرض عن قبول الفرضيات الفرعية التالية باعتبارها تعمل على تخفيض أخطار الرقابة.

- وجود لجنة للمراجعة بالمنشأة.
- تُشكّل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وبعض الأعضاء من ذوي الخبرة.
- يرشح رئيس لجنة المراجعة المراجع الخارجي وتوافق عليه الجمعية العامة للمساهمين.
- تعقد لجنة المراجعة اجتماعات مستمرة وبشكل دوري خلال السنة.
- يتم تعيين مدير المراجعة الداخلية بواسطة لجنة المراجعة.
- تقوم لجنة المراجعة بتقييم فعالية إجراءات حماية الأصول وتوفير الدقة في عمليات تشغيل البيانات بشكل مستمر.

- تقوم لجنة المراجعة بتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر وتتابع ما تقوم به الإدارة من تصحيح عند وجود أي ثغرات يكشفها المراجع الخارجي أو الداخلي في نظم الرقابة الداخلية.
- تتلقى لجنة المراجعة تقارير مستمرة من مدير المراجعة الداخلية عن أنشطة المراجعة الداخلية.
- تختص لجنة المراجعة باقتراح الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية وتقرر مكافآت المراجعين الداخليين.
- تعمل إدارة المراجعة الداخلية وفق خطة تعتمد سنوياً من جانب لجنة المراجعة.
- قيام إدارة المراجعة الداخلية بتقييم مستمر لنظم الرقابة الداخلية وتقدم تقارير مستمرة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية للجنة المراجعة وتكشف كذلك عن أي انتهاكات من الإدارة لنظم الرقابة الداخلية.

وعلى ضوء النتائج السابقة فقد تم رفض الفرض الفرعي الخامس حيث أن المراجع الخارجي الليبي يهتم بتقييم فعالية لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة.

وعلى ضوء نتائج الفروض الفرعية الخمسة السابقة يمكن استخلاص رفض الفرض الرئيسي للبحث:

لا يهتم المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة

حيث أوضحت نتائج الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث إن:

المراجع الخارجي الليبي يهتم بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لأخطار الرقابة

2-5 توصيات الدراسة:

من خلال نتائج الدراسة الميدانية اتضح للباحث إن المراجع الخارجي الليبي يهتم بتقييم نظم الرقابة الداخلية عند تقديره لإخطار الرقابة، ومن أجل المحافظة على هذا المستوى من الاهتمام وتعزيزه فإن الباحث يوصي بما يلي:

- ضرورة أن يستمر المراجع الخارجي الليبي في بذل أقصى ما يمكن من العناية المهنية الواجبة عند تقييم نظم الرقابة الداخلية وتقدير أخطارها.
- زيادة الاهتمام من قبل المراجع الخارجي الليبي بالمؤتمرات والندوات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وكافة الدراسات والبحوث ذات العلاقة بالمهنة.
- زيادة الاهتمام من قبل المراجع الخارجي الليبي بكافة الأساليب والمبتكرات العلمية والإلكترونية التي تساعده على أداء عمله وفق المستوى المطلوب من الجودة.
- الاهتمام من قبل الهيئات المهنية بتطبيق برامج للتعليم والتدريب المستمر، لتزويد المراجعين الممارسين للمهنة بأحدث التطورات في أساليب المراجعة وأساليب تقدير أخطارها بشكل عام وأخطار الرقابة بوجه خاص.

المـــراجـــــع

أولاً: المراجع العربية:

1- أبوالعلا، محمد إبراهيم المرسي، **دراسة تحليلية لنظام الرقابة الداخلية بـــالبنوك بهدف تحسين كفاءة المراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، 2004.

2- أبوصالح، محمد صبحي وعوض، عدنان محمد، **مقدمة في الإحصاء**، دار جون وايلي، الأردن، 1983.

3- أحمد، أحمد عبدالمعطي، **أسباب القصور في تطبيق أنظمة الرقابة الداخليـــة فـــي الوحدات الإدارية العامة**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، 2006.

4- أحمد، محمد الرملي، **تطوير نماذج تقدير المخاطرة في عملية المراجعة**، مجلـــة آفاق جديدة، جامعة المنوفية، العدد الثالث، 1995، ص ص39-81.

5- أرينز، ألفين ولوبك جيمس، **المراجعة مدخل متكامـــل**، ترجمـــة محمـــد محمـــد عبدالقادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، 2002.

6- اشتيوي، إدريس عبدالسلام، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربيـــة، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996.

7- الثعليب، محمد مسعود خليفة، **نموذج مقترح لتقييم الرقابة الداخليـــة بالمـــصارف التجارية**، المؤتمر الأول للرقابة الداخلية، أكاديمية الدراسات العليـــا، طـــرابلس، 2005.

8- الجطلاوي، بثينة جمعة محمد،**مدى إدراك المراجع الخارجي لأخطار المراجعـــة وكيفية التحكم فيها**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، 2004.

9- الخطيب، صبحي محمود صالح، **دراسة تحليلية لتأثير تقييم المراجع الخـــارجي لدرجة المخاطرة على درجة اعتماده على إدارة المراجعة الداخلية**، مجلة كليـــة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2001، ص ص145-180.

10- الدهراوي، كمال الدين، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، دار الجامعـــة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

11- الدويري، صفوت مصطفى، **مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2005، ص ص177-223.

12- الراشد، وائل إبراهيم، **كفاءة الرقابة الداخلية في وحدات الجهاز الحكومي بدولة الكويت**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 2001، ص ص479-554.

13- الرحيلي، عوض بن سلامة، **دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة**، مجلة الإدارة العامة، المجلد الرابع والأربعون، العدد الثاني، الرياض، 2004، ص ص376-349.

14- الروياتي، عوض أحمد، **دور المراجع الخارجي الليبي في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالمنشآت الاقتصادية الليبية**، المؤتمر الأول للرقابة الداخلية الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2005.

15- السيسي، نجوى أحمد، **مدخل مقترح لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية الحكومية**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الأول، 2002، ص ص164-217.

16- الشناوي، عزة رفعت محمد، **نحو تطوير تقرير مراقب الحسابات للإفصاح عن المخاطر النهائية للمراجعة**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، 2003.

17- الطيب، محمد مسعود ونصية، عبدالسلام عبدالله، **دليل الرقابة للمراجعين**، المؤتمر الأول للرقابة الداخلية الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2005.

18- العرفي، إبراهيم سالم، **مقومات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة**، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، بنغازي، 2006.

19- العطار، حسن عبدالحميد، **نتائج احتراف المراجعة الداخلية في ظل المحددات المهنية**، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2006، ص ص

20- العواملة، نايل عبدالحافظ، **أساليب البحث العلمي**، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، عمان، 1997.

21- الغوري، طارق سنّاد، **دراسة حول أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبية من وجهة نظر المراجع الخارجي**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، 1995.

22- الفرا، ماجد محمد وكلاب، سعيد يوسف، **تقييم واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة**، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول، 2006، ص ص142-184.

23- الفرطاس، الجاسر فتحي، **مدى توفر إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية في الأنظمة الآلية المستخدمة في فروع المصارف التجارية الليبية العامة بمدينة بنغازي**، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، بنغازي، 2006.

24- المليجي، هشام حسن عواد، **فعالية الإفصاح بالبنوك التجارية في تدعيم قرارات مراجعي القوائم المالية بصدد تقدير المخاطر الملازمة**، مجلة الدراسات والبحوث الاقتصادية، جامعة بنها، العدد الثاني، 2002، ص ص582-619.

25- توماس، وليم وهنكي، إجرنسون، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.

26- حسن، فاروق أحمد، **التقرير عن الرقابة الداخلية للجهات الخارجية**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة بسوهاج، المجلد الثالث، العدد الأول، 1999، ص ص51-88.

27- حسين، أماني حسين كامل خليل، **إطار مقترح لتقييم الرقابة الداخلية لأنشطة التجارة الإلكترونية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلوان، 2006.

28- حماد، طارق عبدالعال، **موسوعة معايير المراجعة**، جامعة عين شمس، القاهرة، الجزء الأول والثاني، 2004.

29- خشارمة، حسين علي، **أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في البنوك الأردنية**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2001، ص ص1-24.

30- خليل، يحيى محمد عبدالغني، **دراسة تحليلية لنماذج تقييم مخاطر المراجعة وأثرها على ترشيد قرارات المراجع الخارجي مع التطبيق على مهنة المراجعة في مصر**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 1993.

31- عبد الرحيم، محمد عمر محمد، **مدى قيام المراجع الخارجي الليبي بتبني معيار المراجعة الدولي رقم (540) عند مراجعته للتقديرات المحاسبية في القوائم المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، بنغازي، 2006.

32- عبدالفتاح، محمد عبدالفتاح محمد، **قياس وضبط مخاطر المراجعة**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، 1996.

33- عبدالكريم، عارف عبدالله، **أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية**، جامعة طنطا، 2003.

34- عبدالكريم، عارف عبدالله، **المراجعة باستخدام الأساليب الإحصائية**، جامعة طنطا، 1998.

35- عبده، حنان محمد أحمد، **أثر تغيرات بيئة الرقابة على تقديرات المراجع لخطر الرقابة المرتبط بتأكيدات الإدارة**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، 2001.

36- عطية، أحمد محمد صلاح، **هل تتسق أحكام المراجعين في مصر مع نموذج خطر المراجعة**، مجلة البحوث التجارية، المجلد 24، العدد الأول، 2002، ص ص64-87.

37- عمر، رأفت عبدالمحسن، **مراجعة لجنة الإشراف على تكنولوجيا المعلومات لضمان فعالية أنظمة الرقابة الداخلية**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 2003، ص ص135-169.

38- عيسى، محمد كمال منشاوي موسى، **إطار مقترح لترشيد التقدير الشخصي لعمل مراقب الحسابات في مجال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، 1996.

39- غالي، جورج دانيال، **إعداد التقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية المشكلات والتأثيرات**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 1998، ص ص385-357.

40- فودة، شوقي السيد، **نحو نموذج مقترح لتطوير نماذج قياس مخاطر المراجعة وأثرها على تخطيط برامج المراجعة ببيئة الأعمال المصرية**، مجلة آفاق جديدة، جامعة المنوفية، 2001، ص ص283-349.

41- قويدر، أيمن إبراهيم، **نظم الرقابة الداخلية في الفكر الإسلامي**، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2007.

42- كاجيجي، خالد علي وبيت المال، أحمد عبدالله، **تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالمصارف الأهلية**، المؤتمر الأول للرقابة الداخلية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2005.

43- لبيب، خالد محمد عبدالمنعم، **دراسة اختبارية لطبيعة ونوعية العلاقة بين لجان المراجعة وأنظمة الرقابة الداخلية في منشآت قطاع الأعمال**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والأربعين، 2007، ص ص65-172.

44- متولي، أحمد زكي حسين، **مدخل مقترح لقياس مدى تأثير الأبعاد المتعددة للمخاطر على تحديد أتعاب المراجعة الخارجية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، 2004.

45- محمد، محمد الفيومي وآخرون، **دراسات متقدمة في المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

46- محمود، مصطفى بكار، **الرقابة الداخلية واقعها ومجالات دعمها في ضوء المعايير الأمريكية المستجدة ومستجدات البيئة المحلية**، المؤتمر الأول للرقابة الداخلية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2005.

47- مصطفى، صادق حامد، **إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات**، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، 1997، ص ص319-347.

48- مصطفى، صادق حامد، **منهج تحليل وتقدير الخطر الحتمي وأثره في تخطيط عملية المراجعة**، مجلة دراسات في المال والأعمال، جامعة الجبل الغربي، 1994، ص ص132-170.

49- مصلي، خالد محمد، **مدخل الأخطار لتدعيم كفاية وفعالية مراجعة الائتمان بالمصارف التجارية**، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2006.

50- نقلاً عن شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، اسم المقال: **الجوانب النظرية والتطبيقية لمعيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية**، عنوان الموقع:

http://www.Socpa.org.Sa/AU/Au11/au/102.htm
تاريخ الزيارة: 2007/11/21 ف.

51- نقلاً عن شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، اسم المقال: **مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة**، عنوان الموقع:
http://www.Socpa.org.Sa/AU/Au10/au/004.htm
تاريخ الزيارة: 2007/11/21 ف.

52- نقلاً عن شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت"، اسم المقال: **نماذج تقدير الأهمية النسبية**، عنوان الموقع:
http://www.Socpa.org.Sa/AU/Au10/au/004.htm
تاريخ الزيارة: 2007/11/21 ف.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1- Arens, Alvin A. and Loebbecke, James K., **Auditing an Integrated Approach**, 7th ed., Prentice Hall, New Jersey, 1997.

2- Collier, Paul, **Corporate Governance and Audit Committees**- in Shherer, M, and S, Turley, Current Issues in Auditing, 3rd ed., Paul Chapman Publishing Ltd., 1997.

3- Rittenberg, Larry E. and Bradley J., Schwiger, **Auditing Concepts for a Changing Environment**, 5th ed., Thomson, South-Western, 2005.

4- William, F. M. and Elizabeth, A. A., **Inherent Risk and Control Risk Assessment Evidence on The Effect of Pervasive and Specific Risk Factors Auditing**, Sarasota (fall), Vol.19, No.2, 2000, pp119-131.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

قائمة استبيان

الأخ/.....

بعد التحية،،

فإني أعد بحثاً للحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة من كلية الاقتصاد والعلوم السياسية بجامعة التحدي بعنوان:

مدى اهتمام المراجع الخارجي الليبي بتقييم نظم الرقابة الداخلية لتقدير خطر الرقابة

وتتطلب منهجية البحث استقراء رأي عينة من الأخوة مراجعي الحسابات في الجماهيرية حول ما توصل إليه البحث من عموميات.

الرجاء التفضل بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق، ونؤكد لكم أن إجاباتكم سيكون لها أثرها في إثراء البحث.

والباحث إذ يشكركم على تعاونكم المثمر يؤكد لكم أن الإجابات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي المذكور.

الباحث

بيانات اختيارية:

الاسم:.....

عدد سنوات الخبرة:.....

المؤهل العلمي:.....

معلومات توضيحية

الرجاء التكرم بقراءة هذه المعلومات قبل التفضل بالإجابة عن أسئلة الاستبيان.

تعريف الرقابة الداخلية:

عملية يقوم بها مجلس إدارة المنشأة وإدارتها والموظفون الأخرون يتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بخصوص تحقيق الأهداف التالية:

1- حماية الأصول.
2- إمكانية الثقة في التقارير المالية.
3- الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات.
4- تحقيق الكفاية والفعالية.

أهمية الرقابة الداخلية للمراجع:

1- معرفة مدى قابلية المنشأة للمراجعة.

2- معرفة مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

3- تحديد مدخل المراجعة المناسب، وكمية الأدلة والاختبارات اللازمة في أي عملية مراجعة يقوم بها.

4- اكتشاف الغش والتحريف الجوهري في القوائم المالية.

5- معرفة مدى التزام المنشأة بالقوانين والقرارات الحكومية.

تقييم المراجع لنظم الرقابة الداخلية:

تتم عملية التقييم هذه على خطوتين:-

1- دراسة وتفهم النظام للحكم على كفايته نظرياً ومدى احتوائه على عناصر الرقابة الداخلية.

2- الفحص الإجرائي لنظم الرقابة الداخلية والتي تسمى اختبارات الالتزام للتحقق من أن النظام مطبق فعلاً وأن هناك التزام به من جانب العاملين ومن جانب الإدارة.

أخطار المراجعة:

تنقسم إلى:-

1- الخطر الملازم:

قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذي يكون جوهرياً بمفرده أو إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من العمليات، وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية ذات علاقة.

2- خطر الرقابة:

هو الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهرياً بمفرده أو إذا جمع مع خطأ رصيد أو عملية أخرى ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

3- خطر عدم الاكتشاف:

هو خطر عدم قدرة المراجع من خلال إجراءات المراجعة التي يقوم بها على اكتشاف خطأ في رصيد حساب ما أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهرياً بمفرده أو إذا جمع مع أخطاء في أرصدة حسابات أو أنواع أخرى من العمليات.

ويقوم المراجع بناء على فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية بتقدير أخطار الرقابة كخطوة على طريق تقدير الخطر الكلي للمراجعة من ناحية ومن ناحية أخرى الاستفادة منها في تخطيط عملية الحصول على أدلة الإثبات.

الرجاء التفضل بوضع علامة (✓) أسفل درجة الموافقة التي ترونها مناسبة لكل فقرة من الفقرات التالية:-

ملحوظة: المطلوب إبداء رأيك في مدى تأثير كل فقرة من الفقرات التالية على مخاطر الرقابة من ناحية أنها تعمل على تخفيض أخطار الرقابة.

ت	الفقرة	تؤثر جداً	تؤثر	محايد	لا تؤثر	لا تؤثر إطلاقاً
1-	نزاهة وشفافية رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.					
2-	تدخل أعضاء مجلس الإدارة من غير المحاسبين في الأمور المحاسبية مثل اختيار طريقة الاستهلاك أو طريقة تقييم المخزون.					
3-	وجود ميثاق لأخلاق ممارسة النشاط الذي تقوم به المنشأة وحرص الإدارة والعاملين على الالتزام به.					
4-	التزام الإدارة العليا بمعيار الشخص المناسب في المكان المناسب والاعتراف فقط بالكفاية والصلاحية عند ملء الوظائف الشاغرة.					
5-	ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية شركات أو كيانات تتعامل بأي طريقة بيع أو شراء مع المنشأة موضوع المراجعة.					
6-	ملكية رئيس أو أعضاء مجلس الإدارة أو الاشتراك في ملكية أي شركات أخرى مهما كان نوع نشاطها.					
7-	وجود سوابق انتهاك لنظم الرقابة الداخلية أو مساءلة مدنية أو جنائية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة ناتجة عن أي تلاعب.					
8-	الاستقامة الأخلاقية والتحلي بكافة الفضائل الدينية والروحية من جانب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.					

ت	الفقرة	تؤثر جداً	تؤثر	محايد	لا تؤثر	لا تؤثر إطلاقاً
9-	التأكيد الدائم من جانب رئيس وأعضاء مجلس الإدارة على الشفافية وضرورة الإفصاح عن كافة الأمور والوقائع الجوهرية في القوائم المالية للمنشأة.					
10-	تشجيع رئيس وأعضاء مجلس الإدارة لكافة العاملين على مواصلة دراساتهم العليا والحصول على درجتي الماجستير والدكتوراه.					
11-	وجود هيكل تنظيمي واضح من حيث وضوح خطوط السلطة والمسئولية.					
12-	الالتزام الدائم من جانب الإدارة بالاختصاصات المحددة بالهيكل التنظيمي وعدم السماح بتجاوزها أو انتهاكها.					
13-	وجود نظام للرقابة على أداء العاملين ووجود ميزانية تقديرية للإيرادات والمصروفات وتقوم الإدارة العليا بدراسة وتحليل الانحرافات عن الميزانية التقديرية واتخاذ الإجراءات التصحيحية فوراً.					
14-	وجود نظام جيد لمكافأة العاملين عند الإجادة والعقاب عند الخطأ.					
15-	عند حاجة الإدارة إلى عاملين جدد فإن الإدارة العليا تحدد الإجراءات اللازمة لاختيار أفضل العناصر بالاعتماد على الكفاءة والصلاحية دون غيرها من الاعتبارات.					
16-	تقوم الإدارة العليا بالمنشأة بتقدير وتحليل المخاطر التي تواجه المنشأة بشكل مستمر سواء مخاطر السوق أو مخاطر العسر المالي أو مخاطر التكنولوجيا أو مخاطر القيادة.					

ت	الفقرة	تؤثر جداً	تؤثر	محايد	لا تؤثر	لا تؤثر إطلاقاً
17-	تولي الإدارة العليا اهتماماً خاصاً بمخاطر المعلومات (احتمال عدم دقة المعلومات الواردة بالقوائم المالية).					
18-	يطلب مجلس الإدارة من إدارة المراجعة الداخلية ومن نظم المعلومات الإدارية بالمنشأة مثل نظام بحوث التسويق تقارير دورية عن أي مخاطر أعمال تتعرض لها المنشأة.					
19-	تحتوي محاضر اجتماعات مجلس إدارة المنشأة على مناقشات ودراسات عن الإجراءات التي تتخذها إدارة المنشأة لمواجهة مختلف مخاطر الأعمال التي تواجهها المنشأة.					
20-	هناك فصل بين الواجبات والاختصاصات وهناك قدر من تفويض السلطة واللامركزية ولا يوجد انتهاكات أو تجاوزات من جانب أفراد الإدارة العليا للاختصاصات المحددة لهم.					
21-	تطبق المنشأة الرقابة الحدية بشكل صارم حيث يحدد لكل مستوى إداري القدر المسموح له من اعتماد العمليات ولا يوجد أي تجاوز في حدود الرقابة الحدية.					
22-	هناك بعض الاختصاصات يتم تركيزها في شخصين وليس شخص واحد مثل التوقيع على الشيكات.					
23-	توجد سياسة واضحة ومكتوبة وأشخاص مسئولين عن الاحتفاظ بالأصول مثل النقدية والبضاعة والأصول الثابتة.					

ت	الفقرة	تؤثر جداً	تؤثر	محايد	لا تؤثر	لا تؤثر إطلاقاً
24-	تعتمد عمليات الإضافات والاستبعادات للأصول الثابتة من مجلس الإدارة.					
25-	توجد دورة مستندية موثّقة لكل عملية من العمليات ويتم الاحتفاظ بالمستندات بطريقة منظمة.					
26-	توجد سجلات لمراقبة حركة أصول المنشأة وحقوقها مثل سجل حركة النقدية ودفتر أستاذ مساعد المخازن وسجلات الأصول الثابتة.					
27-	تطبق المنشأة الفصل بين الاختصاصات في عمليات ووظائف التشغيل الإلكتروني للبيانات.					
28-	توجد سياسات موثّقة لتحقيق أمن البيانات والمعلومات وتوجد كذلك إجراءات للرقابة على التطبيقات والرقابة العامة على عمليات تشغيل النظام الإلكتروني للبيانات.					
29-	توجد مشاكل في تدفق المعلومات داخل المنشأة.					
30-	تعد القوائم المالية في موعدها وتقدم للجمعية العامة للمنشأة في موعدها دون تأخير.					
31-	تقوم الإدارة بإجراء التقديرات المحاسبية بناء على افتراضات موضوعية ولا تفرض الإدارة العليا أي تقديرات من جانبها.					
32-	توجد لجنة للمراجعة بالمنشأة.					
33-	تتشكل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وبعض الأعضاء من ذوي الخبرة.					
34-	يرشح رئيس لجنة المراجعة المراجع الخارجي وتوافق عليه الجمعية العامة للمساهمين.					
35-	تعقد لجنة المراجعة اجتماعات دورية مستمرة خلال السنة.					

ت	الفقرة	تؤثر جداً	تؤثر	محايد	لا تؤثر	لا تؤثر إطلاقاً
36-	يتم تعيين مدير المراجعة الداخلية من جانب لجنة المراجعة.					
37-	تقوم لجنة المراجعة بتقييم فعالية إجراءات حماية الأصول وتوفير الدقة في عمليات تشغيل البيانات بشكل مستمر.					
38-	تقوم لجنة المراجعة بتقييم نظم الرقابة الداخلية بشكل مستمر وتتابع ما تقوم به الإدارة من تصحيح عند وجود أي ثغرات يكشفها المراجع الخارجي أو الداخلي في نظم الرقابة الداخلية.					
39-	تتلقى لجنة المراجعة تقارير مستمرة من مدير المراجعة الداخلية عن أنشطة المراجعة الداخلية.					
40-	تختص لجنة المراجعة باقتراح الموارد المخصصة للمراجعة الداخلية وتقرر مكافآت المراجعين الداخليين.					
41-	تعمل إدارة المراجعة الداخلية وفق خطة تُعتمد سنوياً من جانب لجنة المراجعة.					
42-	تقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقييم مستمر لنظم الرقابة الداخلية وتقدم تقارير مستمرة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية للجنة المراجعة وتكشف كذلك عن أي انتهاكات من الإدارة لنظم الرقابة الداخلية.					

Inverse Cumulative Distribution Function

Student's t distribution with 70 DF

P(X <= x)	x
0.95	1.66691

One-Sample T: C1; C2; C3; C4; C5; C6; C7; C8; ...

Test of mu = 3 vs < 3

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	95% Upper Bound	T	P
C1	71	4.91549	0.28013	0.03324	4.97091	57.62	1.000
C2	71	1.53521	0.80766	0.09585	1.69499	-15.28	0.000
C3	71	4.07042	0.51614	0.06125	4.17253	17.48	1.000
C4	71	4.14085	0.63910	0.07585	4.26728	15.04	1.000
C5	71	1.59155	0.90360	0.10724	1.77031	-13.13	0.000
C6	71	3.47887	0.89217	0.10588	3.65537	4.52	1.000
C7	71	1.59155	0.94985	0.11273	1.77945	-12.49	0.000
C8	71	4.54930	0.73268	0.08695	4.69424	17.82	1.000
C9	71	4.54930	0.77069	0.09146	4.70176	16.94	1.000
C10	71	3.00000	1.32017	0.15668	3.26117	0.00	0.500
C11	71	4.16901	0.65435	0.07766	4.29846	15.05	1.000
C12	71	4.59155	0.72855	0.08646	4.73568	18.41	1.000

C13	71	4.19718	0.70952	0.08420	4.33755	14.22	1.000
C14	71	3.04225	1.28103	0.15203	3.29568	0.28	0.609
C15	71	3.91549	0.67075	0.07960	4.04818	11.50	1.000
C16	71	4.00000	0.60945	0.07233	4.12057	13.83	1.000
C17	71	4.12676	0.44496	0.05281	4.21479	21.34	1.000
C18	71	3.92958	0.66168	0.07853	4.06048	11.84	1.000
C19	71	3.94366	0.53150	0.06308	4.04881	14.96	1.000
C20	71	4.08451	0.64910	0.07703	4.21292	14.08	1.000
C21	71	4.07042	0.51614	0.06125	4.17253	17.48	1.000
C22	71	4.09859	0.63595	0.07547	4.22440	14.56	1.000
C23	71	4.08451	0.62670	0.07438	4.20849	14.58	1.000
C24	71	3.97183	0.63182	0.07498	4.09682	12.96	1.000
C25	71	4.21127	0.69520	0.08250	4.34880	14.68	1.000
C26	71	4.47887	0.75326	0.08940	4.62789	16.54	1.000
C27	71	3.95775	0.74521	0.08844	4.10517	10.83	1.000
C28	71	4.18310	0.51575	0.06121	4.28513	19.33	1.000
C29	71	2.97183	1.05522	0.12523	3.18058	-0.22	0.411
C30	71	3.01408	1.03500	0.12283	3.21884	0.11	0.545
C31	71	4.02817	0.79232	0.09403	4.18491	10.93	1.000
C32	71	4.60563	0.57268	0.06797	4.71893	23.62	1.000
C33	71	4.43662	0.69142	0.08206	4.57340	17.51	1.000
C34	71	3.90141	0.63595	0.07547	4.02722	11.94	1.000
C35	71	3.87324	0.63086	0.07487	3.99804	11.66	1.000
C36	71	3.90141	0.58931	0.06994	4.01799	12.89	1.000

C37	71	4.01408	0.54754	0.06498	4.12240	15.61	1.000
C38	71	4.19718	0.62381	0.07403	4.32059	16.17	1.000
C39	71	4.04225	0.64224	0.07622	4.16931	13.67	1.000
C40	71	4.04225	0.70583	0.08377	4.18188	12.44	1.000
C41	71	4.07042	0.42507	0.05045	4.15451	21.22	1.000
C42	71	4.47887	0.85955	0.10201	4.64892	14.50	1.000

Data was analyzed by the inferential statistics. The researcher depended on T test and the statistical program mintab.

The study reached to the following results:-

The Libyan external auditor is concerned with evaluating the following factors when assessing control risk.

1- Control environment.
2- The process of risk management.
3- The control activities.
4- The information systems and accounting communication.
5- The effectiveness of audit committee and internal auditing department.

The research presents the following recommendations:-

1- The Libyan external auditor must give the due audit care when evaluating internal control and control risk.
2- Increasing the interest by researches and conferences that concern with accounting and auditing profession.
3- Increasing the direction towards the new techniques that increase auditing quality.
4- Increasing the importance with the new programs of continuous training and education to provide auditors with the new developments in assessing audit risk as a whole and especially control risk.

Abstract

The evaluation of internal control systems is considered the base on which the external auditor plans the audit and assess control risk. According to the results of that assessment the auditor determines the nature, extent and the timing of auditing procedures hence the quality of auditing process as a whole.

This research deals with the degree of interest of the Libyan external auditor in evaluating internal control systems when assessing control risk. The researcher depended on the exploratory approach to test the validity of the hypothesizes related to the assessment of internal control systems and control risk.

This study contains two parts:

1- The theoretical study in which the researcher dealt with the following issues.

a- The origin and development of internal control.

- The types of internal control.
- The factors of internal control.
- The concept of audit risk.
- The factors of audit risk.
- The relations between audit risk factors.
- The materiality concept.
- The relation between control risk factors , materiality and evidential matters.
- The assessment of internal control risk.

The field study:

In the field study the researcher gathered, analyzed and tested a field data. The questionare was used to obtain data from the study proulation, the population consisted of the certified accountants in the private accounting firms in Misurata and Bengasi.

Great Socialist People's Libyan Arab Jamahiriya

EL – Tahady University
Faculty of Economics

Post- Graduate studies
Accounting Department

The Concern of Libyan External Auditor in Evaluating Internal Control System For Assessing Control Risk

Presented From :

Albashir Abdallah Ahmed El Shawesh

Under Supervision :

Dr . Aref Abdallah Abd Elkarim

Assistant Professor of Accounting

Faculty of Economics and Political Sciences

7th of October University

Submitted in Partial Fulfillment of The Requirements For the Degree of Master's in Accounting Department of

22-03-2008 Al- Tahdi University

2007 – 2008