Dissertation By

Tarek S. Ghori

UNIVERSITY OF GARYOUNIS

FACULTY OF ECONOMICS

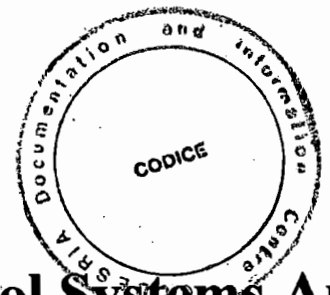
BENGHAZI

A study of Internal Control Systems Applied by The Libyan Companies From The External Auditor's Point of View·

1995

UNIVERSITY OF GARYOUNIS
FACULTY OF ECONOMICS
BENGHAZI

GHU
9906



A study of Internal Control Systems Applied by The Libyan Companies From The External Auditor's Point of View

A Thesis Submitted To The Accounting Department
In Partial Fulfillment of the Requirements For
Master's Degree In Accounting

By
Tarek S. Ghori

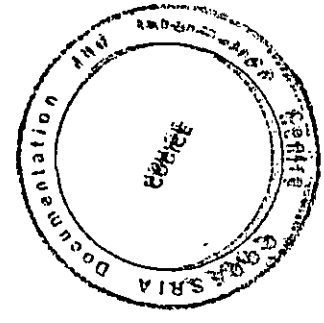
ADVISORY COMMITTEE

Dr. Jumaa K. Elhassy	Supervisor
Dr. Mahmoud M. Badi	Co - supervisor
Dr. Idris A. Shetewi	Examiner

Fall 1995

جامعة قاريونس
كلية الإقتصاد
قسم المحاسبة
بنغازي

دراسة حول أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبية – من وجهة نظر المراجع الخارجي



إعداد

طارق سَعَّاد الغوري

بكالوريوس محاسبة – كلية الإقتصاد

جامعة قاريونس ربيع 1987 افرنجي

اللجنة المشرفة

الدكتور : جمعة خليفة الحاسي	مشرفاً رئيسياً
الدكتور : محمود محي الدين بادي	مشرفاً مساعداً

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

بتاريخ 28 / رجب / 1405 و.ر ، الموافق 21 /12 / 1995 افرنجي

بقسم المحاسبة – بكلية الاقتصاد

جامعة قاريونس

خريف – 1995 افرنجي

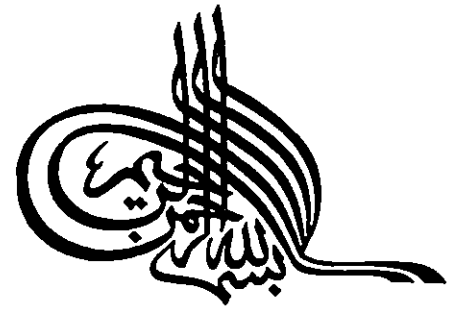
جامعـــة قاريونـس
كليـة الإقتصـاد
قسـم المحاسبة
بنغـازي

دراسة حول أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبية – من وجهة نظر المراجع الخارجي

إعـــداد
طارق سَعَّاد الغوري

لجنة الاشـراف والمناقشة :		التوقيـــع
الدكتور : جمعة خليفـة الحاســـى	مشرفاً رئيسياً	.....
الدكتور : محمود محـي الدين بـادي	مشرفاً مساعداً	.....
الدكتور : إدريس عبدالسلام اشتيوي	ممتحنـاً	.....

يعتمـد :
عميـــد الكليـــة .....

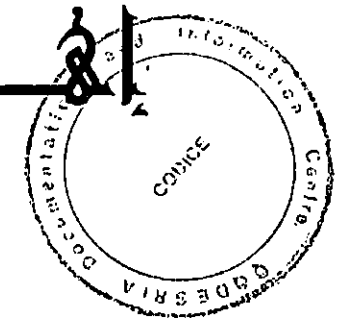


إِقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ﴿1﴾ خَلَقَ
الْإِنسَانَ مِنْ عَلَقٍ ﴿2﴾ إِقْرَأْ وَرَبُّكَ
الْأَكْرَمُ ﴿3﴾ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ﴿4﴾
عَلَّمَ الْإِنسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ ﴿5﴾

صدق الله العظيم

"سورة العلق"
الآيات من 1 إلى 5

إهـــــــــداء



إلى روح والدتي أسكنها الله فسيح جنانه

إلى والدي أطال الله في عمره

﴿ وقل ربِّ ارحمهما كما ربياني صغيراً ﴾

صدق الله العظيم

" سورة الإسراء الآية 24"

شكـــر وتقديـــر

الحمـد لله رب العـالمين علـى نعمـة التوفيـق والهدايـة ، والصـلاة والسـلام علـى نبينـا ورسولنا محمد سيد الخلق أجمعين . أما بعد فإنني أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أسـتاذيَّ الدكتور جمعة خليفة الحاسي والدكتور محمود محـي الديـن بـادي ، رئيـس وعضـو اللجنـة المشرفة على إعداد هذا البحث ، لما بذلاه معي من جهد وما أسدوه لي من إرشاد وتوجيـه أثناء مراحل إعداد هذا البحث حتى ظهر في صورته النهائية .

كما أتوجه بجزيل شكري وتقديري إلى أساتذتي الأفاضل في قسم المحاسبة وإلى كـل أعضاء هيئة التدريس بالكلية ، وأخص بالذكر الدكتـور سـعد الـلافي والدكتـور عزالديـن المبروك والأستاذ عبدالرحمن العقيلي والأستاذ سرمد جورج ، على ما قدموه لي من تعـاون وتوجيه أثناء تقديمهم للإستشارات المتعلقة بالجانب الإحصائي لهـذا البحـث ، كمـا أتقـدم بشكري وتقديري للأخوة المشرفين على برنامج الدراسـات العليـا ولكـل المعيديـن وطلبـة الدراسات العليا بالكلية على ما أبدوه لي من روح الأخوة والتعاون المستمر ، كمـا أتقـدم بشكري وتقديري للأخ عبدالسلام كشادة والأخ منصور اشتيوي لما بذلاه معي من جهـد أثناء توزيع صحيفة الإستبيان على الأخوة المشاركين في مدينة طرابلس ، كما أتقدم أيضـاً بوافر الإمتنان والشكر للأخوة الموظفين بالمكتبة المركزية بجامعة قاريونس والأخوة الموظفين بمكتبة كلية الاقتصاد .

كما أنني أتقدم بأسمى معاني التقدير والامتنان إلى مجلس تطويـر الأبحـاث الاجتماعيـة في القارة الافريقيـة Council for the Development of Social Science Research In Africa (**CODESRIA**) علـى تشـجيعهم ودعمهـم لتطويـر الأبحـاث الإجتماعية في قارة أفريقيا ، وعلى اختيارهم لمقترح هذه الدراسة كأحد أفضل المقترحـات التي قدمت في المسابقة الثامنة سنة 1994 افرنجى .

ولايفوتني أن أعبر عن جزيل عرفاني وتقديري للأستاذ محمد إسماعيل قوبعة الذي قام بالإشراف على المراجعة اللغوية لهذا البحث ، والأستاذ عبدا لله محمد المطردي الذي قام بطباعة هذا البحث ، على ما بذلاه من جهد غير عادي لإظهاره بهذه الصورة .

وأخيراً وليس آخراً لا يسعني في هذا المقام إلا أن أسجل أسمى آيات الحب والعرفان لجميع أفراد عائلتي ، على ما منحوه لي من تشجيع مادي ومعنوي في سبيل مواصلة دراستي .

جزى الله الجميع عني كل خير

الباحث

المحتويـــات

الموضـــوع الصفحة

الإهـــــداء .....

شكر وتقديـر ..... أ

المحتويـــــات ..... ج

قائمـة الجداول ..... و

قائمة الأشكـال ..... ح

ملخص الدراسة ..... ط

الفصل الأول : مشكلة ومنهج الدراسة 1

مقدمـــة 1

مشكلة الدراســـــة 8

أهداف الدراســـــة 9

أهمية الدراســـــة 9

فرضيات الدراســـة 11

منهج الدراســـــة 11

نطاق وحدود الدراسة 12

تقسيمات الدراســـة 13

الفصل الثاني : الرقابة الداخلية في الأدب المحاسبي 14

مقدمـــة 14

أهداف الرقابة الداخلية 16

- حماية أصول الشركة 17

- دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها 19

- الإرتقاء بالكفاءة التشغيلية 19

- تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة 20

الموضـــوع	الصفحة
أنواع الرقابة الداخلية	21
– الرقابة الإدارية الداخلية	21
– الرقابة المحاسبية الداخلية	22
وسائل وأدوات الرقابة الداخلية	24
مقومات نظام الرقابة الداخليـــة	29
– الخطة التنظيمية	33
– إجراءات مناسبة لإعتماد وتسجيل العمليات لتوفير رقابة محاسبية معقولـــة علـــى الأصـــول والإلتزامـــات والإيـــرادات والمصروفات	35
– التصريح بالعمليات	35
– تنفيذ العمليـــات	36
– تسجيل العمليات	37
– المساءلة المحاسبية عن العمليات	37
– النظام المحاسبي	38
– الضبط الداخلي	38
– الإشراف الإداري على تنفيذ الواجبات والوظائف ومتابعة الأداء لكل الأقسام التنظيمية	42
– تقارير الأداء	43
– المراجعة الداخلية	43
– مجموعة من العاملين المؤهلين ذوي كفاءة تتناسب مع المسئوليات	48
موقف المراجع الخارجي من أنظمة الرقابة الداخلية	50
تحليل التكاليف والمنافع في نظم الرقابة الداخليـــة	52
الفصل الثالث : منهجية الدراسة العملية	56
وسيلة تجميع البيانات	56

الموضـــوع	الصفحة
عينة الدراسة	62
المعلومات العامة عن المشاركين (خصائص عينة الدراسة)	64
الفصل الرابع : تحليل البيانات واختبار الفرضيات	**73**
تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الأولـــى	73
تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثانيـــة	98
تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثالثـــة	110
تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الرابعـــة	122
تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الخامسة	126
تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية السادسة	130
تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية السابعـــة	136
تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثامنـــة	140
تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية التاسعة	145
نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية للدراســـــــة	150
الفصل الخامس : نتائج وتوصيات الدراسة	**151**
النتائج	151
توصيات الدراسة	155
قائمة المراجع	**159**
صحيفة الإستبيان	**–**
ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	**–**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
3-1	توزيع المشاركين في الدراسة	63
3-2	المؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة	64
3-3	توزيع المشاركين حسب خبرتهم في مجال المراجعة الخارجية	65
3-4	توزيع المشاركين حسب تبعيتهم في مزاولة المهنة	66
3-5	توزيع المشاركين وفقاً لعدد الميزانيات التي تم مراجعتها	66
3-6	ترتيب الخطوات الأساسية للمراجعة	68
3-7	أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي	69
3-8	الإعتبارات التي تحدد وفقاً لها حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة	71
3-9	التأثير على عملية المراجعة وفقاً لدرجة قوة نظام الرقابة الداخلية	72
4-1	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراء المتعلق بالفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية الخاص بالإجراءات العامة على النقدية	75
4-2	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول الخاصة بالإجراءات العامة على النقدية	77
4-3	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية الخاصة بالإجراءات العامة على النقدية	79
4-4	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمبيعات النقدية	83
4-5	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة ببعض المتحصلات الأخرى المتنوعة	86
4-6	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالتسديدات للدائنين	89
4-7	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمصروف المرتبات	92
4-8	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالسلف المستديمة	95

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
4-9	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمخزون لدى مخازن الشركة	99
4-10	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالبضائع لدى الغير	103
4-11	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة	106
4-12	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمدينين	112
4-13	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمردودات المبيعات	115
4-14	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمسموحات المبيعات والديون المعدومة	120
4-15	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية	124
4-16	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحسابات الدائنين الناتجة عن المشتريات الآجلة	128
4-17	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالأصول الثابتة	132
4-18	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل	138
4-19	تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحقوق الملكية	142
4-20	تحليل البيانات واختبار القصور في استخدام الأدوات والوسائل التي يمكن أن تتبعها الشركات لمتابعة سير أنشطتها	148

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنـــــوان	الصفحة
2-1	نظـــام الرقابة الداخلية في الشركة " الوسائل والأدوات"	26
2-2	نظام الرقابة الداخلية في الشركة "تداخل وتكامل الأنظمة"	28
2-3	التكاليف والمنافع المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية	53
3-1	منطقة الرفض ومنطقة القبول في منحنى التوزيع الطبيعي	60

ملخص الدراسة

تلعب **الرقابة الداخلية** دوراً هاماً وأساسياً في الحفاظ على الوجـود المـادي والمعنـوي للشركة ، من خلال حماية ممتلكاتها ، وترشيد استخدام تلك الممتلكـات في الهـدف الـذي خصصت لأجله . وللرقابة الداخلية دوراً هاماً أيضاً في بـث روح الإطمئنـان لـدى المـلاك تجاه إدارة أموالهم المودعة لدى الشركة ، وتحقيق الثقة في المعلومات التي تتدفق من الشركة إلى المستفيدين من تلك المعلومات .

ونظراً لأهمية نظام الرقابة الداخلية للعديد من الفئات بصفة عامة وأهميتـه للمراجـع الخارجي بصفة خاصة ، ونظراً لإفتقار مكتباتنا وحاجتنا للدراسات الميدانية في هذا المجال ، فقد قام الباحث بهذه الدراسة للتعرف على مدى سلامة وملائمة أنظمـة الرقابـة الداخليـة المطبقة في الشركات الليبية في تحقيـق أهدافهـا ، عـن طريـق التعـرف علـى آراء المراجعـين الخارجيين ، وذلك على أساس أنهم فئة تتمتع بالحياد والإستقلالية في إبداء الـرأى ، كمـا أن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي تعتـبر نقطـة البدايـة عند تنفيذ عملية المراجعة ، وذلك وفقاً لما تقتضيه معايير المراجعة المتعارف عليها .

وقد قسمت الدراسة إلى جانبين : -

الجانب النظرى : وقد تناول النقاط التالية :-

- **أهداف الرقابة الداخلية .**
- **أنواع الرقابة الداخلية .**
- **وسائل وأدوات الرقابة الداخلية .**
- **مقومات نظام الرقابة الداخليـة .**
- **موقف المراجع الخارجي من أنظمة الرقابة الداخلية .**
- **تحليل التكاليف والمنافع في نظم الرقابة الداخليـة .**

الجانب العملي : وقد تم فيه تجميع وتحليل البيانات التي اعتمد عليها الباحث في استخلاص النتائج وتقديم التوصيات ، هذا وقد استخدمت صحيفة الإستبيان كأداة رئيسية لتجميع البيانات ، حيث تم توجيه صحيفة الإستبيان إلى المراجعين المزاولين للمهنة عن طريق المكاتب الخاصة والمراجعين المزاولين للمهنة عن طريق اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية ، وذلك في كل من مدينتي طرابلس وبنغازي .

وقد اتضح من خلال المقابلة الشخصية لغالبية المشاركين وخصوصاً أولئك المشاركين المزاولين للمهنة عن طريق المكاتب الخاصة ، والذين تمكن الباحث من مقابلتهم ، أن إجاباتهم على الأسئلة المتضمنة في الجزء الثاني من صحيفة الإستبيان كانت تخص كل الشركات الليبية فيما عدا الشركات التابعة لقطاع الصناعات النفطية ، وبناءً على ذلك فإن النتائج التي تم التوصل إليها لا تنطبق على هذه الفئة من الشركات .

هذا ونتيجة للتحليل الوصفي للبيانات التي تم تجميعها ، وبناءً على نتيجة الإختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة فقد تم التوصل إلى العديد من النتائج أهمها :-

1- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية .

2- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون .

3- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين .

4- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية .

5- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين .

6- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

7- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل .

8- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

9- تبين أن الشركات الليبية لا تتبع أدوات ووسائل مناسبة تعمل على رفع الكفاءة التشغيلية والإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

10- تبين أن الشركات الليبية لا تراعى ضرورة تكامل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في :-

أ- خطة تنظيمية توفر الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية .

ب- إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول .

جـ- إجراءات المراجعة الداخلية .

11- تبين عدم قدرة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بشقيها المحاسبي والإداري ، والمتمثلة في :-

أ- توفير الحماية للأصول .

ب- توفير الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الإعتماد عليها .

جـ- رفع مستوى الكفاءة التشغيلية .

د- تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

ومن خلال النتائج السابقة يمكن أن نستنتج عدم قدرة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية على القيام بدورها بالشكل المطلوب ، ولتلافي هذا القصور فإن الباحث يوصي بما يلي :-

أولاً – توصيات خاصة بالشركات الليبية :-

1- العمل على أن تكون الهياكل التنظيمية في الشركات الليبية مؤسسة على الفصل المناسب بين المسؤليات الوظيفية ، مع وجود التوضيح الدقيق لخطوط السلطة والمسئولية .

2- ضرورة توفير أقسام مستقلة للمراجعة الداخلية ، والإهتمام بتطوير مهارات وقدرات المراجعين الداخليين بالدرجة التي تمكنهم من القيام بوظائفهم الرقابية ، والتي تمتد فيما وراء إجراءات المراجعة المحاسبية والمالية لتشمل تقييم أداء العمليات .

3- العمل على توظيف الكوادر الفنية المؤهلة من الأشخاص ذوي الشهادات والخبرات العالية ، ووضع الرجل المناسب في المكان المناسب .

4- ضرورة نشر الوعي بين الموظفين بأهمية نظام الرقابة الداخلية ، والعمل على تحقيق الهدف الرئيسي الذي يجب أن تحققه إدارة الشركة من وضع وتطبيق نظام

الرقابة الداخلية ، والمتمثل في التوفيق بين سلوك وتضرفات الموظفين وأهداف الشركة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها .

5- يجب استخدام كافة الأدوات والوسائل الممكنة من محاسبية وإدارية ، واللازمة لتحقيق الأهداف التشغيلية للشركة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في :-

أ- توفير الحماية للأصول .

ب- توفير الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الإعتماد عليها .

جـ- رفع مستوى الكفاءة التشغيلية .

د- تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

6- يجب تطبيق محاسبة المسئولية وذلك عن طريق مساءلة كل شخص مسئول في الهيكل التنظيمي عن الأعمال الواجب عليه القيام بها ، والتحقق من أنه يقوم بتأدية عمله على الوجه الأكمل .

7- العمل على استخدام أجهزة الحاسب الآلى في كل الشركات لما توفره هذه الوسيلة من جهد وسرعة ودقة في الحصول على المعلومات .

ثانياً – توصيات خاصة باللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية :-

1- ضرورة إلزام الشركات الليبية بالعمل على تصميم وتطبيق أنظمة جيدة للرقابة الداخلية ، تراعي هذه الأنظمة ضرورة توافر وتكامل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية .

2- ضرورة إلزام المراجعين الخارجيين بتوسيع نطاق الفحص عند تنفيذ عمليات المراجعة في الشركات الليبية ، ومنح المراجع الخارجي الفترة المناسبة للقيام بعمله على الوجه الأكمل ، وهذا الأمر يجب أن يتم ولو في الوقت الحاضر إلى أن تظهر بوادر أكيدة تفيد بأن أنظمة الرقابة الداخلية قد تم تقويمها وأصبحت تحقق أهداف الرقابة الداخلية .

الفصل الأول

مشكلة ومنهج الدراسة

مقدمة :-

إن وجود نظام مناسب للرقابة الداخلية ، يعد أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة ، ضماناً للمحافظة على أموال الشركة ، وتحقيق أهدافها واستغلالها لمواردها الإستغلال الأمثل . كما أنه يعتبر من مسلمات المراجعة أو من الأمور المسلم بها في المراجعة أن وجود نظام مرض للرقابة الداخلية يحد من وجود المخالفات [1] **irregularities** ، وقد شبه بعض الكتاب [2] نظام الرقابة الداخلية للشركة بالنظام العصبى للفرد **A Person's Nervous System** ، فكما يوجد لكل إنسان نظام عصبى متكامل ، فإن للشركة أيضاً نظامها العصبى المتكامل والمتمثل في الرقابة الداخلية .

ولقد تطور مفهوم الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة نتيجة لعدة أسباب [3] أهمها كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتنوع أعمالها ، وكذلك اضطرار إدارة الشركة إلى إتباع مبدأ تفويض السلطة والمسئولية ، وحاجة إدارة الشركة إلى حماية أصولها ، وحاجتها أيضاً إلى بيانات دورية دقيقة ، هذا بالإضافة إلى حاجة الجهات الحكومية (العامة) وغيرها إلى بيانات دقيقة عن الشركة والأنشطة التي تقوم بها ، كذلك التطور في إجراءات المراجعة ، من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تقوم على اسلوب العينات .

---

(1) R.K. MAUTZ , and HUSSEIN A. SHARAF , The philosophy of auditing ; (American Accounting Association , Serasota , Florida - 1982) , p.42 , p.141 .

(2) JOHN W. Cook , and GRAY M. WINKLE , Auditing philosophy and technique ; (Boston : Houghton Mifflin Company 1980) , p. 198 .

(3) خالد أمين عبدا لله : علم تدقيق الحسابات ، نشر بدعم من الجامعة الاردنية ، 1977 ، ص 124 ، 125 .

كل هذه العوامل أدت إلى زيادة الإهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وتطوير مفهومها أسلوباً و إجراءات .

والمتتبع لتطور نظام الرقابة الداخلية يجد أنه قد تطور على ثلاثة مراحل وهي :-

المرحلة الأولى :-

كان حجم المشروع السائد في هذه المرحلة صغيراً ومحدود النشاط ، وهو ما يعرف بأسم المنشأة الفردية ، وبالتالي تركز اهتمام صاحب المنشأة في المحافظة على النقدية ، ومن ثم انحصر تعريف الرقابة الداخلية على مجموعة الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة او الإختلاس ، ثم امتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول الأخرى من أهمها المخزون [1] .

المرحلة الثانية :-

نتيجة للتوسع الذي حدث في الأنشطة والأعمال التجارية والصناعية وزيادة تعقدها ، وظهور الشركات ذات الإمكانيات المالية الضخمة كالشركات المساهمة ، تطور مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تساعد على تقليل احتمالات الأخطاء والغش بالإضافة إلى حماية النقدية والأصول الأخرى [2] ، ويبدو ذلك واضحاً في تعريف الرقابة الداخلية الذي أورده مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في إحدى توصياته سنة 1936 افرنجي على أنها "**الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى للشركة ، واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات**" . وفي هذه المرحلة أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية اصطلاح الضبط الداخلي .[3]

---

[1] محمد توفيق محمد : الرقابة الداخلية و الاتجهات الحديثة في المراجعة ، دار صفا للطباعة و النشر ، القاهرة ، 1989 ، ص 12 .

[2] نفس المرجع السابق ، ص 13 .

[3] محمد سمير الصبان : الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، 1988 ، ص 199 .

المرحلة الثالثة :-

زاد الاهتمام بتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة ، ومن ثم تطور مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل أيضاً أساليب الارتقاء بالكفاءة التشغيلية ، وأصبح الضبط الداخلى في هذه المرحلة يمثل احدى حلقاته . هذا وقد ورد تعريف الرقابة الداخلية في دراسة قامت بها لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة 1948 افرنجي والمتعلقة بالرقابة الداخلية وأهميتها للإدارة من جهة ، وللمراجع الخارجي من جهة أخرى ، ونشرت نتائج هذه الدراسة سنة 1949 افرنجي والتي أوضحت أن الرقابة الداخلية **"تشتمل على خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة الشركة لحماية أصولها ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة درجة الإعتماد عليها ، ورفع الكفاءة التشغيلية ، وضمان الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة "** . [1]

ويعتبر هذا التعريف من أكثر التعريفات شمولاً ووضوحاً وقبولاً من الهيئات والمنظمات المهنية ، ويلاحظ أن الرقابة الداخلية لم تعد تختص بالنواحى المحاسبية فقط ولكنها تختص بجميع أوجه النشاط داخل الشركة .[2] وبناءً على ذلك أصدرت لجنة إجراءات المراجعة في اكتوبر سنة 1958 افرنجي توصية إجراءات المراجعة رقم (29) والتي بينت أن الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل تتضمن الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية . [3]

فالرقابة المحاسبية الداخلية تشتمل على الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً وترتبط مباشرة بحماية الأصول ، وامكانية الإعتماد على السجلات المالية ، أما **الرقابة الإدارية الداخلية** فتشتمل على الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً بالكفاءة التشغيلية ، والإلتزام بالسياسات الإدارية ، والتي ترتبط عادة بصورة غير مباشرة بالسجلات المالية .

---

(1) American institute of certified public Accountants . Codification of Statements on audlting standards , New York , 1982 , p.49 .

(2) Carmical , and John J. Willingham , Perspectives in auditing ; (New York : Mcgraw - Hill , 1971) , p.216 .

(3) American institute of Certified public Accountants . OP. cit. , p. 49 .

مما سبق يتضح أن نظام الرقابة الداخلية يهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة إدارة الشركة ، حيث يسعى هذا النظام إلى حماية أصول الشركة ، وإلى توفير بيانات وتقارير مالية صحيحة ودقيقة يمكن للإدارة أن تعتمد عليها في اتخاذ القرار المناسب ، كذلك يعمل النظام على رفع الكفاءة التشغيلية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة . كما يخدم نظام الرقابة الداخلية المراجع الخارجي حيث نجد أن اهتمام المراجع الخارجي يكون منحصراً في مدى حماية الأصول ، بالإضافة إلى إمكانية الحصول على بيانات وسجلات مالية صحيحة ودقيقة تمكنه من الإعتماد عليها في تنفيذ عملية المراجعة ، وينبع هذا الإهتمام من طبيعة مهام المراجع الخارجي والتي تتمثل في إبداء الرأى عن مدى سلامة القوائم المالية موضع المراجعة ، وفقاً لمجموعة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ومدى عدالة هذه القوائم في التعبير عن عدالة المركز المالي للشركة في تاريخ معين ، ونتيجة نشاط الشركة خلال فترة زمنية معينة .

وطالما أن نظام الرقابة الداخلية يخدم كل من إدارة الشركة من ناحية ، والمراجع الخارجي من ناحية أخرى ، فإنه من الطبيعى أن كلا الطرفين يقوم بدراسة وتقييم هذا النظام .

فإدارة الشركة تقوم عن طريق قسم المراجعة الداخلية بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، المتمثل في الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية ، وتعتبر المراجعة الداخلية في حد ذاتها الحلقة الأخيرة من مجموعة إجراءات الرقابة الداخلية للنظام [1] ، فبعد وضع الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية والإجراءات الواجب اتباعها ، لابد من وجود أداة فعالة لتقييم هذه الأنظمة ومدى فعاليتها في تحقيق أهدافها ، كما تعتبر المراجعة الداخلية عنصراً هاماً جداً لنظام الرقابة الداخلية الكفؤ ، والمراجع الخارجي سوف ينظر إلى نظام الرقابة الداخلية الذي لا يحتوي على عنصر المراجعة الداخلية على أنه يحتوى على ضعف كبير في النظام [2] ، وبناءً على ذلك تقع مسئولية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشقيه المحاسبى والإدارى على عاتق المراجعة الداخلية .

---

[1] محمد سمير الصبان : مرجع سابق ، ص 205 .

[2] JOHN W.Cook , and GRAY M. WINKLE , OP. cit. , p210 .

أما بالنسبة للمراجع الخارجي ، فقد أصبح من البديهي [1] الأخذ بمدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الحسبان عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة المناسبة عند القيام بالفحص ، وعلى ذلك فإن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية له أهمية خاصة للمراجع الخارجي ، هذه الأهمية جعلت المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن يعتبر عملية الدراسة والتقييم لنظام الرقابة الداخلية من أحد معايير المراجعة المتعارف عليها [2] حيث قد نص ضمن معايير العمل الميداني ، وبالتحديد المعيار الثاني منها ، على ما يلي :-

> ***"There is to be a proper study and evaluation of the existing internal control as a basis for reliance thereon and for the determination of the resultant extent of the tests to which auditing procedures are to be restrected".***

بمعنى أنه :-

"يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف ، حتى يمكن تقرير الإعتماد عليه ، وتحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة ".

ويتضح من نص المعيار السابق أن المراجع الخارجي يجب أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتعتبر هذه العملية نقطة البداية بالنسبة لكل عملية مراجعة ، كما أنها الأساس الذي يرتكز عليه المراجع الخارجي عند إعداده لبرنامج المراجعة ، وذلك حتى يستطيع أن يقرر مدى إمكانية الإعتماد على هذا النظام ، وبالتالي يقوم بتحديد الإختبارات اللازمة ، ولكن نظراً لوجود اختلاف في أهداف كل من الرقابة المحاسبية الداخلية والرقابة الإدارية الداخلية ، وكذلك نظراً لضرورة تحديد نطاق مسئولية المراجع عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، بما يتناسب مع معايير المراجعة المقبولة ، فقد أصدرت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي التوصية رقم (33) سنة 1963 افرنجي [3] أوضحت فيها مايلي :-

---

(1) R. K. MAUTZ , and HUSSEIN A. SHARAF , OP. cit. , p140 .
(2) American institute of Certified public Accountants , OP . cit. , p. 47 .
(3) Ibid . , p.50 .

" The independent auditor is primarily concerned with the accounting controls . Accounting controls ... generally bear directly and importantly on the reliability of financial records and require evaluation by auditor .

Administrative controls ... ordinarily relate only indirectly to the financial records and thus would not require evaluation . If independent auditor believes , however , that certain administrative controls may have an important bearing on the reliability of the financial records , he should consider the need for evaluating such controls . For example , statistical records maintained by production , sales , or other operating departments may require evaluation in a particular instance".

" المراجع الخارجي يهتم أولاً بالرقابة المحاسبية ... الرقابة المحاسبية عموماً تؤثر مباشرة و بأهمية في الإعتماد على السجلات المالية وتتطلب تقييماً من قبل المراجع . الرقابة الإدارية ... عادة ترتبط فقط بصورة غير مباشرة بالسجلات المالية ، وبالتالي لا تتطلب تقييماً . ولكن إذا اعتقد المراجع الخارجي أن الرقابة الإدارية يمكن أن يكون لها علاقة هامة في الإعتماد على السجلات المالية فإنه سوف يدرس الحاجة إلى تقييم مثل تلك الرقابة . مثال ذلك السجلات الإحصائية التي يحتفظ بها في قسم الإنتاج ، والمبيعات ، وبعض الأقسام التشغيلية الأخرى ، يمكن أن تتطلب تقييماً في مرحلة معينة ".

ويتضح من الإقتباس السابق أن المراجع الخارجي يعتبر مسئولاً مسئولية كاملة عن فحص وتقييم نظام الرقابة المحاسبية الداخلية ، لما لهذا النظام من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمله والأهداف الواجب تحقيقها من عملية المراجعة .

أما فيما يتعلق بالرقابة الإدارية الداخلية فالمراجع الخارجي لا يعتبر مسئولاً عن فحص وتقييم هذا الفرع من الرقابة الداخلية ، وذلك لأن هذا الفرع يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاءة تشغيلية ، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة ، ونظراً لعدم ارتباط

أساليب الرقابة الإدارية الداخلية بصورة مباشرة بالسجلات المالية [1] لذلك فهي لا تخضع عادة للتقييم من قبل المراجع الخارجي ، ومن ناحية أخرى فليس لنظام الرقابة الإدارية تأثير مباشر على برنامج المراجعة الذي يضعه المراجع الخارجي ، ولا على كمية الإختبارات التي يحددها [2] ، إلا انه في بعض الحالات قد يتطلب الأمر دراسة وتقييم بعض وسائل هذه الرقابة فيما إذا رأى المراجع أن لها تأثير على مدى امكانية الإعتماد على السجلات المالية ، مثال ذلك السجلات الإحصائية التي يحتفظ بها في أقسام الإنتاج والمبيعات والأقسام التشغيلية الأخرى .

ونظراً لأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة من قبل المراجع الخارجي تمثل معياراً أساسياً من معايير العمل الميداني ، وأن مسئولية المراجع الخارجي تنصب أصلاً على التحقق من سلامة نظام الرقابة المحاسبية الداخلية ، فإنه لا يجب أن يفهم من ذلك أن عدم قيام المراجع الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية الداخلية يعني إهماله ، بل إن ذلك يعني أن فحص نظام الرقابة المحاسبية الداخلية يعتبر واجباً على المراجع الخارجي ، وفي أثناء هذا الفحص يمكن أن يقوم باستطلاع وسائل الرقابة الإدارية الداخلية لمساعدته في تكوين رأيه عن النظام كله كوحدة واحدة [3] .

---

[1] احمد نور : مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية ، الدار الجامعية للطباعة و النشر ، بيروت ، 1984 ، ص 187 .

[2] انظر في ذلك :-

- خالد أمين عبدا لله : مرجع سابق ، ص 131 .
- محمد سمير الصبان : مرجع سابق ، ص 223 .

[3] انظر في ذلك :-

- عبد الفتاح الصحن : أصول المراجعة الداخلية و الخارجية ، 1986 ، ص 271 .
- محمد سمير الصبان : مرجع سابق ، ص 223 ، 224 .

مشكلة الدراسة :-

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية للمراجع الخارجي عند القيام بعملية المراجعة للقوائم المالية الخاصة بالشركة ، وذلك بهدف تحديد درجة الإعتماد عليه ، ومن ثم تحديد الإختبارات اللازمة للفحص ، وتحديد إجراءات المراجعة التي يراها مناسبة وضرورية لتنفيذ عملية المراجعة ، وكلما كان نظام الرقابة الداخلية سليماً ومحكماً ، كلما كان ذلك مدعاةً لإطمئنان المراجع الخارجي إلى صحة ودقة البيانات والمعلومات المالية ، وكذلك إلى حسن سير العمل بالشركة وسلامة عملياتها من الأخطاء والغش ، ومن ثم يقوم المراجع الخارجي بتخفيض حجم الإختبارات التي يجريها لتنفيذ عملية المراجعة .

وبالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية ، يعتقد الباحث بأنها ليست سليمة بالدرجة التي تتيح الفرصة للمراجع الخارجي من الإعتماد عليها ، وإن صح ذلك فإنه يؤدي إلى عدم تَمكُّن المراجع الخارجي من القيام بعملية المراجعة ، إلا بعد توسيع نطاق الفحص وزيادة عدد الإختبارات ، الأمر الذي يتطلب زيادة فترة المراجعة بالإضافة إلى الزيادة في التكلفة و الجهد .

وبناءً على ما سبق ونظراً لما لأنظمة الرقابة الداخلية من أهمية خاصة في الشركات ، من حيث حماية الأصول ، وضمان صحة ودقة البيانات المحاسبية وامكانية الإعتماد عليها ، ونظراً لأن المهتمين بالدراسة في مجالات المحاسبة والمراجعة لم يعطوا الإهتمام الكافي لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية ، فانه من هذا المنطلق يجب التعرف على مدى سلامة وملائمة هذه الأنظمة في الشركات الليبية .

و السؤال الرئيسي الذي تسعى الدراسة للإجابة عليه هو :-

هل تعتبر أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية ، كما يراها المراجع الخارجي ، سليمة بالدرجة التي تمكّن من توفير الحماية للأصول وتوفير بيانات وتقارير مالية يمكن الإعتماد عليها ؟

أهداف الدراسة :-

يمكن تحديد أهداف هذه الدراسة فيما يلي :-

1- التعرف على مدى سلامة وملائمة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية من حيث :-

أ- القدرة على حماية الأصول .

ب- القدرة على توفير البيانات الوقتية والمؤسسة على الصحة والدقة وامكانية الإعتماد عليها .

جـ- القدرة على رفع وتحسين مستوى الكفاءة التشغيلية .

د- القدرة على تشجيع الإلتزام بما تقضى به السياسات الإدارية المرسومة .

2- التعرف على مدى أهمية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبية بالنسبة للمراجع الخارجي .

3- التعرف على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبية .

أهمية الدراسة :-

تعتبر هذه الدراسة أول دراسة متخصصة في دراسة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبية من وجهة نظر المراجع الخارجي ، وتبرز أهمية الدراسة في أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة لكل من الأطراف التالية :-

1- **الإدارة العليا للشركة :** وذلك على اعتبار أن نظام الرقابة الداخلية يعمل على توفير الحماية لأصول الشركة ، وضمان دقة وصحة البيانات المالية ودرجة الإعتماد عليها ، وكذلك يعمل على رفع الكفاءة التشغيلية ، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية التي تحددها الإدارة ، وهذا ما تسعى اليه كل إدارة رشيدة .

2- **أصحاب الشركة** : إن انفصال الملكية عن الإدارة والإعتماد على مديرين مهنيين في إدارة أعمال الشركة ، أدى إلى أن تكون هناك حاجة أكبر للبيانات الموثوق بها من قبل مالكي الشركة ، وذلك للتحقق من كفاءة إدارة أموالهم والحفاظ عليها ، ولتحقيق ذلك تم الإستعانة بمراجع خارجي لفحص حسابات الشركة وابداء رأى محايد في مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي في تاريخ معين ونتائج النشاط عن فترة زمنية معينة .

3- **المراجع الخارجي** : إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعتبر الخطوة الأولى التي يقوم بها المراجع الخارجي عند القيام بعملية المراجعة ، وذلك حتى يتسنى للمراجع تقرير الإعتماد عليه ، وتحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة .

4- **حاجة الجهات العامة** : تسعى مثل هذه الجهات إلى الحصول على بيانات دقيقة ودورية تستخدمها في متابعة نشاط الشركات وآثارها على الاقتصاد القومي ، ومدى إلتزام هذه الشركات بواجباتها ومسئولياتها تجاه المجتمع ، كالمساهمة في خطط التنمية ، وتحمُّل جزء عادل من أعباء المجتمع في صورة ضرائب ... الخ .

وبالإضافة إلى ما سبق يمكن أن تبرز لنا أهمية الدراسة أيضاً من كونها تتم في الوقت الذي يزداد فيه الإهتمام بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وتحديد أهدافها ، ووضع مبادئها ومعاييرها ، وعليه فإن هذه الدراسة سوف تمنح أساساً مناسباً لوضع تصور شامل لكافة الفئات المهتمة لما هو موجود وما هو مطبق فعلاً من نظم وإجراءات للرقابة الداخلية في الشركات الليبية – كما أنه إذا أمكن إثبات وجود قصور في أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية ، فإن هذه الدراسة تعتبر دعوة لكافة الجهات المختصة إلى العمل على إيجاد حلول مناسبة لعلاج هذه المشكلة ، وذلك حتى يمكن أن تتحصل كل الأطراف المستفيدة من أنظمة الرقابة الداخلية على أغراضها المنشودة .

فرضيات الدراسة :-

تعتمد هذه الدراسة على فرضية رئيسية واحدة وذلك وفقاً لتصور الباحث للمشكلة ، وقد تم صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو التالي :-

"تحتوى أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية على بعض أوجه القصور ".

ولاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية :-

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية ".

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون ".

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين".

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية ".

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين ".

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة ".

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل ".

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية ".

"لا تتبع الشركات الليبية أدوات ووسائل مناسبة تعمل على رفع الكفاءة التشغيلية و الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ".

منهج الدراسة :-

تم تقسيم منهج الدراسة إلى قسمين رئيسيين وهما الدراسة المكتبية والدراسة العملية .

أولاً - الدراسة المكتبية :-

يرتكز هذا الجانب من الدراسة على دراسة نظرية تختص بما ورد في الأدب المحاسبى حول المشكلة موضوع البحث ، وذلك من خلال الدراسات والكتب والمنشورات

العلمية المختلفة التي تعرضت لهذا الموضوع ، وبالتالي فان هذا الجانب من الدراسة يوفر الأساس النظرى الذي يمكن استخدامه كمقياس للمقارنة بالواقع الفعلي بالطريقة التي تخدم أغراض البحث .

ثانياً – الدراسة العملية :-

اعتمدت الدراسة بشكل كبير على الجانب العملي في الوصول إلى أهدافها ، وذلك من خلال تجميع وتحليل البيانات والمعلومات المطلوبة للوصول إلى تلك الأهداف وقد اشتملت الدراسة العملية على جزئين ، يمثل الجزء الأول الجانب الميداني وتم فيه تجميع البيانات والمعلومات اللازمة للقيام بعملية التحليل واستخلاص النتائج وقد اشتمل هذا الجانب على عدة مراحل تتمثل في تصميم صحيفة الإستبيان وتحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة وتطبيق صحيفة الإستبيان هذا بالإضافة إلى ملاحظات المشاركين التي تم تسجيلها أثناء الإجابة على صحيفة الإستبيان ، أما الجزء الثاني فهو يمثل الجانب التحليلي ، وقد اشتمل على التحليل الوصفي للبيانات التي تم تجميعها بواسطة صحيفة الإستبيان واختبار فرضيات الدراسة إحصائياً وذلك بإستخدام الإختبار الإحصائي للنسب (**اختبار ثنائي الحدين**) **The binomial test of the proprtion** .

هذا وقد تم تخصيص الفصل الثالث من هذه الدراسة لشرح منهجية الدراسة العملية بشكل أكثر تفصيلاً .

نطاق وحدود الدراسة :-

سبق وأن ذكرنا أن كل من المراجع الخارجي وإدارة الشركة يقومان بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ونظراً لما يتمتع به المراجع الخارجي من استقلالية في شخصيته وتفكيره والحياد في إبداء الرأى ، ونظراً لما تسعى إليه هذه الدراسة في الحصول على نتائج موضوعية ، فإنها اقتصرت على دراسة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية من وجهة نظر المراجع الخارجي ، وذلك من خلال التعرف على مدى توفر وتكامل

المقومات الأساسية للنظام الفعال لكل فرع من فروع الرقابة الداخلية ، والتي تشتمل على المقومات المتعلقة بالفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية ، وإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول ، وإجراءات المراجعة الداخلية .

أما مجتمع الدراسة فقد تم تحديده بحيث اشتمل على الأشخاص المزاولين لمهنة المراجعة الخارجية في ليبيا ، والذين ينتمون إلى فئتين وهم المراجعين التابعين للجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية والمراجعين الذين يمارسون المهنة عن طريق مكاتب خاصة .

تقسيمات الدراسة :-

تم تقسيم هذه الدراسة إلى خمسة فصول رئيسية حيث تناول الفصل الأول إعطاء فكرة موجزة عن موضوع الدراسة وقد اشتمل على مشكلة الدراسة ، وأهمية الدراسة ، وأهداف الدراسة ، وفرضيات الدراسة ، ومنهجية الدراسة ، ونطاق وحدود الدراسة . أما الفصل الثاني فقد تناول بشئ من الشرح والتفصيل الرقابة الداخلية في الأدب المحاسبى . وقد خصص الفصل الثالث لشرح المنهجية المتبعة في الدراسة العملية . أما الفصل الرابع فقد تناول تحليل البيانات والمعلومات التي تم تجميعها من خلال صحيفة الاستبيان والمقابلات الشخصية . هذا وقد تناول الفصل الخامس والأخير عرضاً مفصلاً لأهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها .

الفصل الثاني

الرقابة الداخلية في الأدب المحاسبى

مقـدمـــــة :-

إن الحاجـة إلى الرقابـة ، تنبـع مـن إحتمـال تفـاوت الأداء الفعلـي عـن الأداء المخطط . والرقابة تهدف إمـا لتفسير معنـى ومدلـول هـذا التفـاوت إن حـدث ، وهـي بذلك تكون رقابة تفسيرية ، أو تهدف إلى اتخاذ الإجـراءات التصحيحيـة لتضييـق الفجـوة في هـذا التفـاوت ، وبذلـك تكـون رقابـة تصحيحيـة . وللرقابـة صـوراً متعـددة الانمـاط والأنواع ، فقد تكون رقابة ماليـة أو رقابـة إداريـة ، كمـا أنهـا قـد تكـون رقابـة داخليـة أو رقابة خارجية ، وتلقي الرقابة عبء تنفيذها على النظام الـذي تطبـق في إطـاره ، كمـا أنهـا تحقـق لهـذا النظـام عـائداً يتمثـل في مواءمتهـا للعلاقـة بـين الأداء الفعلـي والأداء المخطط [1] .

وتعتبر الرقابـة عمومـاً وليـدة إحسـاس المنظمـة بـالخطر ، كمـا أنَّ النمـو الـذي طـرأ على حجم المشروعات الاقتصادية ، وزيادة تعقدها عما كانت عليه في بدايـة هـذا القـرن أدى إلى انفصال الإدارة عن الملاك ، وإحلال مدراء مهنيين محل الملاك في إدارة المشروع ، وهذا التحول خلـق لهـولاء المـلاك شـعوراً بـالخطر تجـاه احتمـالات ضيـاع أموالهـم نتيجـة لتصرفات الإدارة ، ومن ثم ظهرت الحاجة إلى وجود طرف ثـالث محـايد ، يمـارس عمليـة الرقابة من خارج المشروع ، وهو ما يعرف بالمراجع الخارجي المستقل عن سـلطة الإدارة ، وذلك كعلاج لدرء هذا الشعور بالخطر ومنح المـلاك الإطمئنـان الموضوعـي المناسـب عـن مدى سلامة إدارة أموالهم .[2]

---

(1) السيـد عبـد المقصـود محمـد دبيان ، تحليـل التكـاليـف و المنافع في مجالات تقرير و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، الإدارة العامة ، ديسمبر 1987 ، ص 193 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص 194 ، 195 .

كما أن كبر حجم المشروعات وزيادة تعقدها ، أدى إلى انفصال الإدارة العليا عن الوسطى عن المستوى التنفيذى ، واتجاه الإدارة إلى الاساليب غير المباشرة في الحصول على المعلومات التي تحتاج إليها (**كالتقارير والبيانات المكتوبة**) في متابعة سير الأنشطة داخل المشروع ، للتحقق من مدى مطابقة الأداء الفعلي للأداء المخطط ، ومن ثم مدى تحقيق أهداف الإدارة ، ذلك كله خلق احساساً بالخطر للإدارة العليا تجاه تصرفات الإدارة الوسطى ، ولتلك الأخيرة تجاه تصرفات المستوى التنفيذى ، ومن ثم ظهرت الحاجة إلى وسائل تحقيق ومتابعة ، يمكن بواسطتها درء هذه المخاطر المحتملة كلياً أو جزئياً . ونتيجة لذلك فقد تم إستنباط وتطوير بعض الأساليب والوسائل اللازمة لذلك ، ووضعت في إطار منظم يحتوى على عدة نظم فرعية ، وهو ما يعرف اصطلاحياً بنظام الرقابة الداخلية [1] ، والتطورات التي طرأت على نظام الرقابة الداخلية من الناحية الفلسفية النظرية ومن الناحية العملية ، وصلت بالرقابة الداخلية إلى مفهوم الرقابة الشاملة Comprehensive Control ، وأصبح نظام الرقابة الداخلية من أهم وسائل الرقابة المالية الفعالة ، ويلاقي إنتشاراً واسعاً في الحياة العملية ويطبق في أغلب المشروعات الاقتصادية [2] .

ولقد تعرفنا على أن أكثر تعريفات نظام الرقابة الداخلية شمولاً ووضوحاً وقبولاً من الهيئات والمنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة في معظم دول العالم ، هو التعريف الذي أصدره مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والذي نص على أن الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع " **تشتمل على خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المنسقة التي تستخدمها إدارة الشركة لحماية أصولها ، ولضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية وزيادة درجة الإعتماد عليها ، ورفع الكفاءة التشغيلية ، وضمان الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة**" . وبناءً على هذا التعريف فإن الرقابة الداخلية تعتبر الوسيلة التي تحصل بواسطتها الإدارة العليا على كل من المعلومات والحماية والرقابة ، التي تعتبر حيوية لنجاح أنشطة وعمليات الشركة [3] .

---

(1) نفس المرجع السابق ، ص 194 ، 195 .

(2) محمود محى الدين بادى ، الرقابة المحاسبية بين النظرية و التطبيق ، بحث مقدم إلى ندوة " دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية و الرقابة المالية " ، بنغازى ، 1990 ، ص 4 .

(3) محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 203 .

أهداف الرقابة الداخلية :-

يتمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغى أن تحققه إدارة الشركة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في :-

" التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف الشركة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها " [1] .

ويمكن تفسير الهدف الرئيسي للشركة من وضع نظام الرقابة الداخلية ، بعدد من الأهداف التشغيلية المساعدة ، هذه الأهداف التشغيلية تعتبر مساعدة بالنسبة للهدف الرئيسي الذي تسعى إلى تحقيقه إدارة الشركة ، إلا أنها تعتبر أساسية لتحقيق خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية ، وتبدو الأهداف الأساسية واضحة في تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي للرقابة الداخلية ، حيث أن الرقابة الداخلية بشقيها الإداري والمحاسبي تهدف إلى :-

1- توفير الحماية لأصول الشركة .

2- توفير الدقة في البيانات المحاسبية ، وزيادة درجة الإعتماد عليها .

3- رفع مستوى الكفاءة التشغيلية .

4- تشجيع الإلتزام بما تقضي به السياسات الإدارية المرسومة .

إن هذه الأهداف تلقي الضوء على طبيعة الوسائل والإجراءات التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية ، وهذه الوسائل والإجراءات يجب أن تحقق الرقابة الوقائية ، ويعني ذلك منع الأخطاء والغش والإختلاس ، وسرعة إكتشاف أي منها قبل حدوثها ، بالإضافة إلى تجنب نواحي الإسراف في إستخدام الموارد المتاحة ، وتحقيق الكفاءة في استخدامها [2] .

---

(1) وليام توماس ، أمرسون هنكى ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار المريخ للطباعة و النشر ، الرياض ، 1989 ، ص 370 ، 371 .

(2) عبد الرازق محمد عثمان ، أصول التدقيق و الرقابة الداخلية ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، 1988 ، ص 43 .

ويتفق ما جاء في تعريف مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ، حول أهداف نظام الرقابة الداخلية ، مع ما جاء في تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، حيث قد ورد في نشرة معايير المراجعة ، التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز سنة 1980 افرنجي أن الرقابة الداخلية [1] " **هي النظام الشامل للرقابة من مالية وغيرها ، التي تنشئها الإدارة بهدف تنفيذ أنشطة الشركة وعملياتها بطريقة منتظمة وسليمة ، ولضمان الإلتزام بالسياسات الإدارية ، ولحماية موجودات وأموال المشروع ، ولضمان الدقة المحاسبية إلى أقصى حد ممكن** " .

ويتضح من التعريف الأخير ، أن أهداف نظام الرقابة الداخلية ، تتفق من الناحيتين الشكلية والموضوعية [2] ، مع ما حدده مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من أهداف ، حيث أن هذه الأهداف تدور أيضاً حول التنفيذ الدقيق لأنشطة الشركة وعملياتها المختلفة ، وحماية أصولها ، وضمان الدقة المحاسبية للبيانات والمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي ، وتحقيق أقصى كفاءة تشغيلية ، وضمان الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

ونتناول فيما يلي أهداف نظام الرقابة الداخلية بشئ من التفصيل :-

أولاً - حماية أصول الشركة : إن حماية الأصول يعتبر من أحد الأهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ، وبالتالي يجب حماية الأصول بكافة الوسائل الممكنة ، بهدف منع الخسائر والوقاية منها أو الحد من آثارها بقدر الإمكان ، وبغرض القضاء على السرقة والضياع والتلف .

وفي حقيقة الأمر تتعدد التفسيرات [3] الخاصة بكلمة **"حماية"** safeguard فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعمدة Intentional errors في معالجة البيانات

---

(1) سنية توفيق محمد ، تحسين بهجات الشاذلي ، مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق ، القاهرة ، مطبعة هنرى ، 1986 ، ص 188 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص 188 .

(3) انظر في ذلك :-

-American Institute of Certified Public Accountants , op. cit. , p.p. 50 , 51 .

- محمد توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 14 ، 15 .

واستخدام الأصول ، وهذا النوع من الأخطاء يتم عن طريق أشخاص غير أمناء ذوي نوايا إحتيالية ، ويمكن تصنيف [1] الأخطاء المتعمدة إلى :-

أ - أخطاء لإخفاء عدم الكفاءة أو الفعالية .

ب- أخطاء لإخفاء عجز أو غش أو اختلاس .

جـ- أخطاء لتضليل قارئ القوائم المالية .

كما أنه قد يقصد بكلمة "**حمايـــة**" الوقاية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في معالجة البيانات واستخدام الأصول . والأخطاء غير المتعمدة Unintentional errors يمكن تصنيفها [2] إلى :-

أ- أخطاء حسابية ناتجة عن ميكانيكية التعامل مع الكميات الكبيرة من الأرقام .

ب- أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

جـ- أخطاء ناتجة عن التحيز .

وقد تشير كلمة حماية إلى وقاية الأصول من كافة الأمور غير المرغوب فيها Undesirable بالإضافة إلى الأخطاء ، والتي تعني في مجملها المخالفات Irregularities .

وقد عرَّف Mautz and Sharaf المخالفات بما يلي :-

> " ***An Irregularity may be described as any depature from the truth in the financial statements or accounting records or any deviation from established and duly Authorized and established company policies*** " .[3]

ويشير الإقتباس السابق إلى أن المخالفات يقصد بها أي إنحراف عن الحقيقة في القوائم المالية أو السجلات المحاسبية أو أي انحراف عن التفويض الممنوح وسياسات الشركة الموضوعة .

---

(1) **MAUTZ , R. K. and SHARAF , HUSSEIN A. , op. cit. , p.p. 120 , 121 .**

(2) **Ibid . p.p. 120 - 121 .**

(3) **Ibid p. 118 .**

وطبقاً لرأي لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، فإن كلمة **"حماية"** تعني وقاية الأصول من الخسائر Losses التي قد تنتج عن الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والأمور الأخرى غير المرغوب فيها **"المخالفات"** ، ويستند هذا الرأى إلى التوسع في كلمة **"حماية"** وذلك على اعتبار أن إدارة الشركة مسئولة عن الحماية المادية للأصول ، وما يرتبط بها من تصرفات أو استخدامات [1] .

ثانياً – دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها : تستخدم إدارة الشركة والعديد من الأطراف الخارجية ، كالمستثمرون والدائنون والجهات الحكومية (العامة) التقارير والقوائم المالية وذلك للحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة في عملية اتخاذ القرار . وحتى تكون القرارات التي تتخذها هذه الفئات سليمة ، يجب أن تكون مبنية على بيانات ومعلومات صحيحة ودقيقة ، وبالتالي فإن من أهداف نظام الرقابة الداخلية ، خدمة جميع مستخدمي التقارير والقوائم المالية وذلك عن طريق التأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة لعملية اتخاذ القرار .

وفي واقع الأمر فإن كل مستخدمي التقارير والقوائم المالية يعتمدون على البيانات والمعلومات المحاسبية إلى حد كبير ، إلا أن درجة إعتماد الإدارة على هذه البيانات والمعلومات ، تتطلب أن تكون هذه البيانات والمعلومات تفصيلية ومبوبة طبقاً لمراكز المسئولية ، ومثل هذه التفاصيل والتبويبات ، لا تكون مطلوبة بنفس الدرجة لأغراض التقرير للأطراف الخارجية .

ثالثاً – الإرتقاء بالكفاءة التشغيلية : إن أحد الأهداف الأساسية لإدارة الشركة من وضع نظام للرقابة الداخلية ، هو العمل على تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة ، ومن ثم الإرتقاء بالكفاءة التشغيلية في استخدام هذه الموارد ، وتتعدد الأساليب لتحقيق هذا الهدف ، ومن أهم هذه الأساليب الميزانيات التقديرية ، والتكاليف

---

(1) **American Institute of certified public Accountants , op. cit. , p.p. 50 , 51 .**

المعيارية ، ودراسة الوقت و الحركة ، وأساليب الرقابة على الجودة ، والنماذج الرياضية ، ونماذج الرقابة على المخزون ونقطة التعادل .

ويصاحب إستخدام هذه الأساليب إجراء بعض التحليلات الإحصائية ، وإعداد نظام للتقارير الدورية لتدفق المعلومات خلال المستويات الإدارية المختلفة ، وقد يقتضي الأمر إعداد برامج تدريبية للعاملين لرفع كفاءة أدائهم .

والأساليب المستخدمة في رفع الكفاءة التشغيلية ، تتطلب جوانب أخرى للمعرفة [1] ، لا تقتصر على النواحي المحاسبية فقط ، فعلى سبيل المثال إعداد الميزانيات التقديرية ، يعتمد على الفنيين في مجال الإنتاج والتسويق ، بالإضافة إلى المحاسبين ، وكذلك إعداد واحتساب التكاليف المعيارية ، يتطلب دراسات هندسية وفنية إلى جانب الدراسة المحاسبية .

رابعاً – تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة : إن الهدف الرابع لنظام الرقابة الداخلية ، هو العمل على تشجيع أفراد التنظيم بالإلتزام بالسياسات الإدارية التي ترسمها الإدارة ، حيث تعاون السياسات على تحقيق التنسيق اللازم بين جهود المجموعة العاملة ، بما يكفل تحقيق الأهداف المنشودة ، وبذلك فإن كل فرد في الهيكل التنظيمي ، يعمل في ضوء قواعد إرشادية تحكم تصرفاته إبّان تنفيذ الخطة [2] ، وبالتالي فإن إدارة الشركة تقوم بترجمة [3] أهدافها إلى مجموعة من السياسات المتكاملة التي تغطي الجوانب المختلفة لأنشطتها ، ومن ثم فإن درجة الإلتزام بهذه السياسات تنعكس على مدى تحقيق أهداف الشركة ، وهذه السياسات قد تكون طويلة الأجل أو قصيرة الأجل ، ومن أمثلتها سياسة التمويل ، سياسة الإنتاج ، سياسة البيع ، سياسة الشراء .

ويرتبط بوضع أي سياسة تحديد الواجبات (المسئوليات) والإجراءات التي يتعين إتباعها لمواجهة مقتضيات هذه السياسة ، وحتى يمكن أن يتحمل أي فرد في الهيكل

---

(1) محمد توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 17 .

(2) زكي محمود هاشم ، الإدارة العلمية ، وكالة المطبوعات ، الكويت ، الطبعة الثالثة ، ص 105 .

(3) محمد توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 17 ، 18 .

التنظيمى عبء مسئولية ما عن وظيفة ما ، فإنه يجب أن يصاحب هذا التحديد للمسئولية ، **تفويض** قدر كافي من **السلطة** ، يتناسب مع حجم هذه **المسئولية** حيث يعنى **تفويض السلطة** منح الغير (المفوَّض إليه) حق التصرف واتخاذ القرارات في نطاق محدد وبالقدر اللازم لإنجاز مهام معينة . ومن خلال شعور كل فرد في التنظيم ، بوجود رقابة على مدى تنفيذ الواجبات والمسئوليات ، فإنه سيعمل على القيام بالمهام والواجبات المنوط بها على أكمل وجه .

أنواع الرقابة الداخلية :-

من العرض السابق للأهداف التي اشتمل عليها تعريف الرقابة الداخلية ، يتضح لنا أنها تنقسم إلى نوعين ، رقابة إدارية داخلية ، ورقابة محاسبية داخلية ، وسنحاول تسليط الضوء على هذين النوعين من الرقابة الداخلية ، كل نوع على حدة مع ذكر ما قدمته لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من تعريف لكل منهما .

الرقابة الإدارية الداخلية : إن إجراءات وقواعد الرقابة على العمليات التي لا تؤثر مباشرة على إثبات وإعداد البيانات المحاسبية ، وعلى إعداد القوائم المالية ، يقصد بها الرقابة الإدارية الداخلية ، و لذلك فإن إهتمام المراجع الخارجي بالرقابة الإدارية الداخلية محدود ، وينحصر في بعض الأحوال الخاصة التي يمكن أن تؤثر إجراءات وقواعد الرقابة الإدارية الداخلية على الرقابة المحاسبية الداخلية .

وباستعراض أهداف الرقابة الداخلية السابق ذكرها ، فإننا يمكن أن نستنتج أن هذا الفرع من الرقابة ، يتعلق بتحقيق أهداف الشركة المتمثلة في رفع الكفاءة التشغيلية لكافة العمليات ، بأقل تكلفة ممكنة ، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية ، التي تشمل الإجراءات والقواعد التي تضعها الإدارة للوصول إلى الأهداف المرسومة . وقد جاء في تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي للرقابة الإدارية الداخلية [1] على أنها :-

---

(1) **American Institute of Certified Public Accountants , op. cit. , p. 54 .**

"تشمل ولكنها ليست قاصرة على ، الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المتعلقة بعملية اتخاذ القرارت التي تؤدي إلى التصريح بالعمليات ، ويعتبر هذا التصريح أحد الوظائف الإدارية التي ترتبط مباشرة بالمسئولية عن تحقيق أهداف التنظيم ، كما أنها تمثل نقطة البداية لتحقيق الرقابة المحاسبية على العمليات ".

وبناءً على ما سبق يمكننا أن نخلص إلى أن إجراءات الرقابة الإدارية الداخلية ، تتعلق بالعمليات المرتبطة بسلطة الإدارة لتحقيق أهداف الشركة ، والتي تعتبر في حد ذاتها الأساس الذي تقوم عليه إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية ، كما أن هذا الجزء من نظام الرقابة الداخلية ، ينطوي على وظائف أخرى [1] لا ترتبط بوظائف قسم المحاسبة والإدارة المالية ، مثل دراسات الوقت والحركة ، واعداد برامج تأهيل وتدريب العاملين ومراقبة الجودة و غيرها ...

الرقابة المحاسبية الداخلية : إن إجراءات وقواعد الرقابة على العمليات ، والتي تؤثر مباشرة على إثبات وإعداد البيانات المحاسبية وعلى القوائم المالية ، يقصد بها الرقابة المحاسبية الداخلية ، ولذلك فإن هذا النوع من الرقابة ، يحظى باهتمام المراجع الخارجي ، عند مراجعته للقوائم المالية ، طبقاً لما تقتضيه معايير المراجعة المتعارف عليها ، وبمعنى آخر أن أساليب الرقابة الداخلية ، التي تشير إليها معايير المراجعة المتعارف عليها ، هي أساليب الرقابة المحاسبية الداخلية ، وهذا التخصيص لأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية وحدها له ما يبرره ، وهو أن الهدف الرئيسي للمراجع الخارجي من القيام بعملية المراجعة ، هو إعطاء رأي فني محايد ، حول مدى عدالة بيانات القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركة موضع المراجعة ، ويجب أن يكون واضحاً ومفهوماً دائماً أن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، التي تتطلبها معايير المراجعة المتعارف عليها ، تنصب على الرقابة المحاسبية الداخلية ، دون الرقابة الإدارية الداخلية [2] .

---

(1) وليام توماس ، أمرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 371 .

(2) محمد وجدى شركس ، الاطار و الاساسيات في المراجعة ، منشورات دار السلاسل ، الكويت ، 1987 الفرنجي ، ص 206 ، 207 ، 208 .

وبالرجوع إلى أهداف نظام الرقابة الداخلية ، يتبين لنا أن هذا الفرع من الرقابة ، يتعلق بالمحافظة على أصول الشركة وضمان كفاية إستخدامها ، والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية ، اللازمة لعملية إتخاذ القرار ، هذا وقد جاء في تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي للرقابة المحاسبية الداخلية [1] على أنها :-

تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المتعلقة بحماية الأصول ، وإمكانية الإعتماد على السجلات المالية ، ومن ثم فهي مصممة لتوفير تأكيد معقول بأنه :-

1- يتم تنفيذ العمليات وفقاً لتصريح عام أو محدد من الإدارة .

2- يتم تسجيل العمليات كما يجب :

أ- حتى يتسنى إعداد القوائم المالية ، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، أو أي معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم .

ب- حتى تمكّن من المساءلة المحاسبية عن الأصول .

3- حيازة الأصول تتم فقط عن طريق تصريح من الإدارة .

4- تتم مقارنة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول على مدى فترات معقولة ، وتتخذ الخطوات المناسبة في حالة وجود أي اختلاف .

ومن التعريف السابق للرقابة المحاسبية الداخلية ، يتضح لنا أن مفهوم الرقابة الداخلية ، يقوم على رقابة تدفق العمليات Flow of Transactions وذلك على إعتبار أن أي شركة تسعى إلى تحقيق أهدافها ، و من أجل تحقيق هذه الأهداف ، يجب أن تقوم بنشاط معين ، وهذا النشاط في حقيقة الأمر هو تدفق للعمليات ، ويمكن تعريف **العمليات** في الشركة بأنها " **تمثل تبادل الأصول والخدمات مع أطراف خارج الشركة ، وكذلك تحويل أو إستخدام الأصول أو الخدمات داخل الشركة نفسها**" . [2]

---

(1) **American Institute of Certified Public Accountants , op. cit. , p. 54 .**

(2) **Ibid , p. 52 .**

وسائل وأدوات الرقابة الداخلية :-

من العرض السابق لكل من الرقابة الإدارية الداخلية والرقابة المحاسبية الداخلية ، يتضح لنا أن لكل منهما دور رقابي يختلف بطبيعته عن الآخر ، وكلا هذين النوعين من الرقابة يتظافر في العمل على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية ، المتمثلة في توفير الحماية للاصول ، وامكانية الإعتماد على البيانات المحاسبية ، ورفع الكفاءة التشغيلية ، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، كما أن لكل من هذين النوعين مجموعة من الوسائل والأدوات ، تختلف عن الأخرى ، وتستخدمها الإدارة في ممارسة الرقابة ، انظر الشكل رقم (2-1) ، ويمكن أن نجمل وسائل وأدوات الرقابة الإدارية الداخلية [1] فيما يلي :-

1- الميزانيات التقديرية .

2- التكاليف المعيارية .

3- نماذج الرقابة على المخزون ونقطة التعادل .

4- الدراسات الإحصائية والرسوم البيانية .

5- التقارير الدورية .

6- دراسات الوقت والحركة .

7- البرامج التدريبية لتأهيل العاملين .

8- مراقبة الجودة .

كما يمكن أن نجمل وسائل الرقابة المحاسبية الداخلية [2] فيما يلي :-

---

(1) انظر في ذلك :-

- السيد عبد المقصود محمد دبيان ، مرجع سابق ، ص 199 .
- عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ، ص 264 .

(2) انظر في ذلك :-

- عبد الرازق محمد عثمان ، مرجع سابق ، ص 97 .
- السيد عبد المقصود محمد دبيان ، مرجع سابق ، ص 199 .

1- إتباع طريقة القيد المزدوج عند إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات المحاسبية .

2- إستخدام حسابات المراقبة الإجمالية وما يتبعها من دفاتر أستاذ مساعدة .

3- إعداد موازين المراجعة بشكل دوري (شهرية أو نصف شهرية) و إجراء المطابقات بين أرصدة الحسابات التي ترتبط ببعضها البعض .

4- إتباع نظام الجرد المستمر والمفاجئ للمخازن وإجراء المطابقة بين الرصيد الدفتري والرصيد الفعلي .

5- القيام بإرسال مصادقات للعملاء .

6- المطابقة بين كشوف المصرف وحساب المصرف بالدفاتر وإعداد مذكرات التسوية .

7- وجود قسم للمراجعة الداخلية .

8- تقسيم العمل بين الموظفين في الإدارة المالية بصورة تحقق الفصل بين الوظائف المتعارضة .

9- وجود نظام مستندي سليم .

10- إجراء قيود التسوية وتصحيح الأخطاء ، ولا يجب أن يتم ذلك إلا بعد موافقة الموظف المسئول .

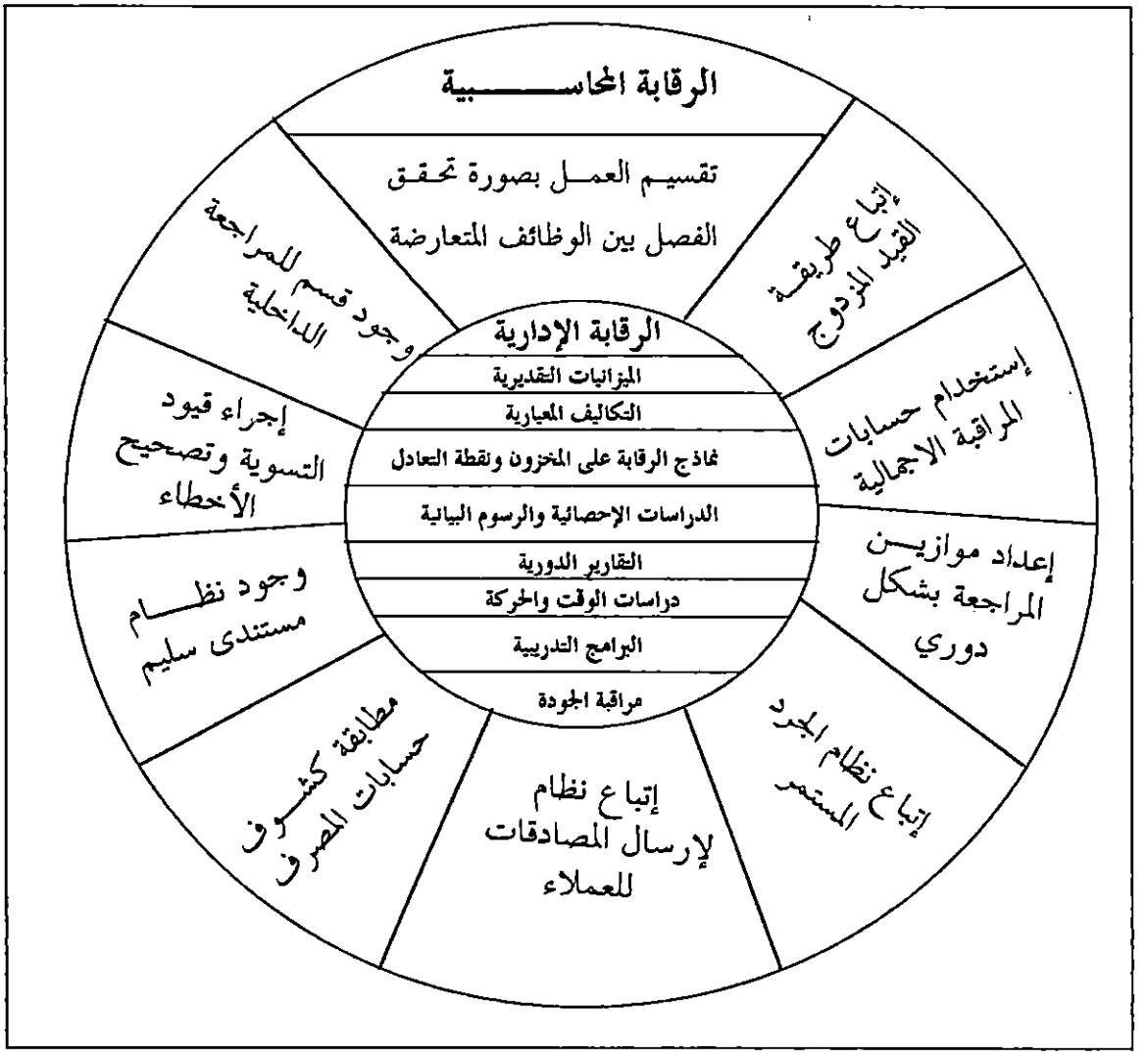
ومن ناحية أخرى يمكن إعتبار وجود نظم لمحاسبة التكاليف ومحاسبة المسئولية ، من الطرق والوسائل التي تحقق أيضاً أهداف الرقابة الداخلية [1] ، وذلك على أساس أن نظام الرقابة الداخلية ، يستفيد من هذه الأساليب في تكامل جزئيات حلقات الرقابة .

ومما تجدر الإشارة إليه ، أن نظام الرقابة الداخلية ليس بالصورة المادية الملموسة ، و إنما هو بمثابة هيكل معنوي ، يتحقق من خلال النظم الأخرى بالشركة ، وبناء على ذلك يخطئ من يتصور أن لنظام الرقابة الداخلية وجود مادي ملموس ، أو من يطالب بوجود قسم مستقل للرقابة الداخلية في الشركة .

---

(1) السيد عبد المقصود محمد دبيان ، مرجع سابق ، ص 196 .

شكل رقم (2 –1)
نظام الرقابة الداخلية في الشركة
" الوسائل والأدوات "



ومن ناحية أخرى يمكن أن نلاحظ أن النظم التي تدعم الرقابة الداخلية ، وتحقق أهدافها بدرجة أو بأخرى ، تتداخل بعضها مع بعض ، بحيث أن تحقق جزئيات معينة في بعض هذه النظم يمكن أن يتكامل مع جزئيات أخرى في البعض الاخر .ويمكن من جهة أخرى القول بأن جزئيات معينة موجودة في أحد هذه الأنظمة ، يمكن أن تتنازع مع جزئيات أخرى موجودة في نظام آخر ، ويضاف إلى ذلك أنه يمكن القول بأن تحقيق أهداف أي من هذه الأنظمة ، ومن ثم أهداف نظام الرقابة الداخلية ، يمكن أن يتم عن طريق عدة أساليب بديلة ، نظراً لتعدد هذه الأنظمة ، الأمر الذي معه يمكن القول بأن هناك عدة بدائل متنازعة لتحقيق النظم الفرعية المكونة لنظام الرقابة الداخلية ، ويمكن توضيح علاقات النظم المختلفة التي تدعم الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أركانها ، من خلال الشكل رقم (2–2) ، والذي يوضح تداخل وتشابك العلاقات بين تلك النظم ، والتي يقع نظام الرقابة الداخلية منها موقع الوجود المعنوى غير الملموس [1] .

ومما سبق يمكن أن نخلص إلى النتائج [2] التالية :–

1– أن نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى تحقيق الحماية المادية لموارد الشركة ، وتحقيق سلامة ورشد إستخدام هذه الموارد ، في المجالات والأغراض التي تم رصد هذه الموارد من أجلها .

2– أن نظام الرقابة الداخلية يتحقق من خلال كافة الأنظمة داخل الشركة ، ويعنى ذلك أنه ليس له وجود مادى ملموس ، و إنما هو بمثابة هيكل معنوى ، يتمثل في أهداف محددة تتظافر وتسعى لتحقيقها جميع أنظمة الشركة .

3– تتكون الأنظمة المحاسبية والإدارية داخل الشركة من جزئيات متعددة ، لتحقيق الأهداف الفرعية لكل نظام .

4– تتداخل جزئيات الأنظمة الفرعية داخل الشركة الواحدة ، بعضها ببعض بصورة يمكن أن تؤدي إلى :–

---

(1) نفس المرجع السابق ، ص 200 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص 197–201 .

أ- جزئيات بعض الأنظمة تتكامل مع جزئيات أخرى في أنظمة أخرى .

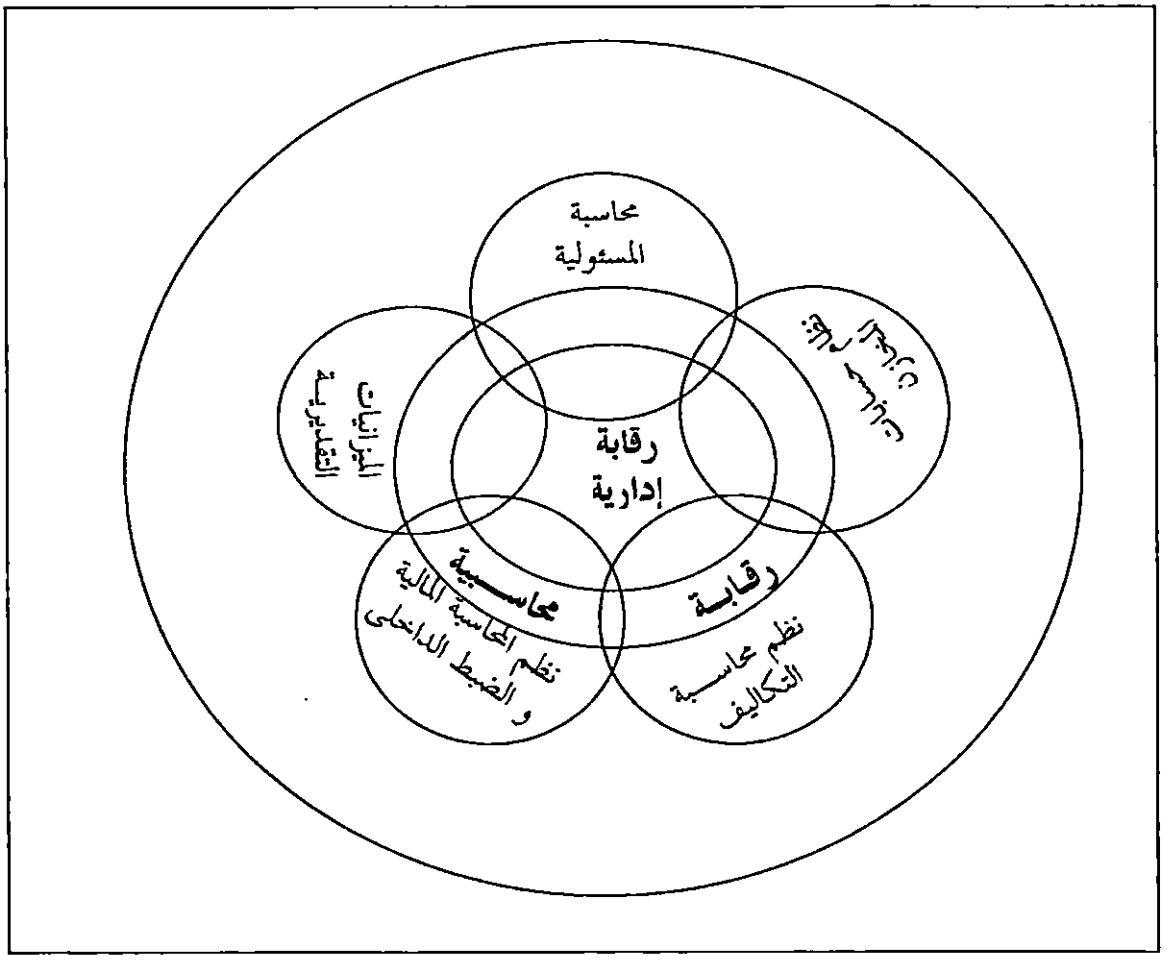
ب- إحتمال وجود تنازع جزئيات في بعض الأنظمة مع جزئيات أخرى في أنظمة أخرى .

جـ- إحتمال تنازع جزئيات مع جزئيات أخرى في نفس النظام الفرعى الواحد ، مما يمكن معه القول بأن هذه الجزئيات بعضها بديل لبعض .

شكل رقم (2-2)

نظام الرقابة الداخلية في الشركة

"تداخل و تكامل الأنظمة"



مقومات نظام الرقابة الداخلية :-

تختلف أنظمة الرقابة الداخلية من شركة لأخرى ، تبعاً لطبيعة نشاط الشركة وحجم عملياتها ، إلا أنه يتعين توافر مقومات معينة في أي نظام للرقابة الداخلية ، حتى يتمكن هذا النظام من أن يكون فعالاً في تحقيق أهدافه ، وترتبط هذه المقومات ببعضها البعض بدرجة كبيرة ، وتمثل الدعائم الأساسية لوجود نظام فعال للرقابة الداخلية ، ومن ثم فإن أي قصور أو خلل في أحد هذه المقومات ، يمكن أن يحد من فعالية هذا النظام [1] .

ومقومات نظام الرقابة الداخلية ، تختص بالشركات التي تتميز بضخامة حجم نشاطها ، وبوجود إطار تنظيمى يحكم عملياتها ، إلا أن مثل هذه المقومات لا تمتد بطبيعة الحال إلى المنشآت الصغيرة ، التي تعتمد على الاشراف المباشر لملاكها في ممارسة الرقابة عليها .

هذا وقد أوضحت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، في توصية معايير المراجعة رقم (33) ، أن مقومات النظام الجيد للرقابة الداخلية ، تشتمل على ما يلي [2] :-

1- A plan of organization which provides appropriate segregation of functional responsibilities .

2- A system of authorization and record procedures adequate to provide reasonable accounting control over assets , libilities , revenues , and expenses .

3- Sound practices to be followed in performance of duties and functions of each of the organizational departments , and ,

4- Personnel of quality commensurate with responsibilities .

---

(1) محمد توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 21 .

(2) انظر في ذلك :-

- JOSEPH A. SILVOSO , ROYAL M. D. BAUER , AUDITING , South - Western publishing company , Cincinnati , Ohio , Second Edition , 1965 .p.101 .
- HOWARD F. STETTLER, AUDITING PRINCIPLES , 4th Edition , (Prentice - Hall ,inc. , Englewood cliffs , New Jersey) , 1977 ,p.56 .

ويمكن ترجمة المقومات التي أوردها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى ما يلي :-

1- خطة تنظيمية توفر الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية .

2- نظام للإعتماد و إجراءات مناسبة للتسجيل لتوفير رقابة محاسبية معقولة على الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات .

3- الأداء الجيد الذي سوف يتبع لتنفيذ الواجبات والوظائف لكل الأقسام التنظيمية .

4- مجموعة من العاملين المؤهلين ذوي كفاءة تتناسب مع المسئوليات .

كما جاء في إحدى التوصيات التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز ، أن المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية تشتمل على العناصر التالية [1] :-

1- الخطة التنظيمية (متضمنة توزيع الإختصاصات على العاملين) .

2- إجراءات الإعتماد والتسجيل والحفظ (متضمنة الضبط الداخلي) .

3- الإشراف والمراجعات الإدارية (متضمنة المراجعة الداخلية) .

وبالمقارنة بين العناصر التي إشتملت عليها مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وفقاً للاتجاه الامريكي والاتجاه الإنجليزى ، نجد أنها متشابهة في كل العناصر ، إلا أن مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي أضاف عنصراً هاماً جداً لمقومات نظام الرقابة الداخلية ونص عليه صراحةً ، وهو مجموعة العاملين المؤهلين ذوي الكفاءة ، وفي حقيقة الأمر أن هذا التصريح الخاص بالعنصر الرابع لمقومات نظام الرقابة الداخلية في الإتجاه الأمريكي ، لا يعني إغفال مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز هذا العنصر الهام لمقومات نظام الرقابة

---

(1) انظر في ذلك :-

- محمود شوقى عطا الله ، دراسات و بحوث في المراجعة ، مكتبة الشباب ، المنيرة ، 1989 الفرنجي ، ص 48 ، 49 .

- عبد الرازق محمد عثمان ، مرجع سابق ، ص 66 .

- LESLIE R. HOWARD , AUDITING , (Macdonald and Evans ltd) , London ,1973 , p.p. 29,30.

الداخلية ، بل يبدو واضحاً أن هذا العنصر ، و إن لم ينص عليه صراحة ، قد أشتمل عليه ضمناً من بين العناصر الثلاثة التي وردت في الإتجاه الإنجليزى .

ويميل الباحث حقيقة للاتفاق مع ما قدمه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، من مقومات لنظام الرقابة الداخلية ، وذلك حتى يمكن إعتبار نظام الرقابة الداخلية ذو فعالية في تحقيق أهدافه ، وذلك على أساس أن أحد العوامل الهامة في تأثير فعالية المقاييس والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية ، هو تأثير الموظفين والإداريين على هذا النظام ، حيث قد يتم وضع نظام جيد للرقابة الداخلية ، بما يتضمنه من ضوابط وإجراءات ، إلا أن هذا النظام يكون غير فعال ، بسبب عدم كفاءة العاملين ، وعدم قدرتهم على تحمل المسئولية الملقاة على عاتقهم ، أو عدم أمانتهم ، وهذه الأمور من الطبيعي أن تحد من فعالية نظام الرقابة الداخلية .

ومما تجدر الاشارة إليه أن مدى توفر العناصر الثلاثة الأولى لمقومات نظام الرقابة الداخلية في شركة ما يفيد في الحكم على نظام الرقابة الداخلية عند دراسة وتقييم هذا النظام ، وذلك على إعتبار أنه إذا ما توفر هيكل تنظيمي إداري سليم ، يوضح خطوط السلطة و المسئولية عن تنفيذ الواجبات والمهام ، وكذلك إذا ما كانت عمليات الشركة يتم تنفيذها بدقة ، ويتم إثباتها في السجلات المحاسبية الخاصة بها ، وأن هناك إجراءات مناسبة لحماية أصول الشركة ، بما يكفل عدم إحتمالات وجود أخطاء ومخالفات ، وكذلك إذا ما كان هناك إشراف اداري مناسب على تنفيذ واجبات العاملين بالشركة و متابعة أدائهم ، ووجود قسم للمراجعة الداخلية ، يفي بإحتياجات الإدارة من النواحى الرقابية ، ويقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية من فترة لأخرى ، ومعالجة نواحي القصور فيه إن وجدت ، فإن كافة هذه الامور تفي بالحكم على مدى كفاءة العاملين بالشركة ، و بالتالي يتحقق وجود العنصر الرابع من مقومات النظام الفعال للرقابة الداخلية ، والمتمثل في توفر مجموعة العاملين ذوي الكفاءة لتأدية أعمال ووظائف الشركة ، بالدرجة التي تفي بتحقيق إحتياجاتها وتحقيق أهدافها .

مما سبق نلاحظ أن الهيئات العلمية في العالم قد وضعت الاطار العام لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، ونجد أن الكثير من الكتاب يؤيد الإتجاه الأمريكي في عناصره الأربعة ،

والبعض الآخر يفسرها بطريقة أخرى ، ويعتبر تلك التفسيرات على أنها خصائص أو مبادئ أو حدود أو أنواع لمقومات نظام الرقابة الداخلية .

وعلى سبيل المثال ، يرى وليام توماس و أمرسون هنكي [1] أن خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية تشتمل على :-

1- الفصل المناسب بين المسئوليات . Appropriate segregation of duties

2- وضوح خطوط السلطة و المسئولية . Clearly defined lines of authority and responsibility

3- كفاءة العاملين . Appropriatly qualified personnel

4- سلامة السجلات وإجراءات التصديق على العمليات .

Appropriate records , authorization and approval procedures

كما قد أوضح Cook and Winkle [2] أن مبادئ الرقابة الداخلية تتضمن الأتي :-

1- إجراءات الإعتماد ، والمحاسبة عن الأصول وحمايتها .

Authorization , accountability , and asset protection .

2- الخطة التنظيمية . Plan of organization .

3- مجموعة العاملين ذوي الكفاءة و التدريب . Quality and training personnel .

4- توثيق النظام . System documentation

5- تأكيد الدقة . Proofs of accuracy

6- المراجعة الداخلية . Internal auditing

ويرى بعض الكتاب [3] أيضاً أن حدود النظام الجيد للرقابة الداخلية تشتمل على :-

---

(1) وليام توماس ، أمرسون هنكى ، مرجع سابق ، ص 372-382 .

(2) JOHN W.COOK , and GRAY M. WINKLE , op. cit. , p.p. 201-210 .

(3) ROGER H. HERMANSON , and others . Auditing theory and practic , (Richard D. Irwin , inc.) , Illinois , 1980 , p.164 .

1- مجموعة العاملين ذوى الكفاءة والأمانة .

Personnel who are both competent and of high integrity

2- الهيكل التنظيمي . Organizational structure

3- النظام المحاسبى . Accounting system

4- الإحتفاظ بالأصول مقتصر على أشخاص مفوضين بذلك

Limiting access to assets

5- المراجعة الداخلية . Internal auditing

وبعد إستعراض تفسيرات بعض الكتاب لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، نلاحظ بعض الاختلافات في التفسير ، وفي حقيقة الأمر هذه الإختلافات ما هي إلا تعبير عن وجهات نظر هؤلاء الكتاب ، كما أن كل تلك التفسيرات لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، كانت تدور في نفس الإطار العام الذي قدمه كل من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، ومجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ، وفيما يلي نتناول كل عنصر من المقومات التي أوردها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بشئ من الشرح والتفصيل :-

أولاً – الخطة التنظيمية : إن توافر هيكل تنظيمي للشركة ، يعتبر نقطة البداية لتحقيق رقابة محاسبية و إدارية على العمليات ، و الهيكل التنظيمي لابد منه خاصة في المشروعات الكبيرة ، التي لا يمكن إدارتها عن طريق الإتصال الشخصي ، حيث يتطلب الأمر ضرورة وجود إدارات فرعية متعددة ، تتولى إدارة الشركة ضمن صلاحيات ومسئوليات معينة ، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع الشركة وحجمها ، إلا أنه في جميع الأحوال يجب أن تكون الخطة التنظيمية مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل ، كما يجب أن تكون بسيطة حتى يمكن فهمها من قبل العاملين بالشركة ، وواضحة من زاوية تحديد خطوط السلطة والمسئولية .

وفي مجال الرقابة الداخلية [1] يعتبر الوضوح كأحد الصفات التي يجب توافرها في الهيكل التنظيمي ومن الأمور الهامة في تحقيق رقابة داخلية فعالة ، ويجب أن تحقق الخطة

---

(1) محمد توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 22 .

التنظيمية الاستقلال التنظيمي للإدارات ، وتحدد خطوط السلطة والمسئولية بشكل واضح ، حتى يمكن تحديد المسئولية عن أي أخطاء أو مخالفات قد تحدث ، وذلك على إعتبار أن المقصود من الاستقلال التنظيمي للإدارات ، هو عدم سيطرة أي إدارة على أداء عملية بأكملها ، وعندما يتحقق الاستقلال التنظيمي للإدارات ، ينبغي تحديد المسئوليات المتمثلة في المهام والواجبات الموكلة لكل من الإدارات والأقسام التي يشتمل عليها الهيكل التنظيمي ، وكذلك يتطلب الأمر تفويض السلطات بالقدر الكافي ، والذي يتناسب مع هذه المسئوليات ، ويفضل أن يكون لدى الشركة دليل تنظيمي Organizational Manual مكتوب توضح به مسئوليات وسلطات المستويات الإدارية المختلفة ويكون مرشداً للجميع .

ومما سبق يمكن أن نخلص إلى نتيجة مفادها أن الهيكل التنظيمي يجب أن يكون مؤسساً على مبدأين وهما :-

1- الفصل السليم بين مسئوليات العاملين بالشركة : وهذا يعتمد على الفصل بين الوظائف المتعلقة بسلطة الإعتماد أو التصريح ، وتنفيذ العمليات ، والإثبات في السجلات ، والإحتفاظ بالأصل أو حيازته ، وتعتمد فعالية هذا المبدأ على الإفتراض الأساسي [1] الذي يقضي بأنه ليس من المحتمل أن يتواطأ شخصين أو أكثر في القيام بالتلاعب أو إخفاء أي أخطاء متعمدة .

ويقوم الفصل السليم بين مسئوليات العاملين على الإعتبارات [2] التالية :-

أ- الفصل بين تنفيذ العملية وتسجيلها في سجلات ودفاتر الشركة ، وذلك لأن توحيد وظيفتي التنفيذ والتسجيل في السجلات في مركز نشاط واحد من قبل شخص واحد ، يزيد من إحتمالات التلاعب في السجلات المحاسبية .

ب- الفصل بين الإحتفاظ بالأصل وتسجيل العمليات التي تتعلق به ، للتقليل من إحتمالات سرقة الأصول وزيادة الرقابة عليها .

---

(1) وليام توماس ، أمرسون هنكى ، مرجع سابق ، ص 374-376 .

(2) محمد وجدى شركس ، مرجع سابق ، ص 214-215 .

جـ- الفصل بين الإحتفاظ بالأصل وتقرير الحصول عليه (اعتماد عملية شرائه) ، وذلك للتقليل من إحتمالات الغش وتحقيق المنافع الشخصية .

د- تقسيم العمل المحاسبى بحيث لا ينفرد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها ، وذلك لتقليل فرص الخطأ والغش والتزوير ، وزيادة فرص إكتشافها عند حدوثها .

2- وضوح خطوط السلطة والمسئولية : حتى يمكن تحقيق رقابة فعالة على كل وظائف الشركة ، يجب أن يساءل شاغل وظيفة ما عن مجموعة محددة من الأصول أو الخصوم أو العمليات ويمكن تحقيق هذه المساءلة من خلال تخصيص مسئوليات محددة لأفراد معينين ، وتستخدم الشركات عادة ما يعرف بدليل اللوائح والاجراءات Procedures manual ، لتحديد وتعريف إختصاصات كل وظيفة من الوظائف التي تحتوي عليها الخريطة التنظيمية للشركة ، ويطلق إسم الوصف الوظيفي Job description على قائمة الإختصاصات التي يقوم بأدائها شاغل الوظيفة .

ثانياً – إجراءات إعتماد وتسجيل العمليات : إن قيام الشركة بأنشطتها المختلفة يترتب عليه مجموعة من العمليات Transactions، هذه العمليات تعتبر مجالاً لتطبيق نظام الرقابة الداخلية ، حيث أن هذه العمليات تتطلب تبادل الأصول أو الخدمات ، مع جهات خارج الوحدة الإقتصادية ، وتحويل أو استخدام أصول وخدمات داخلها ، من خلال سلسلة من الخطوات تشتمل على إعتماد العمليات (التصريح بالعمليات) ، وتنفيذها ، وتسجيلها بالدفاتر ، والمحاسبة عن نتائجها .

التصريح بالعمليات Authorization of transactions : حتى يكون هناك تصريح يجب أن يكون هناك تفويض من الإدارة ، حيث أن الإدارة تقوم بتفويض المسئوليات للمستويات المختلفة في الهيكل التنظيمي ، عن طريق أشخاص معينين ، وبالتالى

يكون لهؤلاء الأشخاص سلطة التصريح بالعمليات المختلفة التي تقوم بها الشركة . وبناء على ذلك فالتصريح [1] هنا يقصد به إعطاء سلطة القيام بعملية معينة ، لمستوى وظيفي معين أو شخص معين ، سواء كان هذا الشخص على قمة هرم المسئولية ، أو كان مسئولاً أمام شخص ثان ، أو مستوى آخر من مستويات المسئولية .

والتصريح بالعمليات [2] يرتبط بمجموعة القرارات الإدارية الخاصة بإجراء التبادل ، أو تحويل أو استخدام الأصول لأغراض محددة تحت ظروف معينة . وقد يكون هذا التصريح عاماً ومرتبطاً بكل العمليات ذات الحالات المتشابهة ، ومن أمثلته تحديد أسعار البيع لأي عميل ، وشروط منح الإئتمان لأي عميل ، ووضع حدود لنقطة إعادة الطلب على المخزون السلعي التي يتم عندها شراء كميات أخرى من البضائع .

وقد يكون التصريح خاصاً بعملية معينة بمفردها دون العمليات الأخرى ، وذلك كالتصريح بمنح خصم كمية لأحد العملاء ، وعلى ذلك فإن المسئول عن عمليات البيع سوف لن يمنح مثل هذا الخصم لعميل آخر إلا بعد الرجوع للادارة .

تنفيذ العمليات Execution of transactions : حتى يتمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه ، فإنه يجب أن يكون مصمماً بحيث أن تنفيذ كل عملية من العمليات الخاصة بنشاط الشركة ، يكون لديها تصريح كاف سواء كان هذا التصريح عاماً أو خاصاً [3] .

وتنفيذ العملية يتطلب مجموعة من الخطوات المتتابعة ، وتنفصل كل خطوة عن الاخرى ، من ناحية المسئولية عن تنفيذها ، فكل خطوة من الخطوات الخاصة بكل عملية لديها شخص مسئول عنها يقوم بتنفيذها ، بحيث لا ينفرد شخص واحد بتنفيذ أكثر من خطوة ، مثال ذلك عملية البيع تتضمن إستلام الأمر من العميل ، إعداد البضاعة ، الشحن ، إعداد الفاتورة ، تحصيل قيمة البضاعة المباعة ، وكذلك في حالة الشراء فإن

---

(1) محمد وجدى شركس ، مرجع سابق ، ص 215 .

(2) American Institute of Certified public Accountants , op. cit. , p.p. 52 , 53 .

(3) JOHN W.COOK , and GRAY M. WINKLE , , op. cit . , P.203 .

العملية تتطلب إعداد طلب شراء ، إصدار أمر الشراء ، إستلام البضاعة ، سداد قيمة المشتريات .

تسجيل العمليات Recording of transactions : يتم تسجيل الآثار المالية ، المترتبة عن كل عملية من العمليات ، التي تقوم بها الشركة في الدفاتر والسجلات المحاسبية المعدة لهذا الغرض (يومية عامة – دفتر أستاذعام –يوميات فرعية– دفاتر أستاذ مساعدة)، وهذا التسجيل يعتبر بمثابة تلخيص وتبويب البيانات والمعلومات المالية وما طرأ على أصول الشركة أو خصومها من نقص أو زيادة .

المساءلة المحاسبية عن العمليات Accountability : إن لكل شركة أصولها الخاصة بها ، والتي تستخدمها في العملية الانتاجية ، ونجاح الشركة في القيام بأنشطتها المختلفة يرتبط بالإستخدام المناسب لهذه الأصول [1] ، وحتى يتم توفير الحماية لهذه الأصول وتوفير بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها ، يجب أن تكون هناك مساءلة محاسبية عن العمليات ، وتتطلب المساءلة المحاسبية عن العمليات ، تتبع حركة الأصل منذ لحظة الاستحواذ عليه وحتى لحظة التصرف فيه أو إستخدامه في عملية أخرى [2] ، ويتم ذلك عن طريق إمساك مجموعة من السجلات الخاصة بالأصول ، وإجراء المقارنات الدورية بين هذه السجلات والأصول المرتبطة بها .

ولتحقيق الخطوات السابقة ، بما يضمن وجود رقابة داخلية فعالة على أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات الشركة ، يقتضي الأمر وجود نظام محاسبى مناسب ، وإستخدام نظام للضبط الداخلي . ونتعرف فيما يلي بصورة موجزة على النظام المحاسبى والضبط الداخلى :-

---

(1) **Ibid . , P.203 .**
(2) **American Institute of Certified public Accountants , op. cit. , p. 53 .**

النظام المحاسبى Accounting system : يعرف النظام المحاسبي على أنه[1] **"نظام فرعي للمعلومات داخل الشركة ، يقوم بتشغيل العمليات المالية أساساً لإنتاج معلومات تتعلق بنتائج الأداء الماضي ، ولأغراض توجيه إنتباه الإدارة ،وإتخاذ القرارات الإدارية ، وذلك لمستخدمي المعلومات سواء داخل أو خارج الشركة"** .

أهداف النظام المحاسبى : يهدف النظام المحاسبى إلى تحقيق ما يلي :-

1- قياس نتائج أعمال الشركة عن الفترة المالية وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة .

2- توفير البيانات والمعلومات عن الأنشطة التي تمارسها الشركة بالشكل الذي يساعد الإدارة على القيام بوظائف التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .

3- حماية أموال الشركة ، على اعتبار أن النظام المحاسبي يساهم في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية .

وتزداد فعالية النظام المحاسبي بالنسبة للشركات الصناعية عند اشتماله على نظام لمحاسبة التكاليف ، حيث يوفر هذا النظام بيانات أكثر تفصيلاً لقياس تكلفة المنتجات وتوفير بيانات مناسبة للإدارة للقيام بعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

عناصر النظام المحاسبى : النظام المحاسبى يتكون من مجموعة عناصر متكاملة تشتمل على دليل الحسابات ، المجموعة المستندية ، المجموعة الدفترية ، التقارير ، الآلات المحاسبية [2] والعنصر البشرى [3] .

الضبط الداخلي Internal Check : لقد تعرضنا فيما سبق لبعض إجراءات الضبط الداخلي ، ونظراً لتداخل إجراءات نظام الرقابة الداخلية ، لم يتم تحديد هذه الإجراءات

---

(1) ابراهيم رسلان حجازى ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، 1988 ، ص 32 ، 33 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص 63 .

(3) يونس حسن الشريف ، وآخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، منشورات جامعة قاريونس ، الطبعة الأولى ، بنغازى ، 1990 ،ص34 .

على أساس أنها إجراءات تختص بالضبط الداخلي ، وسنحاول فيما يلي تسليط الضوء بصفة خاصة على هذا النوع من الإجراءات الرقابية.

يعرف الضبط الداخلي على أنه [1] **"مجموعة من الإجراءات الخاصة للواجبات بغرض منع وإكتشاف الأخطاء والغش ، والعمل على التطوير المستمر في أداء العمل "**. بعض هذه الإجراءات ذات طبيعة إدارية ، كما أن بعضها ذات طبيعة محاسبية ، بالاضافة إلى إجراءات أخرى عامة ، وتمثل هذه الإجراءات في مجموعها ما يطلق عليه قواعد الضبط الداخلي . وفيما يلي نتناول كل من هذه الإجراءات بشئ من التفصيل :-

أولاً - الإجراءات الإدارية للضبط الداخلي : تشمل الإجراءات الإدارية للضبط الداخلي مجموعة من الإجراءات للرقابة من خلال تقسيم العمل وأهمها :-

1- تحديد إختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بالشركة بالشكل الذي يؤدي إلى تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربها ، ويمتد هذا التحديد إلى مستوى الوظائف التي يقوم بها الأفراد العاملين بالإدارات والاقسام المختلفة بطريقة لا تسمح بتكرار العمل ، وتسمح بمراقبة العمل بطريقة متسلسلة وذلك بأن يقوم موظف معين بمراقبة عمل موظف آخر ، وذلك عن طريق تقسيم العملية الواحدة إلى مجموعة من الخطوات الجزئية ، ويوكل لكل موظف أداء إحدى هذه الخطوات ، وبهذه الطريقة يتم تحديد المسئولية عن أي أخطاء أو غش قد يحدث .

2- وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد خطوات أداء كل عملية ، وتختلف هذه الإجراءات من شركة لأخرى ، حسب طبيعة نشاطها وحجمها وعدد العاملين بها ، ويجب أن يكون لكل موظف مسئول عن أداء أي عملية على علم تام بالإجراءات التي يجب إتباعها عند تنفيذ العملية .

3- تغيير الواجبات الموكلة للعاملين من وقت لآخر بما لا يتعارض مع مصلحة العمل ، وذلك بواسطة الأخذ بعين الإعتبار كفاءة العاملين وقدرتهم على أداء

---

[1] محمد توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 32 .

العمل ، ويساعد تغيير الواجبات على اكتشاف الأخطاء والغش ، التي قد يكون الموظف السابق إرتكبها وتستر عليها ، ويساعد في تحقيق الهدف نفسه إلزام الموظفين الذين بحوزتهم الأصول ، ضرورة حصولهم على إجازاتهم السنوية ، وإحلال موظفين آخرين بدلاً عنهم .

ثانياً – الإجراءات المحاسبية للضبط الداخلي : يشتمل هذا النوع من الإجراءات على مجموعة الإجراءات التي تزيد من فعالية النظام المحاسبي في تحقيق الرقابة على العمليات وحماية الأصول ، ومن أهم هذه الإجراءات [1] ما يلي :-

1- توثيق العمليات وإثباتها : يعني توثيق العمليات Documentation وجود المستندات المؤيدة للعملية كاملة وتحمل توقيعات الموظفين الذين قاموا بتنفيذ العملية ، حتى يمكن تحديد المسئولية عن أي أخطاء في المستند ، وبعد مراجعة المستند يتعين عدم التأخير في إثبات العملية بالدفاتر ، لمنع فرص الغش أو الأخطاء في معالجة العمليات محاسبياً ، ولتوفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة عند الطلب .

2- الضبط الحسابي للدفاتر : ويتم ذلك عن طريق إستخدام حسابات المراقبة الإجمالية ، لكل مجموعة من الحسابات ذات الطبيعة الواحدة (مدينين ، دائنين ، إستثمارات ، مصروفات صناعية ، مصروفات تسويقية ، ... الخ) ، ويتم إجراء المطابقة الدورية بين كل حساب إجمالي ودفتر الأستاذ المساعد الذي يضم الحسابات التفصيلية المقابلة لهذا الحساب الاجمالي .

3- إجراء المطابقات بين الأصول والسجلات المرتبطة بها : يمكن إجراء الجرد الفعلي لبعض الأصول التي يمكن جردها مادياً ، كالنقدية والمخزون وغير ذلك من أصول ، ومطابقة نتيجة هذا الجرد مع البيانات الموجودة في السجلات الخاصة بها ، وبالنسبة للأصول التي لا يمكن جردها مادياً كالمدينين والنقدية بالمصرف فإنه يمكن إجراء مثل هذه المطابقات عن طريق إرسال مصادقات إلى المدينين

---

[1] نفس المرجع السابق ، ص 33 ، 34 .

وطلب كشف الحساب من المصرف ، ومطابقة نتائج المصادقات وكشف الحساب مع ما هو مثبت في الدفاتر الخاصة بها ، ومن ثم تحري سبب أي اختلاف قد يظهر بين الأرصدة الواردة بالدفاتر والأرصدة الواردة بالمصادقات أو كشف الحساب .

ثالثاً – الإجراءات العامة للضبط الداخلي : تشمل الإجراءات العامة للضبط الداخلي [1] ، مجموعة من الإجراءات تهدف بصفة أساسية إلى حماية أصول الشركة ومن أهمها :-

1- التأمين على الأصول : لضمان الحماية الكاملة لأصول الشركة ، يتعين إجراء التأمين الكافي على بعض الأصول الأكثر عرضة للمخاطر ، كالنقدية والبضاعة والأوراق المالية وغيرها ، ويمتد التأمين أيضاً ليشمل الأشخاص المسئولين عن حيازتها ، كأمين الخزينة ، وأمناء المخازن ، وذلك ضد خيانة الأمانة .

2- إستخدام وسائل الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة : وذلك عن طريق وضع حدود متدرجة لسلطة التصريح أو اعتماد العمليات في ظل الرقابة الحدية ، وهذه الحدود تقل في المستويات الإدارية الدنيا ، وتزداد في المستويات الإدارية الأعلى ، وعلى سبيل المثال قد يكون من مسئولية رئيس القسم حق التصريح أو إجازة مصروف معين في حدود 100 دينار وما زاد عن ذلك يكون من سلطة مستوى إدارى أعلى كمدير الإدارة .

أما الرقابة المزدوجة فتقوم على أساس إشتراك أكثر من موظف في أداء عملية معينة ، مثل توقيع الصكوك من قبل أكثر من شخص مسئول ، أو وجود مفتاحين مختلفين للخزينة يحتفظ بكل مفتاح منهما لدى شخص يختلف عن الآخر ، بحيث لا يمكن فتح الخزينة إلا بوجودهما معاً .

---

(1) نفس المرجع السابق ، ص 34 ، 35 .

3- التفتيش : في بعض الشركات ذات الفروع يوجد قسم للتفتيش المفاجئ على أعمال الأقسام والفروع ، للتحقق من سلامة سير العمل وعدم وجود مخالفات تؤثر على حماية الأصول .

4- نظام لمراقبة البريد : لمراقبة المراسلات الواردة والصادرة ، يقتضي الأمر وجود إجراءات معينة لاستلام البريد الوارد وتوزيعه على الأقسام المختصة وفقاً لتوزيع الاختصاصات وتقسيم المسئوليات ،كما يجب حفظ المراسلات الواردة والصادرة في ملفات مناسبة للرجوع إليها عند الضرورة ، هذا فضلاً عن ضرورة إثبات المراسلات الواردة والصادرة في سجلات خاصة تعد لهذا الغرض ، ويجب أن لا يكون للمسئولين عن مراقبة البريد أي علاقة بقسم المحاسبة أو الأقسام التي تتولى حيازة الأصول .

ثالثاً – الإشراف على تنفيذ الواجبات والوظائف : إن الاشراف الإداري على تنفيذ الواجبات والوظائف ومتابعة أداء الأفراد في الأقسام والإدارات التنظيمية المختلفة ، يعتبر أحد العناصر الأساسية للنظام الفعال للرقابة الداخلية .وكما ذكرنا سابقاً أن الهدف الرئيسي الذي يجب أن تحققه الشركة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية هو التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين والأهداف التشغيلية للشركة التي تسعى إلى تحقيقها . وحتى تستطيع الإدارة التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهدافها التشغيلية يجب عليها أولاً أن تتعرف على تصرفات وسلوك هؤلاء العاملين ، عن طريق التعرف على مستوى أدائهم للواجبات والمسئوليات المكلفين بها ، ويتحقق ذلك بالإشراف الاداري ومتابعة الأداء في كافة الأقسام والإدارات التنظيمية المختلفة في الشركة .

إن عملية الإشراف في المستويات الإدارية الدنيا ، تتحقق عن طريق الملاحظة الشخصية لأداء العاملين من قبل رئيس القسم ، إلا أنه مع زيادة نطاق المسئولية ، عند مستوى

إدارى أعلى ، يتطلب الأمر وجود وسائل أخرى لتحقيق هذا الإشراف ، ولعل من أبرز الوسائل التي تستخدمها الإدارة للقيام بالإشراف ومتابعة الأداء ، إستخدام نظام متكامل لتقارير الأداء ، والإعتماد على المراجعة الداخلية .

تقارير الأداء Performance reports : تستخدم الإدارة تقارير الاداء كوسيلة رقابية ، للتعرف على مدى تنفيذ العاملين بالأقسام و الإدارات التنظيمية المختلفة لواجباتهم ومسئولياتهم ، وتتضمن هذه التقارير بيانات عن مستوى الأداء الفعلي للعاملين .

ويعتمد تقييم الأداء بدرجة كبيرة ، على إستخدام نظام الميزانيات التقديرية ، والتكاليف المعيارية ، حتى يتسنى اعداد تقارير للمقارنة بين بيانات الأداء الفعلي والأداء المستهدف ، واستخراج الانحرافات وتحليلها إلى مسبباتها .وتتجه أراء الكتاب [1] إلى إسناد مهمة تقييم الأداء إلى المراجع الداخلي ، وهذا يتطلب في حقيقة الأمر مزيداً من الحياد والاستقلال الكامل له .

المراجعة الداخلية Internal auditing : إن المراجعة الداخلية تعتبر الحلقة الأخيرة من مجموعة إجراءات الرقابة الداخلية ، فبعد وضع نظام الرقابة الداخلية وما يتضمنه من نظم فرعية تراقب أوجه النشاط المختلفة في الشركة ، يتطلب الأمر وجود أداة فعالة لتقييم هذه النظم ومدى فاعليتها في تحقيق أهدافها عن طريق التأكد من أن تنفيذ عمليات الشركة يتم وفقاً لما هو وارد بالسياسات والخطط المحددة من قبل الإدارة العليا .

وقد كانت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر مقتصرة على المراجعة المالية والمحاسبية ، للتحقق من صحة التسجيل وإكتشاف الأخطاء إن وجدت ، وكذلك التأكد من سلامة إدارة الأصول ، إلا أنه إتضح بعد ذلك ضرورة استخدام هذه الأداة لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات ، مما أدى إلى توسيع نطاقها ، وأصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم

---

(1) أحمد فرغلى محمد حسن ، مراجعة الحسابات الاسس العلمية و العملية ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، 1989 ، ص 254 .

مـدى فاعليـة الأسـاليب الرقابيـة في متابعـة تنفيـذ المهـام والواجبـات ، ومـد الإدارة العليـا بصورة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر القـرارت الإداريـة الـتي سـبق إتخاذهـا على تنفيذ المهام والواجبات ونتائج النشاط داخل الأقسـام المختلفـة ، وذلـك حتـى يمكـن للادارة العليا أن تعتمد عليها فيما تتخذه من قرارات جديدة .

وقد بين المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين American Institute of internal auditor ، الذي تأسس سـنة 1941 افرنجـي ، التطـور الوظيفـي للمراجعـة الداخليـة ، في العديد من التوصيات [1] التي أصدرها ، والتي تختص بمسئوليات المراجعـة الداخليـة ، والـتي كانت متفقة في أن جوهر عمل المراجع الداخلي ، هو التقييم المسـتمر لأدوات وإجـراءات الرقابة الداخلية المختلفة في الشركة ، ولم يقتصر عمله على تقييم لنوع معـين مـن النشـاط دون أوجه النشاط الأخرى ، ويبدو واضحاً أن في ذلك بعـداً جديـداً للمراجعـة الداخليـة يختلف عما كان عليه في السابق ، ويتجه هذا البعـد نحـو زيـادة مسـئولية وظيفـة المراجعـة الداخلية ، بحيث تمتد فيما وراء إجـراءات المراجعـة المحاسـبية والماليـة ، وتشـمل تقييـم أداء العمليات ، للوقوف على مدى كفاءة هذا الأداء [2] .

وقد أوضح بعـض الكتّـاب [3] أن المراجعـة الداخليـة مـن الناحيـة الوظيفيـة تنقسـم إلى جانبين ، جانب يتعلق بالمراجعة الخاصة بتقييم الأنشطة الماليـة والمحاسـبية ، ومـدى ملائمـة أنظمة الرقابة المحاسبية الداخلية ، ويسـمى بالمراجعـة الماليـة الداخليـة Internal financial auditing ، وجانب آخر خاص بتقييم الأنشطة الأخرى في الشركة ، كالأنشطة الإدارية والتسويقية والإنتاجيـة وغيرهـا ، ويسـمى بمراجعـة العمليـات Operational auditing وقـد ظهرت عدة مفاهيم خاصة بهذا الجانب من المراجعة الداخلية ، حيث لا يوجد إتفاق في الأدب المحاسبى حول مصطلح معين ، فقـد يسـمى بالمراجعـة الإداريـة Management auditing ، أو المراجعـة الوظيفيـة Functional auditing ، وفي واقـع الأمـر أن هـذه المصطلحات جميعها تستخدم للإشارة إلى نفس المعنى.

---

(1) بشير عاشور الدرويش ، تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية –دراسة تحليلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة قاريونس ، بنغازى ، 1990 ، ص 17 ، 18 ، 19 .

(2) محمد توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 36 .

(3) JOHN W. COOK , and GRAY M. WINKLE , op. cit. , p.p. 382-385 .

كما أنه يجب الإشارة إلى أن هذا التقسيم الوظيفي للمراجعة الداخلية [1] يشير إلى أن المراجعة المالية الداخلية تهتم بالأحداث التاريخية الماضية ، والحماية المتوفرة بالرقابة الموجودة ، ودقة البيانات المتضمنة في القوائم المالية ، بينما مراجعة العمليات هو مصطلح يستخدم على نطاق واسع ليصف إتساع وظيفة المراجعة الداخلية ، ليشمل كل عمليات الشركة الأخرى غير المالية و المحاسبية ، وهي بالتالي تشير إلى المستقبل والتحسينات التي يمكن أن تجرى ، من أجل رفع الكفاءة التشغيلية .

ومن حيث تعريف المراجعة الداخلية ، فقد تم تعريفها من قبل العديد من الأطراف كل حسب وجهة نظره ، فنجد أن مجمع المراجعين الداخليين الامريكي قد عرّف المراجعة الداخلية في توصية مسئوليات المراجعة الداخلية [2] سنة 1981 افرنجي على أنها **"نشاط تقييمى مستقل ، يقوم بمراجعة العمليات المختلفة ، وذلك لخدمة الشركة ، وهي رقابة إدارية مهمتها فحص وتقييم إجراءات الرقابة الأخرى "**.و هذا التعريف يعبر عن وجهة نظر المراجعين الداخليين حيث يعتبرون أن المراجعة الداخلية ، وظيفة رقابية مستقلة عن كافة الوظائف والأنشطة الأخرى ، حيث تقوم بعدة عمليات كالتحليل والتقييم وتقديم المعلومات الضرورية للإدارة وتقترح الحلول المناسبة .

كما عرّف مجمع المراجعين الداخليين بأنجلترا المراجعة الداخلية [3] على أنها **"عملية تقييم مستمر تنشأ داخل التنظيم ، بهدف خدمة هذا التنظيم ، ويتم ذلك بتقييم الأنشطة المختلفة والتقرير عنها للإدارة أولاً بأول"** .

ومن هذين التعريفين يتضح لنا أن المراجعة الداخلية كنشاط تقييمى يعمل على فحص وتقييم وتطوير إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة ، لم تتضمن التفرقة بين النواحى المحاسبية والمالية والتشغيلية ، بل جعلها على حد سواء ، مجالاً لعمل المراجع الداخلي ، وبناءً على ذلك نستطيع أن نقول أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية ، ووسيلة تعمل على تقييم إجراءات الرقابة الداخلية ، ولذلك فهي جزء لا يتجزأ

---

(1) **Ibid. , p. 385 .**

(2) **بشير عاشور الدرويش ، مرجع سابق ، ص 30 .**

(3) **منية توفيق محمد ، تحسين بهجات الشاذلي ، مرجع سابق ، ص 222 .**

من نظام الرقابة الداخلية ، ولعل ما يدل على ذلك التعريف [1] الذي قدمه Walter B. Meigs ، حيث ذكر أنها تعتبر إحدى حلقات الرقابة الداخلية ، وأداة في يد الإدارة ، تعمل على مد الادراة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بما يلي :-

أ - دقة أنظمة الرقابة الداخلية .

ب- الكفاءة التي يتم بها الأداء (التنفيذ داخل كل قسم من أقسام الشركة) .

جـ- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي ، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات ، والظروف المالية للشركة .

ومما تقدم من تعريفات للمراجعة الداخلية ، يمكننا حصر أهداف المراجعة الداخلية ، في هدفين رئيسيين وهما [2] :-

1- التحقق من مدى إلتزام المستويات الإدارية المختلفة ، بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية الموضوعة ، للسير تجاه تحقيق أهداف الشركة .

2- التحقق من مدى كفاءة Effectiveness وفعالية Effeciency أداء الأقسام والإدارات المختلفة بالشركة .

ولتحقيق هذين الهدفين فإن نشاط قسم المراجعة الداخلية بالشركة يجب أن يتضمن على :-

1- مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة الداخلية ، التي تتبناها الشركة ، في النواحي المحاسبية والمالية والإدارية ، وتطويرها إذا كانت غير مجدية للإدارة ، وذلك لإحكام الرقابة .

2- التحقق من إمكانية الإعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية التي تتضمنها سجلات ودفاتر الشركة .

3- التحقق من مدى توفير الحماية لأصول الشركة والمحاسبة عنها .

4- تقييم الأداء على مستوى مراكز المسئولية المختلفة .

---

(1) محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 208-209 .

(2) محمد توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 36-37 .

هذا ولا يجب أن يكون مفهوماً مما تقدم من تحديد لأهداف المراجعة الداخلية ، أنها وظيفة تقوم على تصيد الأخطاء ونواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية ، بل أنها وظيفة تقوم على التعاون بين مراكز النشاط المختلفة ، لتلافي وقوع الأخطاء والمخالفات ، ومعالجة نواحي القصور في إجراءات الرقابة الداخلية [1] .

ومن ناحية أخرى ، إن وجود المراجع الداخلي أو قسم المراجعة الداخلية في الشركة ، يمكن أن يساعد المراجع الخارجي في أداء مهمته التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية ، حيث يقوم المراجع الخارجي باختبار مدى كفاءة وموضوعية أعضاء قسم المراجعة الداخلية ، في ضوء عينة اختبارية لبعض العمليات ، حتى يتسنى له تحديد نطاق فحصه وتوقيت هذا الفحص (دوري أو في نهاية السنة) ، وفي حالة إقتناع المراجع الخارجي بكفاءة وموضوعية أعضاء قسم المراجعة الداخلية ، فإنه يمكنه الإعتماد على نتائج أعمالهم والاستعانة بمجهوداتهم في إجراء بعض الاختبارات التي يرغب القيام بها ، ومع ذلك فإنه يجب ملاحظة أن هذا التعاون بين المراجع الخارجي وقسم المراجعة الداخلية ، لا يعفي المراجع الخارجي من مسئوليته عن رأيه الذي يبديه في مدى عدالة القوائم المالية .

ومن جانب آخر يعتبر إستقلال المراجع الداخلي أو قسم المراجعة الداخلية عن باقي الأقسام والإدارات المختلفة أمراً ضرورياً لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجع الداخلي ، إلا أنه في واقع الأمر في ظل العلاقات الوظيفية للمراجع الداخلي ، لا يمكن أن يتحقق الإستقلال الكامل له ، ومن ثم يتحول الأمر إلى محاولة تحقيق نوع من الاستقلال في الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عن باقي الأقسام والادارات الأخرى في الشركة [2] .

هذا وتجدر الإشارة إلى أن العديد من الكتّاب في مجال المراجعة يشيرون إلى تبعية قسم المراجعة الداخلية إلى المراقب المالي، وفي حقيقة الأمر أن قسم المراجعة الداخلية سوف لن يكون محايداً في تقييم فعالية وظائف الإثبات في السجلات التي تخضع

---

(1) محمد وجدى شركس ، مرجع سابق ، ص 226 .

(2) محمد توفيق محمد ، مرجع سابق ، ص 42 .

للمراقب المالي [1] ، وذلك على اعتبار أن تبعية قسم المراجعة الداخلية إلى لجنة المراجعة المتفرعة عن مجلس الإدارة سيحقق للمراجعة الداخلية درجة عالية من الإستقلالية ، عن باقي الأقسام والإدارات المختلفة في الشركة ، وبذلك يقوم بتقييم وظائف حيازة الأصول والإثبات في السجلات ، وتقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في الشركة بشكل فعال ، وبهذه الصورة تكون المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية مستقلة عن أي وظائف أخرى .

رابعاً – مجموعة العاملين المؤهلين ذوى الكفاءة : إن تأثير الموظفين والاداريين على نظام الرقابة الداخلية ، يعتبر أحد العوامل الهامة في فعالية هذا النظام ، حيث أن فعالية نظام الرقابة الداخلية ، تعتمد على كفاءة هؤلاء العاملين بالشركة والذين تقع عليهم مسئولية تنفيذه ، فقد يتم وضع الضوابط والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية بصورة جيدة ، وبالرغم من وضوح خطوط السلطة والمسئولية ، وصحة توزيع الوظائف ، والفصل بينها ، ووجود التوصيف الدقيق لها ، طبقاً لمتطلبات الرقابة الداخلية ، إلا أن هذا النظام قد لا ينجح في تحقيق أهدافه ، بسبب عدم كفاءة العاملين بالشركة ، وبناء على ذلك فإن قدرة وكفاءة العاملين ونزاهتهم ، من الأمور التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار لتوافر نظام فعال للرقابة الداخلية .

ومن ناحية أخرى عند اختيار العاملين الجدد ، أو ترقية العاملين الحاليين ، يجب على المسئولين في الشركة إتباع سياسة سليمة لتعيينهم أو ترقيتهم ، آخذين في الاعتبار متطلبات الوظيفة من مؤهلات ، وعلى المراجع الخارجي أن يتحقق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية من ملائمة مؤهلات الموظفين عن طريق فحص وتقييم سياسات الشركة في توظيف وترقية العاملين بها ، مع تقييم كفاءات هؤلاء الذين يشغلون وظائف رئيسية في أقسام الحسابات [2] .

---

(1) وليام توماس ، أمرسون هنكى ، مرجع سابق ، ص 382 .

(2) نفس المرجع السابق ، ص 379 .

وبالإضافة إلى مراعاة الدقة في اختيار العاملين ، يجب على الإدارة الإهتمام بالنواحى الانسانية عند تنظيم العمل ، وفي تحديد علاقات الإدارة بهم ، بالاضافة إلى ضرورة وجود نظام عادل للحوافز والترقيات ووجود نظام للتدريب المستمر ، وهذا من شأنه أن يثير حماسة العاملين ويزيد من كفائتهم في القيام بالأعمال ، كما يمنحهم شعوراً بالتعاون فيما بينهم لتحقيق أهداف الشركة [1] .

إن وجود نظام للتدريب يتضمن برامج تدريبية معينة للعاملين ، يمكن أن يضمن إكساب المتدربين مهارات لم تكن متوفرة لديهم من قبل ، وهدف الإدارة من تدريب العاملين يجب أن يكون متمثلاً في إدخال تعديلات جوهرية على سلوك هؤلاء المتدربين في أدائهم للمهام والوظائف أداءً ماهراً بعد التدريب ، بما يجعله مختلفاً ومميزاً عما كان عليه قبل التدريب [2] ، وبهذا الاسلوب يمكن للشركة أن تضمن توفر المؤهلات الكافية لدى الأفراد العاملين بها .

وإلى جانب ضرورة توفر المؤهلات الكافية لدى موظفي الشركة ، فإنه يجب التأمين على العاملين المسئولين عن الاحتفاظ بالأصول وحيازتها ضد خيانة الأمانة Bonding ، وبصفة خاصة تلك الأصول التي تعتبر أكثر عرضة من غيرها للإختلاس والتلاعب ، كأن تقوم الشركات بالتأمين على أمناء الصندوق والصرافين ضد خيانة الامانة نظراً لحيازتهم مبالغ كبيرة من النقدية التي تعتبر من أكثر الأصول سهولة وعرضة للإختلاس ، ومن ناحية أخرى لا تقوم الشركات بالتأمين على موظفي قسم الحسابات ضد خيانة الأمانة ، نظراً لعدم حيازتهم لأي من أصول الشركة .

---

(1) محمد وجدى شركس ، مرجع سابق ، ص 379 .

(2) سيد محمد عبد العال ، معدلات و نماذج اكتساب المهارة وصعوبات و معوقات التدريب ، مجلة الإدارة العامة ، العدد 71 ، ص 148 .

هذا ويعتبر التأمين ضد خيانة الأمانة ، من الإجراءات الوقائية الهامة ، في النظام الفعال للرقابة الداخلية ، والذي يمكن عن طريقه أن تستعيض الشركة قيمة الخسائر الناتجة عن أي غش أو تلاعب من جانب موظفي الشركة .

موقف المراجع الخارجي من أنظمة الرقابة الداخلية :-

بالرغم من أن الإدارة هي المسئولة عن وضع وتصميم وتحسين نظام الرقابة الداخلية [1] ، إلا أن وجود هذا النظام وكفاءته له مساس كبير بعمل المراجع الخارجي ، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة حجر الزاوية للمراجع الخارجي عند البدء في عملية المراجعة للقوائم المالية محل الفحص ، أي بمعنى أن الخطوة الأولى التي يقوم بها المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة هي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وقد ذكرنا سابقاً أن الأخذ بمدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الحسبان عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة المناسبة أصبح أمراً بديهياً عند القيام بالفحص ، وذلك على إعتبار أن هناك فائدة تعود على المراجع الخارجي عندما يتحقق من أن نظام الرقابة الداخلية دقيق ومطبق وهذه الفائدة [2] تتمثل في :-

1- الثقة في السجلات المحاسبية وزيادة الإعتماد عليها فيما تحويه من بيانات الأمر الذي يؤدي إلى تقليل حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي .

2- أن احتمال عدم إكتشاف أي عجز أو غش أو اختلاس يحدث في أصول الشركة يكون ضعيف .

وتنبع العلاقة بين المراجع الخارجي وأنظمة الرقابة الداخلية من ناحيتين هما :-

1- أن مهمة المراجع الخارجي عند قيامه بمراجعة القوائم المالية تقوم أساساً على الحكم على مدى عدالتها وصدقها في تمثيل المركز المالي للشركة ونتائج النشاط في

---

(1) انظر في ذلك :-

- American Institute of certified public Accountants . op. cit , p.89 .
- JOHN W. COOK , and GRAY M. WINKLE , op. cit. , P. 199 .
- ROGER H. HERMANSON , and others , op. cit . , p.p. 163 - 164 .

(2) محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 221 – 222 .

نهاية الفترة المالية ، كما أن الحكم على مدى سلامة وإنتظام المجموعة الدفترية يدعو للإطمئنان إلى البيانات التي تظهرها القوائم المالية ، وذلك على إعتبار أن مدى سلامة وإنتظام المجموعة الدفترية يرتبط بإسلوب الأداء الذي يتم به تسجيل العمليات المالية ، وهذا يرتبط بدوره بنظام الرقابة الداخلية .

2- أن المراجع الخارجي يعتبر وكيلاً عن أصحاب رأس المال في الشركة محل الفحص للرقابة على تصرفات الإدارة فيما يتعلق بحسن إستخدام الموارد المالية المتاحة ، ولهذا فهو يتأكد من أن الإدارة قد اتخذت جميع الإجراءات الكفيلة للمحافظة على هذه الموارد عن طريق نظام الرقابة الداخلية بما يشمله من أنظمة فرعية وحلقات متعددة .

أهداف المراجع الخارجي من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : إن أهداف المراجع الخارجي من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية [1] كما أوضحتها كتابات المحاسبين والمراجعين وما تصدره الهيئات المهنية من معايير [2] واراء تتمثل في :-

1- تقرير إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية :-

حيث يستخدم المراجع نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الإعتماد ودرجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المطبق داخل الشركة ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية سليماً ومطبقاً داخل الشركة ، كلما زادت درجة الثقة في هذا النظام ، وكلما كان ذلك سبباً في زيادة الإعتماد على القوائم المالية وما تحتوى عليه من بيانات .

---

(1) انظر في ذلك :-

- JOHN W. COOK , and GRAY M. WINKLE , op. cit. , p.p. 199-200 .

- محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 224-225 .

- محمد وجدى شركس ، مرجع سابق ، ص 210-211 .

(2) ينص المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى على أنه يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الإعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة .

2- تحديد نطاق عملية المراجعة :-

حيث يعتمد المراجع الخارجي على نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم الاختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة ، ومن ثم فإن تحديد حجم العينة يعتمد بدرجة كبيرة على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق ، فكلما زادت فعالية نظام الرقابة الداخلية كلما كان ذلك مدعاة لتخفيض حجم الإختبارات اللازمة لإبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية محل الدراسة والعكس صحيح .

3- تقديم الاقتراحات حول نظام الرقابة الداخلية المطبق :-

جرى العرف المهنى تطبيقاً للتوصيات المهنية [1] [توصية معايير المراجعة رقم (20) الفقرة رقم 4] بأن يقوم المراجع الخارجي بتقديم الإقتراحات للإدارة بغرض تحسين نظام الرقابة الداخلية المطبق ، وبناء على ذلك فإنه يمكن للمراجع الخارجي إعداد تقرير بنتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يشتمل على نقاط الضعف إن وجدت وكيفية معالجتها ، هذا بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات بهدف تحسين وتدعيم النظام المطبق .

تحليل التكاليف والمنافع في نظم الرقابة الداخلية :-

تعرفنا فيما سبق على أن مسئولية وضع وتصميم وتحسين نظام الرقابة الداخلية تقع على عاتق الإدارة ، كما أن المراجع الخارجي يمكن أن يقدم الاقتراحات التي يراها مناسبة بهدف تعديل وتحسين نظام الرقابة الداخلية ، ولكن ما تجدر الإشارة إليه أنه عند التصميم المبدئى لنظام الرقابة الداخلية أو عند أي تعديل لاحق في النظام فإن كل من الإدارة والمراجع الخارجي يجب أن يكون مدركاً لمفهوم التكلفة والمنفعة Cost - benefit Concept والذي ينص على أن تكلفة إجراء معين للرقابة الداخلية يجب أن لا يتجاوز المنافع المتوقع الحصول عليها من هذا الاجراء [2] . والمنافع وفقاً لرأى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تتكون من التقليل من مخاطر الفشل في تحقيق الأهداف الضمنية التي

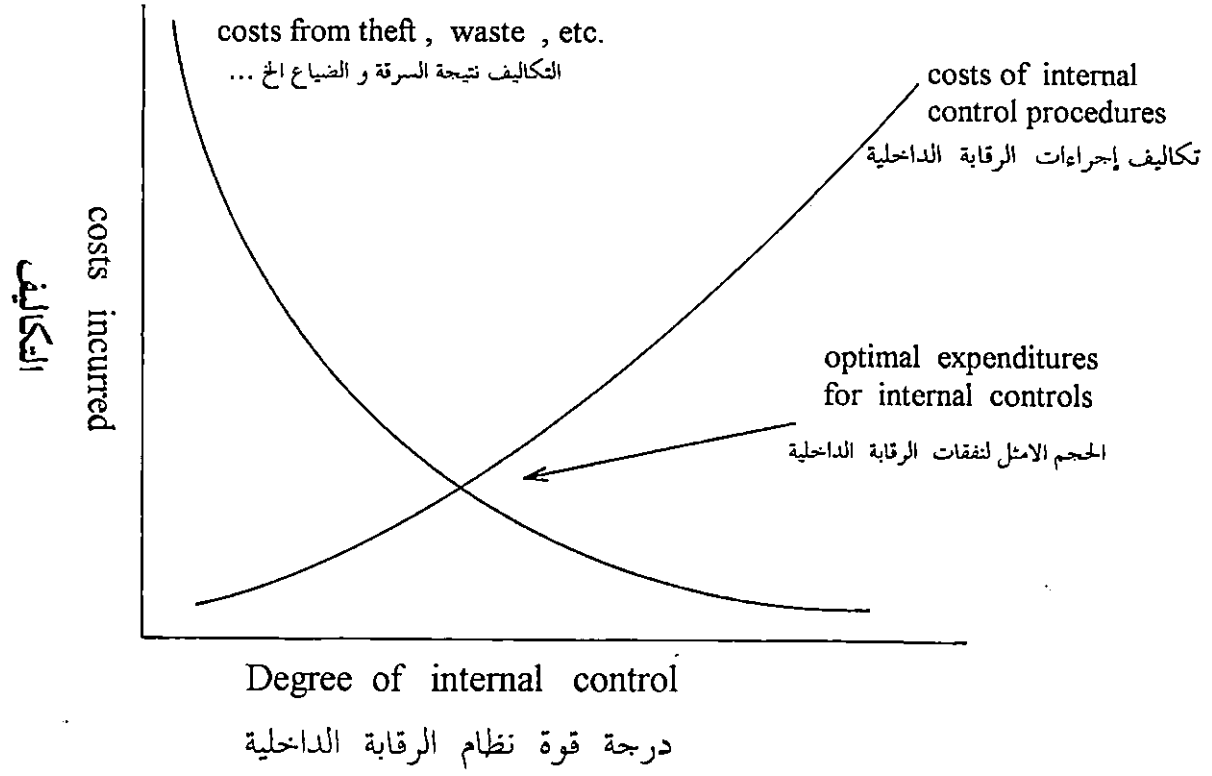
---

(1) **American Institute of Certified public Accountants , op. cit. , p. 89 .**

(2) **JOHN W. COOK , and GRAY M. WINKLE , op. cit. , p . 200 .**

يحتويها تعريف الرقابة المحاسبية [1] .وبناء على ذلك فإنه يمكن القول بأن هنـاك علاقـة بـين درجة قوة نظام الرقابة الداخلية وكلاً من التكاليف والمنافع المرتبطـة بتطبيـق هـذا النظـام . ولقـد أظهـر البعـض[2] هـذه العلاقـة بإسـتخدام أسـلوب تحليـل التكلفـة والمنفعـة لتقديـم الإقتراحات على رسم بيانى كما هو موضح في الشكل رقم (2-3) .

شكل رقم (2-3)
التكاليف والمنافع المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية



ويتضح من الشكل ما يلي :-

---

(1) انظر في ذلك :-

- American Institute of Certified public Accountants , op. cit. , p. 55 .

- السيد عبد المقصود محمد دبيان ، مرجع سابق ، ص 202 .

(2) انظر في ذلك :-

- JOHN W. COOK , and GRAY M. WINKLE , op. cit. , p . p. 200 , 201 .

- محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 225-227 .

أ- المحور الأفقي يمثل درجة قوة نظام الرقابة الداخلية ، وكلما إتجهنا جهة اليمين زادت درجة قوة الرقابة الداخلية ، والعكس صحيح إذا إتجهنا جهة اليسار .

ب- المحور الرأسي يمثل التكاليف المصاحبة لنظام الرقابة الداخلية حيث تزداد كلما إتجهنا إلى أعلى ، والعكس صحيح إذا إتجهنا إلى أسفل .

جـ- البيانات الخاصة بتكاليف إجراءات الرقابة الداخلية تم تمثيلها على المنحنى الذي يتجه إلى أعلى ، فكلما زادت درجة قوة نظام الرقابة الداخلية كلما زادت تكاليف إجراءات الرقابة الداخلية ، والعكس صحيح عندما تنخفض درجة قوة نظام الرقابة الداخلية المقترح .

د- المنافع المتوقعة من تطبيق نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في الوفر في التكاليف والخسائر الناتجة عن الغش والسرقة والإختلاس وعدم الدقة في البيانات ، تم التعبير عنها بالمنحنى الذي يتجه إلى أسفل ، فكلما زادت درجة قوة نظام الرقابة الداخلية المقترح كلما زادت المنافع المحتملة ، وهذا يعني تخفيضاً في الخسائر الناتجة عن الغش والسرقة والإختلاس وعدم دقة البيانات .

هـ- نقطة التقاطع بين المنحنيين تمثل نقطة التوازن بين التكاليف والمنافع المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية ، وهي تمثل الحجم الأمثل لنفقات نظام الرقابة الداخلية ، حيث أنه قبل هذه النقطة نجد أن أي زيادة في درجة قوة نظام الرقابة الداخلية سيصاحبها زيادة في المنافع (نقص في التكاليف الناتجة عن الغش و السرقة والإختلاس وعدم دقة البيانات) تزيد عن تكاليف إجراءات الرقابة الداخلية ، كما أنه بعد هذه النقطة نلاحظ أن أي زيادة في درجة قوة نظام الرقابة الداخلية سيصاحبها زيادة في تكاليف إجراءات الرقابة الداخلية تزيد عن المنافع .

و لا يفوتنا أن نشير إلى أن إجمالي التكاليف التي تصاحب وضع وتعديل العديد من إجراءات الرقابة الداخلية صعبة إن لم تكن مستحيلة التحديد[1] وذلك نتيجة لصعوبة التعرف على تكلفة كل إجراء رقابي من إجراءات الرقابة الداخلية على حدة .و بناءً على ذلك يجب أن يستخدم الحكم الموضوعي Subjective Judgement للوصول إلى

---

[1] **JOHN W. COOK , and GRAY M. WINKLE , , op. cit . , p. 201 .**

القرارات عن إجراءات الرقابة الداخلية المرغوبة ، وإلى نقطة التوازن بين تكاليف إجراءات الرقابة الداخلية والمنافع المرتبطة بها . ومن الأمثلة البسيطة لإيضاح ذلك أنه سيكون من غير المرغوب فيه لدعم نظام الرقابة الداخلية تعيين موظف جديد بمرتب سنوي قدره 2400 دينار وذلك لمنع سرقة ما قد تحدث قيمتها القصوى 2000 دينار سنوياً .

الفصل الثالث

منهجية الدراسة العملية

تعرفنا بشيء من الإيجاز في الفصل الأول على المنهجية المتبعة في هذه الدراسة ، وأشرنا إلى أنها تنقسم إلى جزئين : الأول نظري ، والآخر عملي . و قد تم التركيز في الفصل الثاني على الجانب النظري ، حيث تناول هذا الفصل الرقابة الداخلية في الأدب المحاسبي من حيث أهدافها ، وأنواعها ، ووسائلها ، ومقوماتها .

وقد اعتمدت الدراسة بشكل كبير على الجانب العملي في سبيل الوصول إلى أهدافها ، حيث تم في هذا الجانب تجميع وتحليل البيانات والمعلومات المطلوبة لتحقيق تلك الأهداف .

وسيلة تجميع البيانات :-

تم استخدام صحيفة الاستبيان لتجميع البيانات المتعلقة بالجانب العملي للدراسة ، هذا بالإضافة إلى استخدام أسلوب المقابلة الشخصية لغالبية مفردات العينة خصوصاً أولئك المشاركين الذين يتبعون المكاتب الخاصة ، حيث استطاع الباحث مقابلتهم والحصول على بعض الإجابات عن استفسارات تتعلق بالتعرف بشكل مفصل على آرائهم حول أنظمة الرقابة الداخلية في مختلف القطاعات التي تتبعها الشركات الليبية . ويشتمل هذا الفصل على إيضاح لصحيفة الاستبيان باعتبارها الوسيلة الرئيسية لتجميع البيانات ، ويتناول تعريف مجتمع الدراسة ، ومبررات اختيار هذا المجتمع ، والكيفية التي تم بها اختيار عينة الدراسة ، وتطبيق صحيفة الاستبيان ، وسيتم في نهاية الفصل التعرف على خصائص عينة الدراسة المتمثلة في المراجعين الخارجيين ، وتحليل إجابات المشاركين

الخاصة بالأسئلة التي تدور حول مدى أهمية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبية بالنسبة للمراجع الخارجي ومدى اعتماده عليها .

وقد تم تقسيم صحيفة الاستبيان إلى جزئين رئيسيين ، الجزء الأول خاص بالحصول على معلومات عامة عن المشاركين من حيث المؤهل وعدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة الخارجية ، والجهة التي يتبعها المشارك كونها عامة أو خاصة ، هذا بالإضافة إلى بعض المعلومات الأخرى التي تتعلق بالتصرفات المهنية للمشارك تجاه أنظمة الرقابة الداخلية . كما تم تخصيص الجزء الثاني للحصول على معلومات تتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية والتعرف على مدى تطبيقها من قبل الشركات الليبية .

ويبدو أنه من المفيد في بداية هذا الفصل بيان فرضيات الدراسة ، وبيان الأسلوب المتبع في اختبارها وذلك كجزء رئيسي في الجانب التحليلي في الدراسة العملية ، على أن يتم تناول التحليل الوصفي والاختبار الإحصائي للبيانات المتعلقة بهذه الفرضيات في الفصل اللاحق .

فرضيات الدراسة :-

تمت صياغة الفرضية الرئيسية للدراسة على النحو التالي :-

" تحتوي أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية على بعض أوجه القصور ".

ولاختبار هذه الفرضية تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية :-

- **"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية ".**
- **"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون ".**
- **"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين".**
- **"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية ".**
- **"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين ".**
- **"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة ".**
- **"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل ".**

- "يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية ".
- "لا تتبع الشركات الليبيـة أدوات ووسائل مناسبة تعمـل علـى رفـع الكفـاءة التشغيلية و الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ".

طريقة اختبار فرضيات الدراسة :-

لتسهيل اختبار الفرضية الرئيسية للدراسـة عـن طريـق الفرضيـات الفرعيـة ، فقـد تم صياغتها بشكل عملي وذلك على النحو التالى :-

Null hypothesis $H_0 : P \leq P_0$ **الفرضية الصفرية**

Alternative hypothesis $H_1 : P > P_0$ **الفرضية البديلـة**

حيث تمثل الفرضية الصفرية الفرضية التي يأمل الباحث رفضها ، كمـا تمثـل الفرضيـة البديلة الفرضية التي يأمل الباحث عدم رفضها [1].

وقد تم اختبار الفرضيات الفرعية بإستخدام البيانات المتعلقة بالأسئلة التي تدور حـول التعرف على مدى سلامة وملائمة إجـراءات نظـام الرقابـة الداخليـة ، وذلـك عـن طريـق الإختبـار الإحصـائى للنسـب "اختبـار ثنـائي الحديـن " The Binomial test of the proprtion ، وهو اختبار يتناسب مع هذا النوع من الدراسة ، وقد أُستخدم على نطـاق واسع في دراسات أخرى مشابهة .

ونظراً لأن عـدد مفـردات العينـة كبـير نسـبياً يتجـاوز 30 مفـردة ، فإنـه وفقـاً لنظرية الحد المركزي Central limit theory يقترب توزيـع ثنـائي الحديـن مـن التوزيـع الطبيعي ، والإختبار الإحصائى للنسب يأخذ النموذج التالى :-

$$Z = \frac{X + .5 - nP_0}{\sqrt{nP_0q_0}} \qquad \text{for } X \leq nP_0$$

$$Z = \frac{X - .5 - nP_0}{\sqrt{nP_0q_0}} \qquad \text{for } X > nP_0$$

---

(1) RONALD E. WALPOLE , Introduction to statistics , (Collier Macmillan Canada , inc) , Third Edition , 1982 , p. 295 .

حيث :-

X = عدد الاجابات الموافقة (نعم أو يوجد قصور).

n = حجم العينة في كل سؤال (عدد الاجابات عن كل سؤال) .

P0 = نسبة الأغلبية من إجابات المشاركين المحددة في الفرضية ، والتي تمثل الحد الفاصل بين ما هو مرفوض وما هو غير مرفوض .

$$1 - P_0 = q_0$$

وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب فإن قيمة **Z** المحسوبة عن طريق المعادلة يجب أن تقارن مع $\mathbf{Z}_\alpha$ المستخرجة من الجدول ، حيث α تمثل مستوى المعنوية (Significant level) وهي عبارة عن الخطأ من النوع الاول (أو احتمال رفض فرضية العدم عندما تكون فرضية العدم صحيحة)[1] Rejection of the null hypothesis when it is true ، أما ($1-\alpha$) فتمثل مستوى الثقة Confidence level ، وإذا افترضنا في تحليلنا هذا أن $\alpha = 0.05$ فإن الثقة تكون 0.95 ، وبذلك تكون قيمة $\mathbf{Z}_\alpha$ الجدولية = 1.645 .

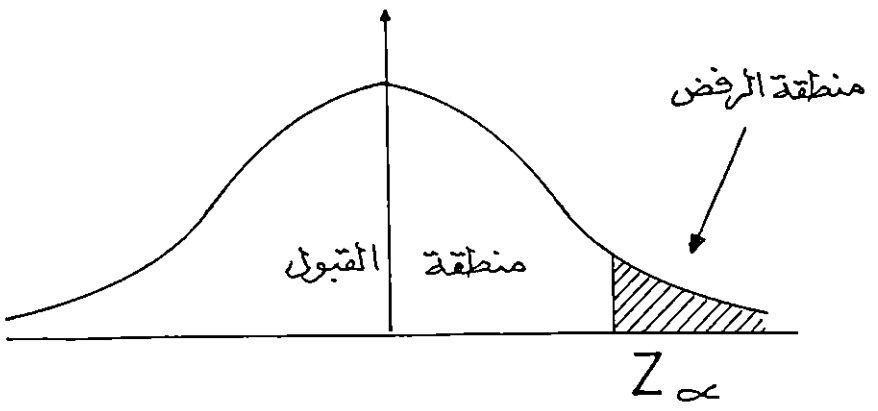
و بما أن الإختبار هو ذو طرف واحد one tail ومنطقة الرفض كلها في جهة اليمين ، فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية H0 عندما تكون قيمة Z المحسوبة أكبر من قيمة $\mathbf{Z}_\alpha$ الجدولية ، كما أنه لا يتم رفض الفرضية الصفرية عندما تكون قيمة Z المحسوبة اصغر من قيمة $\mathbf{Z}_\alpha$ الجدولية ، وذلك كما هو موضح بالشكل البياني رقم (3-1) :-

---

[1] **Ibid. , p. 296 .**

شكل بياني رقم (3-1)

منطقة الرفض و منطقة القبول في منحنى التوزيع الطبيعي



و قد أستخدمت القيمة 0.60 للمعلمة (**Parameter**) **Po** وبالتالي نجد أن الفرض الصفري أو ما يسمى **Null hypothesis** يكون كالأتي :-

$$H_0 : P \leq 0.60$$

حيث **P** = نسبة اجابات القصور **X/n**

وبمقتضى هذا الفرض فإن نسبة إجابات القصور تقل أو تساوى 0.60 من إجابات المشاركين ، وإذا رفض هذا الفرض يكون هناك قصور واضح في إجراءات الرقابة الداخلية ، مع ملاحظة أن Po هي نسبة افتراضية تحدد وفقاً لرأي الباحث ، إلا أنها يجب أن تكون مؤسسة على تفسير منطقي ، وقد أستخدمت قيمة 0.60 للمعلمة Po و لم تستخدم قيمة أصغر منها أو قيمة أكبر منها وذلك للإعتبارات التالية :-

1-إن استخدام قيمة أصغر للمعلمة Po من 0.60 سوف يؤدي إلى أن تكون قيمة Z المحسوبة عن طريق المعادلة كبيرة جداً ، وهذا يعني أن الحالة التي نحن بصدد اختبارها مرفوضة بل أنها تجاوزت حتى منطقة الرفض المحددة عن طريق الإختبار الإحصائي المستخدم ، وبذلك نكون بمنأى عن استخدام الإختبار ، والقصور ثابت بالتأكيد .

2- إن استخدام قيمة أكبر للمعلمة Po من 0.60 سوف يؤثر على عملية الاختبار وبالتالي سوف يتم عدم رفض غالبية الحالات التي تحتوي على قصور ونعتبرها لا

تحتوي على قصور ، وذلك مثلاً لو استخدمنا قيمة 0.70 للمعلمة Po فإن هذا سوف يؤدي إلى عدم رفض الحالة التي أشار 60% من المشاركين إلى أنها تحتوي على قصور وإعتبارها لا تحتوي على قصور وهذا غير صحيح وغير منطقي .

3-إستخدام قيمة 0.60 للمعلمة Po للتأكيد على الفرضيات التي نحن بصدد اختبارها وذلك عن طريق عدم رفضها إلا في حالة ما تتجاوز نسبة إجابات القصور عن 0.60 من إجابات المشاركين ، وذلك بحيث لا ندع مجالاً للشك بأن الحالة قد تم رفضها بأغلبية أكثر من 0.60 من إجابات المشاركين وعند مستوى الثقة المحدد في الدراسة .

ومما تجدر الإشارة إليه أن عدد الإجابات الموافقة (نعم أو يوجد قصور) والتي تساوى قيمة X لكل إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية تم الحصول عليها عن طريق جمع التكرارت الموجودة في الجداول الخاصة بالجزء الثاني من صحيفة الإستبيان والتي أشارت إليها نسب تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية في الشركات الليبية و يمكن توضيح ذلك كما يلي :-

1	2	3	4
أقل من ٪20	من ٪20 إلى ٪49	من ٪50 إلى ٪80	أكثر من ٪80

X تمثل عدد الإجابات الموافقة (يوجد قصور) وهي عبارة عن مجموع تكرارات إجابات المشاركين في المربعات التي تحمل رقم 1 ، 2 ، 3 .

حيث أن النسب الموجودة في المربعات رقم 1 ، 2 ، 3 ، 4 تشير إلى مدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية في الشركات الليبية ، وبناءً على هذه النسب فإن إجابات المشاركين عن مدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية تختلف من مشارك لآخر كل حسب وجهة نظره ، فمنهم من يرى أن هناك قصور في تطبيق إجراء معين ، هذا القصور يتمثل في أن أقل من ٪20 فقط من الشركات الليبية تقوم بتطبيق هذا الإجراء .

أو من ٪20 إلى ٪49 فقط من الشركات تقوم بتطبيق هذا الإجراء .

أو من ٪50 إلى ٪80 فقط من الشركات تقوم بتطبيق هذا الإجراء .

ومنهم من يرى أنه لا يوجد قصور في تطبيق إجراء معين من إجراءات الرقابة الداخلية وبالتالي يشير إلى أن نسبة أكثر من 80٪ من الشركات الليبية تقوم بتطبيق هذا الإجراء ، وبناءً على ذلك فإن تكرارات المشاركين التي تشير إلى عدم وجود قصور في إجراءات الرقابة الداخلية هي التكرارات الموجودة في المربع الذي يحمل رقم 4 .

تحديد مجتمع الدراسة :-

مجتمع هذه الدراسة يتمثل في المراجعين مزاولي المهنة من خلال المكاتب الخاصة ، والمراجعين مزاولي المهنة عن طريق اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية ، وقد اقتصرت الدراسة على هاتين الفئتين من المراجعين مزاولي المهنة في كل من مدينتي طرابلس وبنغازي فقط وذلك للأسباب التالية :-

1- أن عدد المراجعين في هاتين المدينتين يشكلون حوالى 85٪ من إجمالى عدد المراجعين في ليبيا [1] وهي نسبة كافية لتمثيل المجتمع .

2- أن مكاتب المراجعة الكبيرة وذات الخبرة والتي تتولى مراجعة حسابات أغلبية الشركات والمؤسسات الاقتصادية الكبيرة متركزة في مدينتي طرابلس وبنغازي .[2]

3- أن المراجعين التابعين للجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية يتواجدون في الغالب في مدينتي طرابلس وبنغازي ، ويتم تكليفهم أحياناً بمراجعة الشركات الموجودة في المدن الصغيرة .

عينة الدراسة :-

نظراً لصعوبة الإتصال بجميع مفردات مجتمع الدراسة ، خاصة فيما يتعلق بمزاولي المهنة من خلال المكاتب الخاصة ، إما لانقطاعهم عن مزاولة المهنة أو لأنهم يزاولونها بصورة غير منتظمة ، أو لسبب تغييرهم لعناوين مكاتبهم ، فقد اقتصرت عينة الدراسة

---

[1] على محمد موسى : استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية و الممارسة ، رسالة ماجستر غير منشورة ، جامعة قاريونس ، بنغازي ، 1992 ، ص 53 .

[2] نفس المرجع السابق ، ص 54 .

على الأشخاص الذين أمكن الإتصال بهم بقدر المستطاع وبذل قصارى الجهد من أجل توزيع صحيفة الإستبيان على أكبر عدد ممكن من المراجعين ، حيث تم توزيع صحف الإستبيان على المراجعين الذين أمكن تحديد عناوينهم والمتواجدين أثناء توزيع صحف الإستبيان .

وقد واجهت الباحث صعوبة كبيرة في توزيع صحيفة الإستبيان على هذه الفئة من المشاركين وعند تجميع الردود منهم ، أما فيما يتعلق بالمراجعين المزاولين للمهنة عن طريق اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية لم تكن هناك صعوبة كبيرة في توزيع صحف الإستبيان عليهم .

وقد تم توزيع عدد 97 صحيفة استبيان سلمت جميعها شخصياً للمشاركين في الدراسة ، وأمكن الحصول على 76 صحيفة استبيان صالحة للتحليل ، وبذلك تكون نسبة الردود حوالى 78٪ وهي نسبة كافية في مثل هذه الدراسات ، حيث ما يخص مزاولي المهنة عن طريق المكاتب الخاصة 58 صحيفة استبيان وقد أمكن الحصول على 45 صحيفة استبيان صالحة للتحليل وبذلك تكون نسبة الردود 77.6٪ ، أما ما يخص مزاولي المهنة عن طريق اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية كانت 39 صحيفة استبيان أمكن الحصول على 31 صحيفة استبيان صالحة للتحليل ، وبذلك تكون نسبة الردود 79.5٪ . انظر الجدول رقم (3–1) الذي يوضح توزيع المشاركين في الدراسة .

جدول رقم (3–1)

توزيع المشاركين في الدراسة

البيـــــــــان	المزاولين للمهنة عن طريق المكاتب الخاصة	المزاولين للمهنة عن طريق اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية	الاجمالى
عدد الاستمارات المسلمة	58	39	97
عدد الاستمارات المرتجعة و الصالحة للتحليل	45	31	76
نسبة الردود	٪77.6	٪79.5	٪78

المعلومات العامة عن المشاركين :-

تناول الجزء الأول من صحيفة الاستبيان بعض الأسئلة التي توضح خصائص المشاركين في الدراسة ، وأهم هذه الخصائص هي :-

1.1 المؤهل العلمي :-

يوضح الجدول رقم (3-2) المؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة ، حيث يتبين لنا أن 10.53٪ من المشاركين يحملون شهادة الماجستير في المحاسبة ، وأن 72.37٪ من المشاركين يحملون شهادة البكالوريوس في المحاسبة ، وأن 11.84٪ من المشاركين يحملون شهادة دبلوم تجاري ، بينما ما نسبته 5.26٪ يحملون مؤهلات أخرى . وبذلك نجد أن كل المشاركين في الدراسة (عدا الذين يحملون مؤهلات أخرى) لا يقل مستواهم العلمي عن المؤهل المنصوص عليه في قانون مزاولة المهنة رقم 116 لسنة 1973 افرنجي المطبق حالياً ، بل أن 10.53٪ منهم يحملون مؤهلات علمية أعلى من الحد الادنى الذي نص عليه القانون المذكور ، وهذا يعتبر مؤشراً جيداً للرفع من مستوى المهنة في ليبيا .

جدول رقم (3-2)

المؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة

المؤهل العلمى	العدد	النسبة ٪
دكتوراه في المحاسبة	0	0
ماجستير في المحاسبة	8	10.53
بكالوريوس في المحاسبة	55	72.37
دبلوم تجارى	9	11.84
أخرى	4	5.26
المجموع	76	٪100

1.2 عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة الخارجية :-

يبين الجدول رقم (3-3) توزيع المشاركين حسب خبرتهم في مجال المراجعة الخارجية ، وبالنظر إلى الجدول نلاحظ أن أغلب المزاولين للمهنة في ليبيا يتمتعون بمدة خبرة لا بأس بها في مجال المراجعة الخارجية ، وهذه من الأمور المهمة والتي تعتبر ظاهرة حسنة للمهنة في ليبيا ، حيث نلاحظ أن ما نسبته 3.95٪ من المشاركين تقل خبرتهم عن 5 سنوات ، بينما حوالى 96٪ منهم تزيد خبرتهم عن 5 سنوات ومن خلال هذه النسبة هناك حوالى 55٪ منهم تزيد خبرتهم عن 10 سنوات .

جدول رقم (3-3)

توزيع المشاركين حسب خبرتهم في مجال المراجعة الخارجية

سنوات الخبرة في مجال المراجعة الخارجية	العدد	النسبة ٪
أقل من 5 سنوات	3	3.95
من 5 - 7 سنوات	20	26.32
من 8 - 10 سنوات	11	14.47
أكثر من 10 سنوات	42	55.26
المجموع	76	٪100

1.3 توزيع المشاركين حسب تبعيتهم :-

يوضح جدول رقم (3-4) توزيع المشاركين حسب تبعيتهم في مزاولة المهنة ، حيث يبين الجدول أن 59.21٪ من المشاركين يزاولون المهنة عن طريق المكاتب الخاصة ، بينما 40.79٪ من المشاركين يزاولون المهنة عن طريق اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية .

جدول رقم (3 – 4)
توزيع المشاركين حسب تبعيتهم في مزاولة المهنة

الجهة التي يتبعها المراجع	العدد	النسبة ٪
مزاول للمهنة عن طريق اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية	31	40.79
مزاول للمهنة عن طريق مكتب خاص	45	59.21
المجموع	76	٪100

1.4 عدد الميزانيات التي قام المراجع بمراجعتها :-

يوضح جدول رقم (3 – 5) عدد الميزانيات التي قام المشاركون بمراجعتها ، حيث أوضحت النسب أن أغلب المشاركين ويمثلون ما نسبته 64٪ قاموا بمراجعة أكثر من 10 ميزانيات ، وبالتالي فهم لديهم معلومات كافية ومفيدة عن أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية ، وعن مدى تطبيق إجراءات هذه الانظمة ، وهذا يعطي انطباعاً جيداً على أن إجابات هؤلاء المشاركين سوف تكون معبرة فعلاً عن الواقع الفعلي لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية .

جدول رقم (3–5)
توزيع المشاركين وفقاً لعدد الميزانيات التي تمت مراجعتها

عدد الميزانيات	العدد	النسبة ٪
من 1 – 5	5	6.58
من 6 – 10	7	9.21
أكثر من 10	64	84.21
المجموع	76	٪100

1.5 أنـواع التقـارير الـتي صـدرت بخصـوص الميزانيـات الـتي قـام المشـاركون بمراجعتهـــا :-

عند الاستفسار من المشاركين في الدراسة عن أنواع التقارير التي تم إصدارها بخصوص الميزانيات التي قاموا بمراجعتها وعدد كل نوع من هذه التقارير ، رفض أغلبية المشاركين الإجابة على هذا السؤال ، واكتفى البعض بالإشارة إلى أنه أصدر جميع الأنواع دون ذكر الأعداد ، والبعض الآخر أشار إلى أنه أصدر تقارير متحفظة فقط دون ذكر العدد ، وكانت حجتهم في ذلك أن عدد الميزانيات التي تم مراجعتها كبير ولا يمكن حصره ، وبالتالي لم يستطع الباحث تحليل إجابة هذا السؤال ، وتم الإكتفاء بنتيجة تحليل السؤال رقم 1.4 والذي يختص بعدد الميزانيات التي قام المشارك بمراجعتها .

1.6 الخطوات الأساسية للمراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي عند تنفيذ عملية المراجعـــة :-

عندما طُلب من المشاركين في الدراسة ترتيب خطوات عملية المراجعة حسب أهميتها ، كما هو موضح في جدول رقم (3 – 6) ، وذلك للتعرف على مدى اعتماد المراجع الخارجي على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبية عند القيام بعملية المراجعة ، كانت نسبة الذين قاموا بترتيب الخطوات الترتيب الصحيح 69.74 ٪ من المشاركين في الدراسة ، كما كانت نسبة الذين أقروا بأن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعتبر الخطوة الأولى عند القيام بعملية المراجعة كانت 77.63 ٪ من المشاركين في الدراسة ، وهذا يشير إلى أن غالبية المشاركين في الدراسة يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة عند القيام بعملية المراجعة .

جدول رقم (3 – 6)
ترتيب الخطوات الأساسية للمراجعة

خطوات عملية المراجعة	الترتيب الصحيح للخطوات
إعداد برنامج المراجعة	(2)
إختيار عينات الفحص	(3)
دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	(1)
إجراء الاختبارات اللازمة	(4)
عدد المشاركين الذين قاموا بترتيب الخطوات الترتيب الصحيح 53 مشارك من 76 مشارك .	النسبة المئوية ٪ 69.74
عدد المشاركين الذين أقروا بأن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعتبر أول خطوة في عملية المراجعة 59 مشارك من 76 مشارك .	النسبة المئوية ٪ 77.63

1.7 أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي :-

يبين الجدول رقم (3 – 7) أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المشاركين عند تنفيذ عملية المراجعة ، حيث كانت نسبة الذين أقروا بأنها مهمة جداً 90.79 ٪ ، كما كانت نسبة المشاركين الذين ذكروا بأنها مهمة فقط 9.21 ٪ ، ولم يكن هناك أي مشارك يرى بأن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعتبر متوسطة الأهمية أو غير ضرورية . وهذا يؤكد ما جاء في تحليل إجابات المشاركين على السؤال رقم 1.6 من حيث أن المشاركين في الدراسة يعتمدون على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عند القيام بعملية المراجعة نظراً لأهميتها .

جدول رقم (3 – 7)

أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي

درجة الاهمية	العدد	النسبة ٪
مهمة جداً	69	90.79
مهمة	7	9.21
متوسط الاهمية	0	0
غير ضرورية	0	0
المجموع	76	٪100

وعندما طُلب من المشاركين في الدراسة ذكر سبب اختيارهم للإجابة والتي تتمثل في أن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعتبر بالنسبة لهم مهمة جداً أو مهمة ، ذكر عدد 59 مشارك ويمثلون ما نسبته 77.63٪ من المشاركين أن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعتبر الخطوة الأساسية في عملية المراجعة والتي عن طريقها يمكن للمراجع الخارجي الإعتماد على نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة .

وقد ذكر عدد 17 مشاركاً ويمثلون ما نسبته 22.37 ٪ من المشاركين إجابات أخرى غير صحيحة ، ونظراً لأن أغلب المشاركين في الدراسة أجابوا الإجابة الصحيحة ، فإن هذا يؤكد فهم وإدراك المشاركين في الدراسة بأهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

1.8 عند قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة فإن حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة تتحدد وفقاً لنتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :-

عندما طُلب من المشاركين في الدراسة إختيار الإجابة المناسبة التي تجيب على أن حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة تتحدد وفقاً لأحد الإعتبارات التي تم طرحها عليهم ، كما هو موضح في جدول رقم (3 – 8) ، كانت نسبة المشاركين الذين أشاروا إلى أن حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة تتحدد وفقاً لأحكامهم الشخصية 6.58 ٪ من المشاركين ، وكانت نسبة المشاركين الذين أشاروا إلى أن حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة المناسبة تتحدد وفقاً لعمل دراسة إحصائية لحصر الأخطاء والمخالفات في السجلات والدفاتر المحاسبية 5.26 ٪ من المشاركين ، وكانت نسبة المشاركين الذين أشاروا إلى أن حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة تتحدد وفقاً لضخامة حجم عمليات الشركة 6.58 ٪ من المشاركين ، كما كانت نسبة المشاركين الذين أشاروا إلى أن حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة تتحدد وفقاً لنتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية 81.58 ٪ من المشاركين ، وبذلك يمكن القول بأن أغلب المشاركين في الدراسة اختاروا الإختيار الصحيح والذي يتمثل في أن حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة تتحدد وفقاً لنتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وهذا يعتبر مؤشراً جيداً يدل على أن المشاركين في الدراسة يعتمدون بدرجة كبيرة على نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عند القيام بعملية المراجعة .

جدول رقم (3 – 8)

الإعتبارات التي تتحدد وفقاً لها حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة

الإعتبارات	العدد	النسبة ٪
1- حكمك الشخصي كمراجع	5	6.58
2- عمل دراسة إحصائية لحصر الأخطاء والمخالفات في السجلات والدفاتر المحاسبية .	4	5.26
3- ضخامة حجم عمليات الشركة .	5	6.58
4- نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .	62	81.58
5- أخرى .	0	0
المجموع	76	٪100

1.9 تأثير نظام الرقابة الداخلية على عملية المراجعة :-

يوضح جدول رقم (3 – 9) إجابات المشاركين في الدراسة حول تأثير نظام الرقابة الداخلية على عملية المراجعة من حيث نطاق الفحص ، ومن الجدول يتضح لنا أنه عندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوياً فإن 97.37 ٪ من المشاركين أشاروا إلى أن نطاق الفحص يجب أن يكون ضيقاً . وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية متوسطاً فإن 82.90 ٪ من المشاركين أشاروا إلى أن نطاق الفحص يجب أن يكون كبيراً نسبياً ، وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً فإن 72.37 ٪ من المشاركين أشاروا إلى أن نطاق الفحص يجب أن يكون واسعاً . وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً جداً فإن 96.05 ٪ من المشاركين أشاروا إلى أن نطاق الفحص يجب أن يكون تفصيلياً .

جدول رقم (3 – 9)

التأثير على عملية المراجعة وفقاً لدرجة قوة نظام الرقابة الداخلية

نطاق الفحص / قوة نظام الرقابة الداخلية	ضيق		كبير نسبياً		واسع		تفصيلي		المجموع	%
	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %		
قـــــوي	74	97.37	2	2.63	–	–	–	–	76	٪100
متوســـــط	4	5.26	63	82.90	9	11.84	–	–	76	٪100
ضعيـــــف	–	–	1	1.3	55	72.37	20	26.32	76	٪100
ضعيف جـــداً	–	–	–	–	3	3.95	73	96.05	76	٪100

ومن التحليل السابق يتضح لنا أن الأغلبية من إجابات المشاركين كانت تشير إلى الإختيار الصحيح لنطاق الفحص ، وهذا ما يؤكد فهم غالبية المشاركين في الدراسة وإدراكهم لأهمية نظام الرقابة الداخلية عند القيام بعملية المراجعة ، كما أن هذا التحليل يشير أيضاً إلى أن المراجع الخارجي يعتمد بدرجة كبيرة على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية عند تنفيذ عملية المراجعة .

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول هذا الفصل تحليلاً للبيانات التي تم تجميعها والخاصة بالجزء الثاني من صحيفة الإستبيان ، كما يتناول اختبار فرضيات الدراسة ، ونظراً لطبيعة الأسئلة التي تحتوي عليها صحيفة الإستبيان كونها متضمنة في جداول تم إعدادها خصيصاً لهذه الدراسة ، وهذه الجداول تتضمن معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية عن طريق النظم الفرعية للرقابة الداخلية ، ولتسهيل طريقة عرض البيانات فإنه سوف يتم تحليلها بشكل وصفي ومن ثم اختبار الفرضية المتعلقة بكل فرع من فروع الرقابة الداخلية على حدة ، وذلك عن طريق تطبيق الإختبار الإحصائي السابق الإشارة إليه في الفصل الثالث .

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الأولى :-

حتى يمكن تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الأولى فإنه يجب تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من صحيفة الإستبيان والخاصة بالجداول رقم **3** ، **4** ، **5** ، **6** ، **7** ، **8** حيث أن هذه الجداول تحتوي على أسئلة تتعلق بمدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية في الشركات الليبية ، وتختص هذه الأسئلة بإختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تقضي بوجود قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية .

ولإختبار الفرضية الفرعية الأولى من الناحية الإحصائية فقد تم صياغتها إحصائياً كما يلي :-

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية .

الفرضية البديلة (H_1) : يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية .

أولاً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات العامة على النقديـــة :–

نظراً لأن الإجراءات العامة على النقدية كثيرة ومتعددة ، فقد تم تحليلها علـى أسـاس عناصر مقومات نظـام الرقابـة الداخليـة ووضـع الإجـراءات الـتي تتعلـق بكـل عنصـر مـن المقومات في جدول خاص بها .

1- بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية : يوضح جدول رقم **(4–1)** تحليـل البيانـات واختبـار القصـور في تطبيـق الإجـراء الـذي يتضمـــن الفصـــل المناســـب بـــين المسئوليات الوظيفية الخاص بالإجراءات العامة على النقدية ، من حيث وجود فصل بين مسئولية التصريح بالعمليـات النقديـة ، وتنفيـذ هـذه العمليـات ، وإثباتهـا في الدفـاتر ، والإحتفـاظ بالنقديـة . أشـارت أكـثر إجابـات المشـــاركين ويمثلـــون 34.21٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح مـن 50 – 80٪ مـن الشـركات ، كمـا تبـين نسـبة إجابات القصور أن 73.68٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

2– بالنسبة لإجـراءات الإعتمـاد والتســجيل وحمايـة الأصـول : يوضـح الجـدول رقم **(4–2)** تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيـق إجـراءات الإعتمـاد والتسـجيل وحماية الأصول الخاصة بالإجراءات العامة علـى النقديـة ، ومـن الجـدول يتبـين لنـا أن إجابات المشاركين كانت متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر حيث نلاحظ أنه :–

– فيما يتعلق بالإحتفاظ بالنقدية بالمصرف . أشار 50٪ من المشاركين إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسـبة إجابـات القصـور أن 50٪ مـن إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن الجرد المفاجئ للعهد النقديـة في أوقـات غـير محـددة مسـبقاً بواسـطة شـخص مسـئول .أشـارت أكـثر إجابـات المشـاركين ويمثلـــون 43.42٪ أن هـــذا الإجـراء يطبـق فـي أقـل مـن 20٪ من الشركات ، وتبين نسبـــة

جدول رقم (4-1)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراء المتعلق بالفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية الخاص بالإجراءات العامة على النقدية

اجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نســبة تطبيقهـــا في الشركـــات الليبيـــة								عـــدد إجابـات المشاركين	عـــدد إجابات القصور	نسـبة إجابات القصـور	قيمـة Z المحسوبـة على أسـاس 0.60 -Po	نتيجـة الإختبـار عند مستـوى معنويـة 0.05 = α
	أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	n	X	X/n	0.60 -Po	0.05 = α
يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالعمليات النقدية ، و تنفيذ هذه العمليات ، و إثباتها في الدفاتر ، و الإحتفاظ بالنقدية .	5	6.58	25	32.89	26	34.21	20	26.32	76	56	73.68	2.318	رفض Ho

إجابات القصور أن 86.84٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

- وفيما يتعلق بتطبيق وسائل الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة والتي تتضمن وضع حدود متدرجة لسلطة إجراء المدفوعات واشتراك أكثر من مسئول في فتح الخزينة أو توقيع الصكوك الصادرة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 28.95٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 78.95٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .
- وبخصوص استلام المتحصلات النقدية والصكوك عن طريق موظفين مصرح لهم بذلك ، وإعداد إذن استلام بمعرفة موظف بخلاف الصراف ومعتمد من شخص مسئول .أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 36.84٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 80.26٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن عمل إيصال عن كل مبلغ يحصل نقداً أو بصك .أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 68.42٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 31.58٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بتخصيص دفاتر لإثبات حركة النقدية خاصة بالمقبوضات والمدفوعات ومزودة بالأعمدة التحليلية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 47.37٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 52.63٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وبخصوص إيداع المتحصلات النقدية بالمصرف أولاً بأول وبدون تأخير . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 39.47٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 68.42٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-2)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول الخاصة بالإجراءات العامة على النقدية

ر.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــــة	نسبة تطبيقهـــا في الشركـــات الليبيـــة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية 0.05 = α
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
1-	الإحتفاظ بالنقدية بالمصرف .	4	5.26	5	6.58	29	38.16	38	50	76	38	50	-1.896	عدم رفض Ho
2-	الجرد المفاجئ للعهد النقدية في أوقات غير محددة مسبقاً بواسطة شخص مسئول بخلاف الصراف .	33	43.42	19	25	14	18.42	10	13.16	76	66	86.84	4.659	رفض Ho
3-	تطبيق وسائل الرقابة الحدية و الرقابة المزدوجة .	22	28.95	17	22.37	21	27.63	16	21.05	76	60	78.95	3.254	رفض Ho
4-	إستلام المتحصلات النقدية والصكوك عن طريق موظفين مصرح لهم بذلك وإعداد أذن إستلام بمعرفة موظف بخلاف الصراف ومعتمد من شخص مسئول .	12	15.79	21	27.63	28	36.84	15	19.74	76	61	80.26	3.489	رفض Ho
5-	عمل إيصال عن كل مبلغ يحصل نقداً أو بصك ، و تكون هذه الإيصالات ذات أرقام مسلسلة ومطبوعة لتتم المحاسبة عليها وتحمل اسم الشركة .	0	0	5	6.58	19	25	52	68.42	76	24	31.58	-4.940	عدم رفض Ho
6-	تخصيص دفاتر لإثبات حركة النقدية خاصة بالمقبوضات والمدفوعات ومزودة بالأعمدة التحليلية .	0	0	10	13.16	30	39.47	36	47.37	76	40	52.63	-1.194	عدم رفض Ho
7-	إيداع المتحصلات النقدية بالمصرف أولاً بأول وبدون تأخير .	5	6.58	17	22.37	30	39.47	24	31.58	76	52	68.48	1.381	عدم رفض Ho
8-	تتم كل عملية صرف عن طريق تصريح من شخص مسئول .	3	3.95	9	11.84	21	27.63	43	56.58	76	33	43.42	-2.833	عدم رفض Ho

- وبخصوص الإجراء الذي يتضمن أن كل عملية صرف تتم عن طريق تصريح من شخص مسئول . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 56.58٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 43.42٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : يوضح الجدول رقم (4-3) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية الخاصة بالإجراءات العامة على النقدية ، ومن الجدول يتبين لنا أن إجابات المشاركين كانت أيضاً متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالمحاسبة عن التسلسل الرقمي لأذون وإيصالات استلام النقدية والصكوك الواردة ، واجراء المطابقة اليومية بين هذه الأذون وكشوف حركة المتحصلات وما تم تسجيله بدفتر يومية المقبوضات ، والتحقق من صحة التوجيه المحاسبي للمبالغ المحصلة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 44.74٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 80.26٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من إيداع كافة المتحصلات بالمصرف وذلك بمراجعة إجمالى المقبوضات طبقاً لكشوف حركة المتحصلات مع إذن التوريد وقسائم الإيداع المعتمدة من المصرف . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 38.16٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50 -80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 75٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وبخصوص قيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة مستندات الصرف قبل إصدار الصكوك للتحقق من وجود تصريح بعملية الصرف وصحة المبلغ المطلوب صرفه . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 44.74٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من

جدول رقم (4-3)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق إجراءات المراجعة الداخلية الخاصة بالإجراءات العامة على النقدية

ر.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــــة	نسبة تطبيقهـــا في الشركـــــات الليبيـــــة								عـــدد إجابات المشاركين n	عـــدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستـــوى معنويـــــة 0.05 = α
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
1-	المحاسبة عن التسلسل الرقمي لأذون وإيصالات استلام النقدية والصكوك الواردة وإجراء المطابقة اليومية بين هذه الأذون وكشوف حركة المتحصلات وما تم تسجيله بدفتر يومية المقبوضات ، والتحقق من صحة التوجيه المحاسبي للمبالغ المحصلة .	13	17.10	14	18.42	34	44.74	15	19.74	76	61	80.26	3.488	رفض Ho
2-	التحقق من إيداع كافة المتحصلات بالمصرف وذلك بمراجعة إجمالي المقبوضات طبقاً لكشوف حركة المتحصلات مع أذن التوريد وقسائم الإيداع المعتمدة من المصرف .	15	19.74	13	17.10	29	38.16	19	25	76	57	75	2.552	رفض Ho
3-	مراجعة مستندات الصرف قبل إصدار الصكوك للتحقق من وجود تصريح بعملية الصرف وصحة المبلغ المطلوب صرفه .	5	6.58	11	14.47	26	34.21	34	44.74	76	42	55.26	-0.720	عدم رفض Ho
4-	مراجعة التوجيه المحاسبي للمبالغ المنصرفة وعملية إثباتها بدفتر يومية المدفوعات وترحيلها للحسابات المناسبة .	17	22.37	23	30.26	18	23.68	18	23.68	76	58	76.32	2.786	رفض Ho
5-	مراجعة كشوف المتحصلات والمدفوعات والتحقق من وجود أخطاء متعمدة أو غير متعمدة .	15	19.74	18	23.68	25	32.90	18	23.68	76	58	76.32	2.786	رفض Ho
6-	المشاركة في جرد خزائن النقدية بالشركة والتحقق من مطابقة الجرد الفعلي للأرصدة الدفترية .	13	17.11	7	9.21	30	39.47	26	34.21	76	50	65.79	0.913	رفض Ho
7-	عمل المطابقة عند ورود كشف المصرف بين رصيد حساب النقدية بالمصرف ورصيد الحساب بدفتر الأستاذ العام وإعداد مذكرة التسوية في حالة وجود فروق .	29	38.16	14	18.42	10	13.16	23	30.26	76	53	69.74	1.615	عدم رفض Ho

80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 55.26٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

- وبخصوص قيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة التوجيه المحاسبي للمبالغ المنصرفة وعملية إثباتها بدفتر يومية المدفوعات وعملية ترحيلها للحسابات المناسبة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 30.26٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 76.32٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وبخصوص قيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة كشوف المتحصلات والمدفوعات والتحقق من وجود أخطاء متعمدة أو غير متعمدة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 32.90٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 76.32٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- أما فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالمشاركة بجرد خزائن النقدية بالشركة والتحقق من مطابقة الجرد الفعلي للأرصدة الدفترية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 39.47٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 65.79٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بعمل مطابقة عند ورود كشف المصرف بين رصيد حساب النقدية بالمصرف ورصيد الحساب بدفتر الأستاذ العام وإعداد مذكرة التسوية في حالة وجود فروق . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 38.16٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 69.74٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق نلاحظ أن نسبة إجابات القصور الموضحة في الجداول رقم (4–1) ، (4–2) ، (4–3) والخاصة بالإجراءات العامة على النقدية ، كانت متفاوتة في جميع الإجراءات التي تم تحليل البيانات الخاصة بها ، وللوصول إلى نتيجة موضوعية يمكن الإستدلال بها على الإجراءات السابقة من حيث القصور وعدم القصور ، تم تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب السابق الإشارة إليه ، وتبين الجداول السابقة نتائج الإختبار عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، واستناداً على تحليل المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية يتضح لنا ما يلي :-

1- تم رفض الحالة الأولى التي يشتمل عليها العنصر الأول من مقومات نظام الرقابة الداخلية والمتمثل في الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية جدول رقم (4–1) ويعني ذلك أن هناك تداخلاً في المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالعمليات النقدية ، وتنفيذ هذه العمليات ، وإثباتها في الدفاتر ، والإحتفاظ بالنقدية . وهذا يعطي مؤشراً سلبياً يتمثل في إمكانية قيام موظف واحد بعدة أعمال وعدم مسئوليته عن عمل محدد مما قد يسمح بعمليات التلاعب والغش والإختلاس .

2- الإجراءات التي يشتمل عليها العنصر الثاني من مقومات نظام الرقابة الداخلية ، والمتمثل في إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول جدول رقم (4–2) ، كانت عدد حالات الرفض التي تضمنتها 3 حالات بينما لم يتم رفض 5 حالات منها .

3- الإجراءات التي يشتمل عليها العنصر الثالث من مقومات نظام الرقابة الداخلية ، والمتمثل في إجراءات المراجعة الداخلية جدول رقم (4–3) ، كانت عدد حالات الرفض التي تضمنتها 4 حالات بينما لم يتم رفض عدد 3 حالات منها .

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن عدد حالات الرفض الخاصة بالإجراءات العامة على النقدية كانت 8 حالات مقابل 8 حالات عدم رفض ، كما أن هذه الحالات المرفوضة اشتملت على عنصرين أساسيين من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، حيث نلاحظ أنه قد تم رفض الحالة التي تتضمن عنصراً أساسياً من مقومات نظام الرقابة الداخلية وهو الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية ، كما أنه تم رفض أغلب الحالات في عنصر أساسي آخر من مقومات نظام الرقابة الداخلية وهو إجراءات المراجعة الداخلية ، هذا وعلى الرغم من أنه لم يتم رفض أغلب الحالات التي اشتمل عليها العنصر الثاني من مقومات نظام الرقابة الداخلية وهو إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول ، إلا أننا يمكن أن نخلص إلى نتيجة مفادها أن هناك قصوراً في تطبيق الإجراءات العامة للرقابة الداخلية على النقدية ، وذلك نظراً لعدم تكامل المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية على الإجراءات العامة الخاصة بالنقدية .

ثانياً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمبيعات النقدية :–

يوضح الجدول رقم (4 –4) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمبيعات النقدية ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :–

1- **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :** من حيث القيام بعملية البيع ، وتحصيل قيمة البضاعة المباعة ، وتسليم البضاعة المباعة للعميل ، والإثبات في الدفاتر .أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 44.74٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50 – 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 76.32٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

2- **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :** كان هناك إجراء واحد فقط يتعلق بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وهو إعداد قسيمة بيع نقدي من عدة نسخ عند كل عملية بيع نقدية ذات أرقام مسلسلة ، وترسل نسخ منها للأقسام ذات العلاقة ، وذلك حتى يتم الإستدلال منها على إتمام عملية البيع . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 44.74٪ إلى أن هذا الإجراء

جدول رقم (4-4)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمبيعات النقدية

د.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـا في الشركـات الليبيـة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60-Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية 0.05 = α
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يوجد فصل بين مسئولية البيع ، وتحصيل قيمة البضاعة المباعة ، وتسليم البضاعة المباعة للعميل ، والإثبات في الدفاتر .	5	6.58	19	25	34	44.74	18	23.68	76	58	76.32	2.786	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	إعداد قسيمة بيع نقدى من عدة نسخ عند كل عملية بيع نقدية ذات أرقام مسلسلة ، وترسل نسخ منها للأقسام ذات العلاقة ، وذلك حتى يتم الإستدلال منها على إتمام عملية البيع .	0	0	10	13.16	32	42.10	34	44.74	76	42	55.26	-0.726	عدم رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
3-	المحاسبة عن التسلسل الرقمى لقسائم البيع ومطابقتها مع كشف تفريغ المتحصلات النقدية كل يوم .	15	19.74	16	21.05	30	39.47	15	19.74	76	61	80.26	3.489	رفض Ho
4-	مطابقة قسائم البيع وكشوف التفريغ مع يومية المقبوضات وقسائم الإيداع الواردة من المصرف .	15	19.73	22	28.95	22	28.95	17	22.37	76	59	77.63	3.020	رفض Ho

يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 55.26٪ من إجابات المشاركين تشير إلىوجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3- **بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية** : كانت إجابات المشاركين تشير إلى قصور واضح في تطبيق هذا النوع من الإجراءات حيث فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالمحاسبة عن التسلسل الرقمي لقسائم البيع ومطابقتها مع كشف تفريغ المتحصلات النقدية كل يوم . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 39.47٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 80.26٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمطابقة قسائم البيع وكشوف التفريغ مع يومية المقبوضات وقسائم الإيداع الواردة من المصرف . كانت هناك نسبة متساوية من فئتين من المشاركين الذين يشيرون إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء ، حيث كان ما نسبته 28.95٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20 - 49٪ من الشركات ، ونفس النسبة من إجابات المشاركين تشير إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، هذا وتبين نسبة إجابات القصور أن 77.63٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور في تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية كانت متقاربة بعض الشيء في أغلب الحالات وخصوصاً الإجراءات التي تتعلق بالعنصر الأول والعنصر الثالث من مقومات نظام الرقابة الداخلية .

وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب نلاحظ كما هو مبين في جدول رقم (4-4) أنه تم رفض 3 حالات مقابل حالة عدم رفض واحدة ، وأن هذه الحالات المرفوضة اشتملت على عنصرين أساسيين من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وهما الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية و إجراءات المراجعة الداخلية ، هذا

وعلى الرغم من عدم رفض الحالة التي يشتمل عليها العنصر الثاني من مقومات نظام الرقابة الداخلية وهو إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول ، إلا أننا يمكن أن نخلص إلى نتيجة مفادها أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية ، وذلك نظراً لعدم تكامل المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية .

ثالثاً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة ببعض المتحصلات الأخرى المتنوعة :–

يوضح الجدول رقم (4–5) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة ببعض المتحصلات الأخرى المتنوعة ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :–

1– **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية** : المتعلقة بمسئولية الإحتفاظ بعقود الإيجار الخاصة بالعقارات المملوكة للشركة ، ومسئولية متابعة الودائع بالمصرف ، ومسئولية التحصيل للإيرادات التي قد تنتج عنها ، ومسئولية الإثبات في الدفاتر .أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 35.53٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 90.79٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

2– **بالنسبة لإجراءات الإعتماد و التسجيل وحماية الأصول** : كانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر حيث نلاحظ أنه :

– فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن عدم التصرف ببيع أصل ثابت إلا عن طريق وجود تصريح من الإدارة العليا . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 59.21٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 40.79٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

– وبخصوص إعداد كشوف متابعة للإيرادات الأخرى ذات الطبيعة المتكررة حتى يمكن متابعة تحصيل هذه الإيرادات . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 32.39٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20–49٪ من الشركات ، وتبين نسبة

جدول رقم (4-5)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة ببعض المتحصلات الأخرى المتنوعة

رقم	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها في الشركات الليبية								عدد إجابات المشاركين	عدد إجابات القصور	نسبة إجابات القصور	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60-Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية 0.05 = α
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	n	X	X/n		
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	في حالة وجود بعض المتحصلات المتنوعة كإيراد الإيجار أو إيراد الفوائد ، فإنه يتوفر الفصل الواضح بين مسئولية الاحتفاظ بعقود الإيجار الخاصة بالعقارات المملوكة للشركة ، ومسئولية متابعة الودائع بالمصرف ، ومسئولية التحصيل للإيرادات التي قد تنتج عنها ، ومسئولية الإثبات في الدفاتر .	27	35.53	17	22.37	25	32.89	7	9.21	76	69	90.79	5.362	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	بخصوص التصرف في الأصول الثابتة فإن ذلك لا يتم إلا عن طريق سلطة التصريح ببيع أصل ثابت عن طريق الإدارة العليا بالشركة .	3	3.95	5	6.58	23	30.26	45	59.21	76	31	40.79	-3.301	عدم رفض Ho
3-	يتم إعداد كشوف متابعة للإيرادات الأخرى ذات الطبيعة المتكررة حتى يتسنى متابعة تحصيل هذه الإيرادات .	21	26.63	25	32.89	23	30.26	7	9.21	76	69	90.79	5.362	رفض Ho
4-	يتم تسجيل الإيرادات الأخرى بيومية المقبوضات والترحيل للحسابات المناسبة بالأستاذ العام (حساب إيراد الفوائد ، حساب إيراد عقار ، حساب الخزينة ، حساب المصرف) من واقع المستندات الخاصة بالمتحصلات .	9	11.84	14	18.42	26	34.21	27	35.53	76	49	64.47	0.679	عدم رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
5-	التحقق من وجود تصريح من الإدارة العليا ببيع أصل ثابت وذلك قبل التصرف فيه .	11	14.47	13	17.11	17	22.37	35	46.05	76	41	53.95	0.960	عدم رفض Ho
6-	التحقق بعد إتمام عملية البيع من تحصيل قيمة الأصل المباع والتحقق من عملية إثباتها في الدفاتر .	12	15.79	23	30.26	19	25	22	28.95	76	54	71.05	1.850	رفض Ho

إجابات القصور أن 90.79٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

- أما فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن تسجيل الإيرادات الأخرى بيومية المقبوضات والترحيل للحسابات المناسبة بالأستاذ العام (حساب إيراد الفوائد ، حساب إيراد عقار ، حساب الخزينة ، حساب المصرف) من واقع المستندات الخاصة بالمتحصلات . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 35.53٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 64.47٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كانت إجابات المشاركين أيضاً متفاوتة من حيث نسبة إجابات القصور ، حيث فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من وجود تصريح من الإدارة العليا ببيع أصل ثابت وذلك قبل التصرف فيه . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 46.05٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 53.95٪ من إجابات المشاركين تشير إلىوجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق بعد إتمام عملية البيع من تحصيل قيمة الأصل المباع والتحقق من عملية إثباتها في الدفاتر .أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 30.26٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20 - 49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 71.05٪ من إجابات المشاركين تشير إلي أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت متفاوتة في أغلب الإجراءات ، وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو مبين في جدول رقم (4-5) نجد أنه قد تم رفض 3 حالات مقابل 3 حالات عدم رفض ، إلا أن هذه الحالات المرفوضة اشتملت على عنصر أساسى من مقومات نظام الرقابة الداخلية ويتمثل في الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية ، وبذلك نصل إلى نتيجة مفادها أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على بعض المتحصلات الأخرى المتنوعة ،

وذلك نظراً لعدم تكامل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على المتحصلات الأخرى المتنوعة .

رابعاً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالتسديدات للدائنين :–

يوضح الجدول رقم **(4-6)** تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالتسديدات للدائنين ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :–

1– بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية : المتعلقة بصرف المبالغ للدائنين ، وإجراء عملية الصرف ، والإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 46.05٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50–80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 71.05٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصوراً في تطبيق هذا الإجراء .

2– بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول : كان هناك إجراءان يتعلقان بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متقاربة بعض الشيء بخصوص مدى تطبيق هذين الإجرائين حيث نجد أنه :–

– فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن أن عملية الصرف تتم وفقاً لتصريح من شخص مسئول بناءً على مستندات الصرف ، وعن طريق صكوك ذات أرقام مسلسلة ومعتمدة من قبل اثنين من المسئولين . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 46.05٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 53.95٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– اما فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن تسجيل عملية الصرف بالدفاتر عن طريق موظفين بخلاف من يتولى مهمة تحرير الصكوك أو إعداد أذون الصرف . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 44.73٪ أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50–80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 64.47٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-6)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالتسديدات للدائنين

د.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـا في الشركـات الليبيـة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالصرف ، وإجراء عملية الصرف ، والإثبات في الدفاتر .	7	9.21	12	15.79	35	46.05	22	28.95	76	54	71.05	1.850	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	عملية الصرف تتم وفقاً لتصريح من شخص مسئول بناء على مستندات الصرف المتعلقة (بأمر الشراء ، وفاتورة المورد ، وتقرير الإستلام) عن طريق صكوك ذات أرقام مسلسلة ومعتمدة من قبل إثنين من المسئولين .	0	0	11	14.47	30	39.48	35	46.05	76	41	53.95	-0.960	عدم رفض Ho
3-	يتم تسجيل العملية بالدفاتر عن طريق موظفي آخرين بخلاف من يتولى مهمة تحرير الصكوك أو إعداد أذون الصرف .	5	6.58	10	13.16	34	44.73	27	35.53	76	49	64.47	0.679	عدم رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
4-	مراجعة إذن الصرف والمستندات المؤيدة له قبل الصرف للتحقق من سلامة هذه المستندات ووجود تصريح بالصرف من شخص مسئول .	0	0	15	19.74	26	34.21	35	46.05	76	41	53.95	-0.960	عدم رفض Ho
5-	عمل مطابقة بين كشف تفريغ الصكوك الصادرة يومياً وكعوب هذه الصكوك وما تم أثباته في يومية المدفوعات وما تم ترحيله للحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ الدائنين وإجمالى الدائنين بالإستاذ العام .	24	31.58	25	32.89	17	22.37	10	13.16	76	66	86.84	4.659	رفض Ho

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كان هناك أيضاً إجراءان يتعلقان بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة بخصوص مدى تطبيق هذين الإجرائين حيث نجد أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة إذن الصرف والمستندات المؤيدة له قبل الصرف للتحقق من سلامة هذه المستندات ووجود تصريح بالصرف من شخص مسئول . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 46.05٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 53.95٪ من إجابات المشاركين تشير إلىوجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- أما فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بعمل مطابقة بين كشف تفريغ الصكوك الصادرة يومياً وكعوب هذه الصكوك وما تم إثباته في يومية المدفوعات وما تم ترحيله للحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ الدائنين وإجمالى الدائنين بالأستاذ العام . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 32.89٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في الشركات بنسبة تتراوح من 20 - 49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 86.84٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت متفاوتة في أغلب الإجراءات ، وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو مبين في جدول رقم (4-6) نجد أنه قد تم رفض حالتين مقابل 3 حالات عدم رفض ، إلا أن هاتين الحالتين المرفوضتين ، كانت إحداهما متضمنة لعنصر أساسي من مقومات نظام الرقابة الداخلية وهو الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية ، وبذلك يمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على التسديدات للدائنين ، وذلك نظراً لعدم تكامل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على التسديدات للدائنين .

خامساً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمصروف المرتبات :-

يوضح الجدول رقم (7-4) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمصروف المرتبات ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :-

1- بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية : المتعلقةبالتصريح بدفع مصروف المرتبات وإعداد كشوف مصروف المرتبات ، وصرف المرتبات ، والإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 43.42٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50–80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 65.79٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2- بالنسبة لإجراءات الإعتماد و التسجيل و حماية الأصول : كان هناك إجراءان يتعلقان بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة بخصوص مدى تطبيق إجراء لآخر حيث نلاحظ أنه :

– فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن التفتيش المفاجئ على الموظفين أثناء العمل ، ومراجعة بطاقات التعيين للتحقق من عدم وجود بطاقات لأسماء وهمية أو لموظفين تركوا الخدمة. أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 60.52٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 93.42٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق باحتفاظ قسم شئون الموظفين ببطاقة لكل موظف يعمل بالشركة يسلم نسخة منها لقسم المرتبات مع إخطاره بأى تعديل في المرتب . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 42.11٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 57.89٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-7)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمصروف المرتبات

د.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـــا في الشركـــات الليبيـــة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60-Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية 0.05 = α
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بدفع مصروف المرتبات ، وإعداد كشوف مصروف المرتبات ، وصرف المرتبات ، والإثبات في الدفاتر .	3	3.95	14	18.42	33	43.42	26	34.21	76	50	65.79	0.913	عدم رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	التفتيش المفاجئ على الموظفين اثناء العمل ، ومراجعة بطاقات التعيين للتحقق من عدم وجود بطاقات لأسماء وهمية أو لموظفين تركوا الخدمة .	46	60.52	17	22.37	8	10.53	5	6.58	76	71	93.42	5.830	رفض Ho
3-	يحتفظ قسم شئون الموظفين ببطاقة لكل موظف يعمل بالشركة يسلم نسخة منها لقسم المرتبات مع إخطاره بأي تعديل في المرتب .	8	10.53	11	14.47	25	32.89	32	42.11	76	44	57.89	-0.258	عدم رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
4-	مراجعة كشوف المرتبات قبل الصرف وذلك للتحقق من الأسماء المدرجة بهذه الكشوف والمرتب الممنوح لكل موظف .	4	5.26	11	14.47	29	38.16	32	42.11	76	44	57.89	-0.258	عدم رفض Ho
5-	مراجعة المرتبات المسجلة بدفتر المدفوعات والمرحلة للأستاذ العام ، مع كشوف المرتبات .	31	40.79	11	14.47	15	19.74	19	25	76	57	75	2.552	رفض Ho

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كان هناك إجراءان أيضاً يتعلقان بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، كما أن إجابات المشاركين كانت أيضاً متفاوتة بخصوص مدى تطبيق إجراء لآخر ، حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة كشوف المرتبات قبل الصرف وذلك للتحقق من الأسماء المدرجة بهذه الكشوف والمرتب الممنوح لكل موظف . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 42.11٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 57.89٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة المرتبات المسجلة بدفتر المدفوعات والمرحلة للأستاذ العام ، مع كشوف المرتبات . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 40.79٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20 ٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 75٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت متقاربة بعض الشيء في أغلب الإجراءات ، وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو مبين في جدول رقم (4-7) نجد أنه قد تم رفض حالتين مقابل 3 حالات عدم رفض ، ونظراً لأن عدد حالات الرفض أقل من عدد حالات عدم الرفض ، وأن العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية اشتملت جميعها على حالات عدم رفض والتي كانت تمثل الأغلبية ، فإنه يمكن أن نخلص إلى نتيجة مفادها أنه لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على مصروف المرتبات ، وذلك لتكامل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مصروف المرتبات .

سادساً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالسلف المستديمة :–

يوضح الجدول رقم (4 –8) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالسلف المستديمة ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :–

1– **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية** : المتعلقة بالتصريح بالسلفة ، واعتماد مستندات الصرف ، وعملية الصرف ، والإثبات بالدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 40.79٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 59.21٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2– **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول** : كان هناك أربعة إجراءات خاصة بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر حيث نلاحظ أنه :

– فيما يتعلق بتحديد قيمة العهدة في الحدود اللازمة لمقابلة المصروفات النثرية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 42.11٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50–80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 69.74٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن اعتماد مستندات الصرف عن طريق موظف بخلاف أمين العهدة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 52.63٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 47.37٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– أما بخصوص إعداد مستندات داخلية مطبوعة وذات أرقام مسلسلة ، ليتم صرف أي مصروف مهما صغرت قيمته عن طريق مستند داخلي معتمد من شخص مسئول . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 31.58٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 68.42٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-8)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالسلف المستديمة

ر.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـا في الشركـات الليبيـة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية 0.05 = α
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالسلفة واعتماد مستندات الصرف ، وعملية الصرف ، والإثبات في الدفاتر .	0	0	16	21.05	29	38.16	31	40.79	76	45	59.21	-0.023	عدم رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	يتم تحديد قيمة العهدة في الحدود اللازمة لمقابلة المصروفات النثرية .	3	3.95	18	23.68	32	42.11	23	30.26	76	53	69.74	1.616	عدم رفض Ho
3-	يقوم باعتماد مستندات الصرف موظف بخلاف أمين العهدة .	3	3.95	8	10.53	25	32.89	40	52.63	76	36	47.37	-2.131	عدم رفض Ho
4-	يتم إعداد مستندات داخلية مطبوعة وذات أرقام مسلسلة ويتم صرف أي مصروف مهما صغرت قيمته عن طريق مستند داخلي معتمد من شخص مسئول .	22	28.95	12	15.79	18	23.68	24	31.58	76	52	68.42	1.381	عدم رفض Ho
5-	يتم جرد عهدة السلفة من وقت لآخر وبصورة مفاجئة .	38	50	16	21.05	12	15.79	10	13.16	76	66	86.84	4.659	رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
6-	مراجعة مستندات الصرف وكشف الإستعاضة (مراجعة بعد الصرف) وذلك للتحقق منها .	10	13.16	11	14.47	29	38.16	26	34.21	76	50	65.79	0.913	عدم رفض Ho
7-	مراجعة ما تم إثباته بدفتر يومية المصروفات النثرية وما تم ترحيله لحساب هذه المصروفات بالأستاذ العام .	26	34.21	21	27.63	17	22.37	12	15.79	76	64	84.21	4.191	رفض Ho

– وبخصوص جرد عهدة السلفة من وقت لآخر وبصورة مفاجئة . أشارت 50٪ من إجابات المشاركين إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 86.84٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3– بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كان هناك إجراءان يتعلقان بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة بخصوص مدى تطبيق إجراء لآخر ، حيث نلاحظ أنه :–

– فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة مستندات الصرف وكشف الإستعاضة (مراجعة بعد الصرف) وذلك للتحقق منها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 38.16٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50–80٪من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 65.79٪ من إجابات المشاركين تشير إلىوجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وبخصوص قيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة ما تم إثباته بدفتر يومية المصروفات النثرية وما تم ترحيله لحساب هذه المصروفات بالأستاذ العام . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 34.21٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20 ٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 84.21٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت متقاربة بعض الشيء في أغلب الحالات ، وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو مبين في جدول رقم (4–8) نجد أنه قد تم رفض حالتين مقابل 5 حالات عدم رفض ، ونظراً لأن عدد حالات الرفض أقل من عدد حالات عدم الرفض وأن العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية اشتملت جميعها على حالات عدم رفض والتي كانت تمثل الأغلبية ، فإنه يمكن أن نخلص إلى نتيجة مفادها أنه لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على السلف المستديمة ، وذلك لتكامل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على السلف المستديمة .

عرض ملخص لنتائج اختبار البنود المرتبطة بالفرضية الفرعية الأولى :-

للوصول إلى النتيجة الرئيسية التي يمكن أن نخلص بها لرفض أو عدم رفض الفرضية الفرعية الأولى ، نعرض ما تحصلنا عليه فيما سبق من نتائج لتكون في محصلتها النتيجة الرئيسية لاختبار الفرضية الفرعية الأولى ، والنتائج كانت كما يلي :-

1- يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الإجراءات العامة الخاصة بالنقدية .

2- يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية .

3- يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المتحصلات الأخرى المتنوعة .

4- يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على التسديدات للدائنين .

5- لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على مصروف المرتبات .

6- لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على السلف المستديمة .

ومن العرض السابق للنتائج يمكن أن نصل إلى النتيجة الرئيسية والتي مفادها رفض الفرضية الصفرية Ho في صالح الفرضية البديلة H1 ، وهذا يعني عدم رفض الفرضية الفرعية الأولى والتي تقضي بأنه :-

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية ".

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثانية :-

تقضي الفرضية الفرعية الثانية بوجود قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون .

ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثانية ، فإنه يجب تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الأسئلة المتضمنة في صحيفة الإستبيان والخاصة بالجداول رقم 9 ، 10 ، 11 حيث أن هذه الجداول تحتوي على أسئلة تتعلق بمدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون في الشركات الليبية .

ولإختبار الفرضية الفرعية الثانية من الناحية الإحصائية فقد تم صياغتها إحصائياً كما يلي :-

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون .

الفرضية البديلة (H_1) : يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون .

أولاً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمخزون لدى مخازن الشركة :-

يوضح الجدول رقم (4 –9) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمخزون لدى مخازن الشركة ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :-

1- **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية** : المتعلقة بإستلام البضائع ، والتخزين والصرف ، والتشغيل ، والإثبات في الدفاتر .أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 43.42 ٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50 – 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 84.21٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2- **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول** : كان هناك 5 إجراءات تتعلق بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات

جدول رقم (4-9)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمخزون لدى مخازن الشركة

ر.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـا في الشركـات الليبيـة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60-Po	نتيجة الاختبار عند مستوى معنوية 0.05 = α
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصـــل المناسـب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة باستلام البضائع ، و التخزين ، والصرف ، والتشغيل ، والإثبات في الدفاتر .	7	9.21	24	31.58	33	43.42	12	15.79	76	64	84.21	4.191	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	تتوفر المخازن المناسبة لتخزين البضائع حسب أنواعها ، كما يتم وضع إجراءات مناسبة لحماية المخزون من السرقة والحريق والتلف .	20	26.32	23	30.26	23	30.26	10	13.16	76	66	86.84	4.659	رفض Ho
3-	يتم إجراء الجرد المفاجئ للمخزون ومطابقة نتيجة الجرد مع ما تظهره السجلات المحاسبية .	44	57.89	20	26.32	7	9.21	5	6.58	76	71	93.42	5.830	رفض Ho
4-	في الشركات الصناعية تتوفر أنظمة مناسبة لمحاسبة التكاليف .	35	46.05	24	31.58	14	18.42	3	3.95	76	73	96.05	6.298	رفض Ho
5-	في الشركات الصناعية يتوفر سجلات للجرد المستمر للمخزون ، ويتم تسجيل الكميات الواردة والمنصرفة من المخزون عن طريق بطاقات الصنف الموجودة في المخازن وسجلات المخزون بقسم المحاسبة .	21	27.63	22	28.95	22	28.95	11	14.47	76	65	85.53	4.425	رفض Ho
6-	تتبنى الشركات سياسة جيدة للتخزين تشتمل على تحديد الحد الادنى و الحد الأعلى للمخزون ونقطة إعادة الطلب عن طريق استخدام نموذج الكمية الاقتصادية للطلب .	49	64.47	16	21.05	7	9.21	4	5.26	76	72	94.74	6.064	رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
7-	التحقق من سلامة مستندات الإضافة والصرف من المخازن ومطابقة هذه المستندات مع ما أثبت بالحسابات الخاصة بسجلات المخازن وما تم ترحيله لحسابات المراقبة الإجمالية بالأستاذ العام .	31	40.79	24	31.58	18	23.68	3	3.95	76	73	96.05	6.298	رفض Ho
8-	يشارك المراجع الداخلي في عمليات الجرد الفعلي ، ويقوم بمطابقة نتيجة هذا الجرد مع سجلات الجرد للمخزون و المسجل ببطاقات الصنف بالمخازن ، و تحرى أسباب أي فروق ، وإعداد تقريره للإدارة عنها .	22	28.95	26	34.21	16	21.05	12	15.79	76	64	84.21	4.191	رفض Ho
9-	عند نهاية السنة المالية يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتأكد من أن المخزون يقيم وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل .	27	35.53	23	30.26	15	19.74	11	14.47	76	65	85.53	4.425	رفض Ho

المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق هذه الإجراءات إلا أنها كانت في غالبيتها تشير إلى وجود قصور ، حيث نجد أنه :-

- فيما يتعلق بتوفير المخازن المناسبة لتخزين البضائع حسب أنواعها ، ووضع الإجراءات المناسبة لحماية المخزون من السرقة والحريق والتلف . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 30.26٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، ونفس النسبة من إجابات المشاركين أشارت أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، و تبين نسبة إجابات القصور أن 86.84٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بإجراء الجرد المفاجئ للمخزون ومطابقة نتيجة الجرد مع ما تظهره السجلات المحاسبية . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 57.89٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 93.42٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- ومن حيث مدى توافر أنظمة مناسبة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 46.05٪ إلى أن ذلك يتم في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 96.05٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يخص توافر سجلات للجرد المستمر للمخزون في الشركات الصناعية ، وتسجيل الكميات الواردة والمنصرفة من المخزون عن طريق بطاقات الصنف الموجودة في المخازن وسجلات المخزون بقسم المحاسبة . أشارت 28.95٪ من إجابات المشاركين إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، كما أشارت نفس النسبة من إجابات المشاركين إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 85.53٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بتبني الشركات لسياسة جيدة للتخزين تشتمل على تحديد الحد الأدنى والحد الأعلى للمخزون ونقطة إعادة الطلب عن طريق إستخدام نموذج الكمية الاقتصادية للطلب . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 64.47٪ إلى أن هذا

الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 94.74٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر إلا أن الأغلبية من إجابات المشاركين كانت تشير إلى قصور واضح في تطبيق الإجراءات التي يشتمل عليها هذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، حيث أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من سلامة مستندات الإضافة والصرف من المخازن ومطابقة هذه المستندات مع ما أثبت بالحسابات الخاصة بسجلات المخازن وما تم ترحيله لحسابات المراقبة الإجمالية بالأستاذ العام . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 40.79٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 96.05٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يخص الإجراء الذي يتضمن مشاركة المراجع الداخلي في عمليات الجرد الفعلي وذلك حتى يقوم بمطابقة نتيجة هذا الجرد مع سجلات الجرد للمخزون المسجل ببطاقات الصنف بالمخازن وتحرى أسباب أي فروق وإعداد تقرير للإدارة عنها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 34.21٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 84.21٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية في نهاية السنة المالية بالتأكد من أن المخزون يقيم وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 35.53٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 85.83٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن ان نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة ومتقاربة في جميع الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية

وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4–9) لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمخزون لدى مخازن الشركة ، يتبين لنا ما يلي :–

تم رفض جميع الحالات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وبذلك يمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها أنه يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون لدى مخازن الشركة ، وذلك لانعدام العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على المخزون لدى مخازن الشركة .

ثانياً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالبضائع لدى الغير :–

فيما يخص السؤال الذي طُرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير ، كان عدد المشاركين في الدراسة الذين قاموا بالإجابة على هذا السؤال 65 مشاركاً ويمثلون 5.53٪ من إجمالى عدد المشاركين ، أما باقي المشاركين وعددهم 11 مشاركاً ويمثلون 14.47٪ من إجمالى عدد المشاركين إمتنعوا من الإجابة على هذا السؤال ، وقد يرجع السبب في ذلك إلى ندرة التعامل ببضاعة الأمانة حيث أشار بعض المشاركين الذين لم يجيبوا على هذا السؤال بأن بضاعة الأمانة لم تصادفهم نهائياً أثناء ممارستهم للمهنة في الحياة العملية في مجتمعنا .

ونظراً لأن نسبة المشاركين الذين أجابوا على هذا السؤال تعتبر كبيرة ، فإنه يمكن تحليل البيانات التي تم الحصول عليها .

ويوضح الجدول رقم (4 –10) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالبضائع لدى الغير ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :–

1– **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية** : المتعلقة بالتصريح بإرسال بضاعة للغير ، وتسليم هذه البضاعة ، وتتبعها ، وإثباتها في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 33.85٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50 – 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 87.69٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-10)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالبضائع لدى الغير

ر.م	إجـــراءات الرقابـــــة الداخليـــــــة	نسبة تطبيقهـــا في الشركـــــات الليبيـــــة								عـــدد إجابات المشاركين n	عـــدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستـــوى معنويـــــة $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بإرسال بضاعة للغير ، وتسليم هذه البضاعة ، وتتبعها ، وإثباتها في الدفاتر .	21	32.31	14	21.54	22	33.85	8	12.30	65	57	87.69	4.430	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	تقوم الشركة بتحرير عقود مع الغير توضح مسئوليتهم عن البضاعة التي تمتلكها و الموجودة طرفهم .	25	38.46	16	24.62	20	30.77	4	6.15	65	61	93.85	5.443	رفض Ho
3-	يتم تسجيل البضاعة المرسلة للغير في السجلات عن طريق مستندات كافية بخصوصها ، تشتمل على أذون صرف من المخازن ومحاضر فحص وتسليم البضاعة ، وايصالات الجهة المستلمة .	7	10.77	23	35.38	21	32.31	14	21.54	65	51	78.46	2.911	رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
4-	التحقق من وجود تصريح بإرسال بضاعة للغير .	22	33.85	17	26.15	15	23.08	11	16.92	65	54	83.08	3.671	رفض Ho
5-	إجراء المطابقة بين البضاعة المسجلة في سجل البضائع لدى الغير مع ما أرسل منها بسجل البضاعة الصادرة .	28	43.08	20	30.77	10	15.38	7	10.77	65	58	89.23	4.684	رفض Ho

2- بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول : كانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر إلا أن الأغلبية من إجابات المشاركين كانت تشير إلى قصور واضح في تطبيق كل إجراء حيث نلاحظ انه :-

- فيما يتعلق بقيام الشركة بتحرير عقود مع الغير توضح مسئوليتهم عن البضاعة التي تمتلكها والموجودة طرفهم . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 38.46٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 93.85٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بتسجيل البضاعة المرسلة للغير في السجلات عن طريق مستندات كافية بخصوصها ، تشتمل على أذون صرف من المخازن ومحاضر فحص وتسليم البضاعة وإيصالات الجهة المستلمة . أشارت أكثر إجابات المشاركين و يمثلون 35.38٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 78.46٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كانت إجابات المشاركين متقاربة من حيث مدى تطبيق إجراء لآخر ، والأغلبية كانت تشير إلى وجود قصور واضح في تطبيق كل إجراء حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من وجود تصريح بإرسال بضاعة للغير. أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 33.85٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 83.08٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بإجراء المطابقة بين البضاعة المسجلة في سجل البضائع لدى الغير مع ما أرسل منها بسجل البضاعة الصادرة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 43.08٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 89.23٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة ومتقاربة في جميع الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4–10) وذلك لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالبضائع لدى الغير ، يتبين لنا ما يلي :–

تم رفض جميع الحالات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وبذلك يمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها أنه يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير ، وذلك لانعدام توافر العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير.

ثالثاً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة :–

فيما يخص السؤال الذي طرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على الإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة ، قام بالإجابة على هذا السؤال عدد 72 مشاركاً ويمثلون 94.74٪ من إجمالى عدد المشاركين .

ويوضح الجدول رقم **(4 –11)** تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :–

1– **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :** الخاصة بالتصريح بالإستيراد ، والتعاقد مع المورد ، وسداد قيمة البضائع ، والإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 41.67٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50–80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 72.22٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2– **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :** كانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر إلا أن نسبة إجابات القصور كانت صغيرة

جدول رقم (4-11)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة

د.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـا في الشركـات الليبيـة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بالإستيراد ، والتعاقد مع المورد ، وسداد قيمة البضائع ، والإثبات في الدفاتر .	9	12.5	13	18.05	30	41.67	20	27.78	72	52	72.22	1.997	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	التأمين على البضائع المستوردة بمعرفة الشركة أو المورد وذلك حسب شروط التسليم .	0	0	4	5.56	25	34.72	43	59.72	72	29	40.28	-3.296	عدم رفض Ho
3-	تسجيل المبالغ التي صرفت على كل اعتماد من واقع المستندات في سجل الإعتمادات المستندية ، وتسجيل هذه المبالغ في دفتر يومية المدفوعات وترحيلها لدفتر الأستاذ العام .	2	2.77	12	16.67	30	41.67	28	38.89	72	44	61.11	0.072	عدم رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
4-	مراجعة محاضر البت في عطاءات الموردين للتأكد من حصول الشركة على أفضلها .	37	51.39	18	25	9	12.5	8	11.11	72	64	88.89	4.882	رفض Ho
5-	مراجعة المبالغ المسددة للمصرف من واقع إيصالات أو اشعارات الخصم الواردة من المصرف مع ما تم تسجيله بالدفاتر ، وأن المبالغ التي تخص كل اعتماد قد تم تسجيلها بهذا الإعتماد بسجل الإعتمادات المستندية .	15	20.83	28	38.89	14	19.45	15	20.83	72	57	79.17	3.199	رفض Ho
6-	إجراء المطابقة بين حساب الإعتمادات المستندية لشراء البضائع بالأستاذ العام مع الإعتمادات المستندية المفتوحة بسجل الإعتمادات المستندية .	23	31.94	21	29.17	16	22.22	12	16.67	72	60	83.33	3.921	رفض Ho
7-	مراجعة تقارير فحص البضاعة عند ورودها واستلامها مع ما ورد بفاتورة المورد وما أثبت بسجلات المخازن ، والتحقق من اقفال حساب هذا الإعتماد بسجل الإعتمادات المستندية ، وتخفيض تكلفته من حساب الإعتمادات المستندية لشراء بضائع بالأستاذ العام .	21	29.17	27	37.50	14	19.44	10	13.89	72	62	86.11	4.402	رفض Ho

وذلك بالمقارنة مع باقي النسب الخاصة بالعنصرين الآخرين لمقومات نظام الرقابة الداخلية حيث نجد أنه :-

- فيما يتعلق بالتأمين على البضائع المستوردة بمعرفة الشركة أو المورد وذلك حسب شروط التسليم . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 59.72٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 40.28٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بتسجيل المبالغ التي صرفت على كل إعتماد من واقع المستندات في سجل الإعتمادات المستندية ، وتسجيل هذه المبالغ في دفتر يومية المدفوعات وترحيلها لدفتر الأستاذ العام .أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 41.67٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 61.11 ٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كانت إجابات المشاركين متفاوتة من حيث مدى تطبيق إجراء لآخر ، إلا أن نسبة إجابات القصور كانت تشير إلى أن الأغلبية من إجابات المشاركين كانت تُبيّن قصوراً واضحاً في تطبيق هذه الإجراءات ، حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة محاضر البت في عطاءات الموردين للتأكد من حصول الشركة على أفضلها . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 51.39٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.89٪ من إجابات المشاركين كانت تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة المبالغ المسددة للمصرف من واقع إيصالات أو إشعارات الخصم الواردة من المصرف مع ما تم تسجيله بالدفاتر ، وأن المبالغ التي تخص كل إعتماد قد تم تسجيلها بهذا الإعتماد بسجل الإعتمادات المستندية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 38.89٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20 - 49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 79.17٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بإجراء المطابقة بين حساب الإعتمادات المستندية لشراء البضائع بالأستاذ العام مع الإعتمادات المستندية المفتوحة بسجل الإعتمادات المستندية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 31.94٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 83.33٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة تقارير فحص البضاعة عند ورودها واستلامها مع ما ورد بفاتورة المورد وما أثبت بسجلات المخازن ، والتحقق من إقفال حساب هذا الإعتماد بسجل الإعتمادات المستندية ، وتخفيض تكلفته من حساب الإعتمادات المستندية لشراء بضائع بالأستاذ العام . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 37.5٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20 - 49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 86.11٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة ومتقاربة في أغلب الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو مبين في الجدول رقم (4-11) وذلك لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة ، نجد أنه قد تم رفض 4 حالات مقابل حالتين عدم رفض ، و أن هذه الحالات المرفوضة اشتملت على عنصرين أساسيين من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية وهما الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية و إجراءات المراجعة الداخلية ، وعلى الرغم من عدم رفض كلا الحالتين في العنصر الثاني من مقومات نظام الرقابة الداخلية وهو إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول ، إلا أننا يمكن أن نخلص إلى نتيجة مفادها أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة ، وذلك لعدم تكامل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على الإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة .

عرض ملخص لنتائج اختبار البنود المرتبطة بالفرضية الفرعية الثانية :-

للوصول إلى النتيجة الرئيسية التي يمكن أن نخلص بها لرفض أو عدم رفض الفرضية الفرعية الثانية ، نعرض ما تحصلنا عليه فيما سبق من نتائج خاصة بالبنود المرتبطة بالفرضية الفرعية الثانية لتكون في محصلتها النتيجة الرئيسية للاختبار ، و النتائج كانت كما يلي :-

1- يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون لدى مخازن الشركة .

2- يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير .

3- يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة .

ومن العرض السابق للنتائج التي تم الحصول عليها ، يمكن أن نصل إلى النتيجة الرئيسية والتي مفادها رفض الفرضية الصفرية Ho في صالح الفرضية البديلة H_1 ، وهذا يعني عدم رفض الفَرضية الفرعية الثانية والتي تقضي بأنه :-

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون ".

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثالثة :-

تقضي الفرضية الفرعية الثالثة بوجود قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين .

ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثالثة ، فإنه يجب تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الأسئلة المتضمنة في صحيفة الإستبيان والخاصة بالجداول رقم **12** ، **13** ، **14** حيث أن هذه الجداول تحتوي على أسئلة تتعلق بمدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين في الشركات الليبية .

ولإختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الناحية الإحصائية فقد تم صياغتها إحصائياً كما يلي :-

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين .

الفرضية البديلة (H_1) : يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين .

أولاً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمدينين :-

فيما يخص السؤال الذي طُرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على المدينين ، قام بالإجابة على هذا السؤال عدد 72 مشاركاً ويمثلون 94.74٪ من إجمالي عدد المشاركين .

ويوضح الجدول رقم **(4–12)** تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمدينين ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :-

1- بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية : المتعلقة بمنح الإئتمان ، والقيام بعمليات البيع ، والإثبات في الدفاتر ، والقيام بعمليات التحصيل من المدينين . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 36.11 ٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50 – 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 80.56٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2- بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل و حماية الأصول : كان هناك 3 إجراءات تتعلق بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، إلا أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت صغيرة وذلك بالمقارنة مع باقي النسب الخاصة بالعنصرين الآخرين لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، حيث نجد أنه :-

- فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن مراقبة عملية البيع الآجل عن طريق مستندات خاصة (أمر بيع ، إذن صرف من المخازن ، بوليصة الشحن ، فواتير البيع) مطبوعة وذات أرقام مسلسلة حتى يمكن المحاسبة عليها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 37.5٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 79.17٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بإعتماد المستندات الخاصة بعملية البيع الآجل عن طريق موظفين مصرح لهم بذلك . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 40.28٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 66.76٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بتسجيل عملية البيع الآجل بالسجلات والدفاتر المحاسبية من واقع المستندات الخاصة بالعملية والمتمثلة في إذن الصرف والفاتورة المعتمدة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 44.44٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 55.56٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-12)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمدينين

د.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـــا في الشركـــات الليبيـــة								عـــدد إجابات المشاركين n	عـــدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60-Po	النتيجة الإختبار عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المستوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المستوليات الوظيفية المتعلقة بمنح الإئتمان ، و القيام بعمليات البيع ، والإثبات في الدفاتر ، والقيام بعمليات التحصيل من المدينين .	11	15.28	21	29.17	26	36.11	14	19.44	72	58	80.56	3.440	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	تتم مراقبة عملية البيع الآجل عن طريق مستندات خاصة (أمر بيع ، إذن صرف من المخازن ، بوليصة الشحن ، فواتير البيع) مطبوعة وذات أرقام مسلسلة حتى يمكن المحاسبة عليها .	7	9.72	23	31.94	27	37.5	15	20.83	72	57	79.17	3.199	رفض Ho
3-	يتم إعتماد المستندات الخاصة بعملية البيع الآجل عن طريق موظفين مسئولين مصرح لهم بذلك .	6	8.33	13	18.06	29	40.28	24	33.33	72	48	66.67	1.034	عدم رفض Ho
4-	يتم تسجيل عملية البيع الآجل بالسجلات والدفاتر المحاسبية من واقع المستندات الخاصة بالعملية و المتمثلة في إذن الصرف والفاتورة المعتمدة .	0	0	11	15.28	29	40.28	32	44.44	72	40	55.56	-0.650	عدم رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
5-	فحص العمليات المختلفة بحسابات المدينين ، والمتعلقة بمنح الإئتمان ، والبيع ، والتحصيل ، ومتابعة التحصيل .	17	23.61	29	40.28	19	26.39	7	9.72	72	65	90.28	5.124	رفض Ho
6-	التحقق من صحة أرصدة حسابات المدينين بالمراجعة المستندية و الحسابية ، ومطابقتها مع حساب إجمالى المدينين وبالحصول على مصادقات من العملاء .	25	34.72	29	40.28	13	18.06	5	6.94	72	67	93.06	5.605	رفض Ho
7-	التأكد من سلامة التقارير الدورية التي ترفع للإدارة بشأن الأنشطة المتعلقة بالمدينين ، وفحص ودراسة هذه التقارير ، بهدف تقييم نشاط البيع الآجل ونشاط التحصيل من المدينين وسياسة الائتمان وتقديم الملاحظات والاقتراحات بشأنها .	33	45.83	28	38.89	8	11.11	3	4.17	72	69	95.83	6.086	رفض Ho

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كان هناك أيضاً 3 إجراءات تتعلق بهذا العنصر من العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة أيضاً في مدى تطبيق إجراء لآخر ، إلا أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت كبيرة وذلك بالمقارنة مع باقي النسب الخاصة بالعنصرين الآخرين لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بفحص العمليات المختلفة بحسابات المدينين ، والمتعلقة بمنح الائتمان ، والبيع ، والتحصيل ، ومتابعة التحصيل . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 40.28٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 90.28٪ من إجابات المشاركين كانت تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من أرصدة حسابات المدينين وذلك بالمراجعة المستندية والحسابية ، ومطابقتها مع حساب إجمالي المدينين وبالحصول على مصادقات من العملاء . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 40.28٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 93.06٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتأكد من سلامة التقارير الدورية التي ترفع للإدارة بشأن الأنشطة المتعلقة بالمدينين ، وفحص ودراسة هذه التقارير بهدف تقييم نشاط البيع الآجل ونشاط التحصيل من المدينين وسياسة الإئتمان وتقديم الملاحظات والإقتراحات بشأنها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 45.83٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 95.83٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن ان نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة في أغلب الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4-12) وذلك لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالمدينين ، يتبين لنا ما يلي :-

تم رفض 5 حالات مقابل حالتين عدم رفض ، وأن هذه الحالات المرفوضة اشتملت على عنصرين أساسيين لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وهما الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية وإجراءات المراجعة الداخلية ، وبذلك يمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها أنه يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المدينين ، وذلك لعدم تكامل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على المدينين .

ثانياً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمردودات المبيعات :-

فيما يخص السؤال الذي طُرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات ، كان عدد المشاركين في الدراسة الذين قاموا بالإجابة على هذا السؤال 68 مشاركاً ويمثلون 89.47٪ من إجمالي عدد المشاركين ، أما باقي المشاركين وعددهم 8 مشاركين ويمثلون 10.53٪ من إجمالي عدد المشاركين إمتنعوا من الإجابة على هذا السؤال ، ويبدو أن السبب في ذلك أن عمليات رد جزء من البضاعة المباعة قليلة الحدوث في الحياة العملية في مجتمعنا . ونظراً لأن نسبة المشاركين الذين أجابوا على هذا السؤال تعتبر كبيرة ، فإنه يمكن تحليل البيانات التي تم الحصول عليها .

ويوضح الجدول رقم **(4-13)** تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمردودات المبيعات ، و من هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :-

1- **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية** : المتعلقة برد البضاعة المباعة، واتخاذ إجراءات الرد ، واستلام المردودات ، والإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 39.71٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.24٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-13)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمردودات المبيعات

ر.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـــا في الشركـــات الليبيـــة								عـــدد إجابات المشاركين n	عـــدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية 0.05 = α
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المستوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المستوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح برد البضاعة المباعة ، واتخاذ إجراءات الرد ، واستلام المردودات ، والإثبات في الدفاتر .	27	39.71	18	26.47	15	22.06	8	11.76	68	60	88.24	4.629	رفض Ho
	إجراءات الاعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	عندما يتم رد جزء من البضاعة المباعة يقوم قسم المبيعات بتتبع أسباب رد هذه البضاعة حتى يمكن تلافي مثل هذه الأسباب مرة اخرى .	31	45.59	26	38.24	9	13.23	2	2.94	68	66	97.06	6.114	رفض Ho
3-	تتوفر المستندات الكافية عند رد جزء من البضاعة المباعة وتشمل مذكرة رد يعدها قسم المبيعات بالإضافة إلى تقرير الفحص والاستلام ، وإذن الإضافة من المخازن ، وإشعار الخصم المدين والوارد من العميل ، وإشعار الخصم الدائن الذي يتم اعداده عن طريق الشركة .	25	36.76	26	38.24	12	17.65	5	7.35	68	63	92.65	5.371	رفض Ho
4-	لا يتم تسجيل البضاعة المرتدة بالدفاتر إلا بعد ورودها فعلاً.	11	16.18	13	19.11	16	23.53	28	41.18	68	40	58.82	-0.074	عدم رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
5-	التحقق من وجود تصريح معتمد برد البضاعة .	21	30.88	20	29.41	18	26.47	9	13.24	68	59	86.76	4.381	رفض Ho
6-	مراجعة إشعار الخصم للتحقق من أن الكميات الموضحة هي الكميات المستلمة بالفعل وبنفس أسعار البيع .	20	29.42	24	35.29	16	23.53	8	11.76	68	60	88.24	4.629	رفض Ho
7-	مراجعة المردودات المسجلة بيومية مردودات المبيعات مع إشعار الخصم وما تم ترحيله للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد المدينين وما تم ترحيله للأستاذ العام .	22	32.35	21	30.88	17	25	8	11.76	68	60	88.24	4.629	رفض Ho

2- **بالنسبة لإجراءات الإعتماد و التسجيل و حماية الأصول** : كان هناك 3 إجراءات تتعلق بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، إلا أن نسبة إجابات القصور كانت تمثل الأغلبية من إجابات المشاركين وتعتبر كبيرة جداً في إثنين من هذه الإجراءات ، حيث نجد أنه :-

- فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن قيام قسم المبيعات عند رد جزء من البضاعة المباعة بتتبع أسباب رد هذه البضاعة حتى يمكن تلافي مثل هذه الأسباب مرة أخرى . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 45.59٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 97.06٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بوجود المستندات الكافية عند رد جزء من البضاعة والتي تشتمل على مذكرة رد يعدها قسم المبيعات بالإضافة إلى تقرير الفحص والاستلام ، وإذن الإضافة من المخازن ، وإشعار الخصم المدين الوارد من العميل ، وإشعار الخصم الدائن الذي يتم إعداده عن طريق الشركة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 38.24٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 92.65٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن عدم تسجيل البضاعة المرتدة بالدفاتر إلا بعد ورودها فعلاً . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 41.18٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 58.82٪ من إجابات المشاركين كانت تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3- **بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية** : كان هناك 3 إجراءات تتعلق بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متقاربة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، كما أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت كبيرة ومتقاربة ، حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من وجود تصريح معتمد برد البضاعة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 30.88٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 86.76٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة إشعار الخصم للتحقق من أن الكميات الموضحة هي الكميات المستلمة بالفعل وبنفس أسعار البيع . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 35.29٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20–49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.24٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة المردودات المسجلة بيومية مردودات المبيعات مع إشعار الخصم وما تم ترحيله للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد المدينين وما تم ترحيله للأستاذ العام . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 32.25٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.24٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة في أغلب الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4–13) وذلك لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمردودات المبيعات ، يتبين لنا ما يلي :–

تم رفض 6 حالات مقابل حالة عدم رفض واحدة ، وأن هذه الحالات المرفوضة كانت متضمنة لكل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وبذلك يمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها أنه يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات ، وذلك لانعدام توافر العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات .

ثالثاً – تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمسموحات المبيعات والديون المعدومة :–

فيما يخص السؤال الذي طُرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على مسموحات المبيعات ، كان عدد المشاركين الذين قاموا بالإجابة على هذا السؤال 69 مشاركاً ويمثلون 90.79 ٪ من إجمالي عدد المشاركين ، ولم يجب على هذا السؤال عدد 7 مشاركين ويمثلون 9.21٪ من إجمالي عدد المشاركين . وقد يبدو من المفيد عرض الملاحظة التي قدمها أحد المشاركين بخصوص مسموحات المبيعات والديون المعدومة حيث كانت هذه الملاحظة كما يلي :–

يتبين لنا من الخبرة العملية ما يلي :–

1– جميع عمليات المسموحات تتم بشكل إرتجالى ولا يستند إلى أية لوائح .

2– لم نرى عملية إعدام دين سليمة على الإطلاق رغم وجود ديون لدى بعض الشركات تتكرر لعدة سنوات وكل ذلك دون أسباب مقنعة ولدرء ذلك يتم الإعتماد على رفع فحص الديون المشكوك فيها .

ويوضح الجدول رقم **(4–14)** تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمسموحات المبيعات والديون المعدومة ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :–

1– **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية** : المتعلقة بالتصريح بمنح المسموحات أو إعدام دين ، والإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 31.88٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20–49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 79.71٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2– **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول** : كان هناك اجراءان يتعلقان بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، كما أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت كبيرة ، حيث نجد أنه :–

– فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن أنه عند التصريح بإجراء مسموحات أو إعدام دين فإن ذلك يتم عن طريق إعداد إشعارات خصم ذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها في حسابات العملاء . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 42.03٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 89.86٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن أن عملية الإثبات في الدفاتر تتم من واقع إشعارات الخصم المؤيدة بمذكرة من شخص مسئول . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 37.68٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50–80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 76.81٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3– **بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية** : كان هناك 3 إجراءات متعلقة بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، كما أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت كبيرة ، حيث نلاحظ أنه :–

– فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من كل إشعار خصم مؤيد بمذكرة معتمدة وأن الإثبات في الدفاتر قد تم بصورة سليمة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 36.23٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 78.26٪ من إجابات المشاركين كانت تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة كشوف أعمار الديون والحصول على مصادقات من العملاء لمطابقتها مع حساباتهم الشخصية . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 59.42٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 94.20٪ من إجابات المشاركين تشير إلى أن هناك قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق في نهاية الفترة المالية من مدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في ضوء بيانات التحصيل وكشوف أعمار

جدول رقم (4-14)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بمسموحات المبيعات والديون المعدومة

ر.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـا في الشركـات الليبيـة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	النتيجة الإختبار عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بمنح المسموحات أو اعدام دين ، والإثبات في الدفاتر .	15	21.74	22	31.88	18	26.09	14	20.29	69	55	79.71	3.219	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	عند التصريح بإجراء مسموحات أو إعدام دين يتم ذلك عن طريق اعداد إشعارات خصم ذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها في حسابات العملاء .	29	42.03	20	28.99	13	18.84	7	10.14	69	62	89.86	4.939	رفض Ho
3-	تتم عملية الإثبات في الدفاتر من واقع إشعارات الخصم المؤيدة بمذكرة معتمدة من شخص مسئول .	14	20.29	13	18.84	26	37.68	16	23.19	69	53	76.81	2.728	رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
4-	التحقق من كل إشعار خصم مؤيد بمذكرة معتمدة و أن الإثبات في الدفاتر قد تم بصورة سليمة .	25	36.23	16	23.19	13	18.84	15	21.74	69	54	78.26	2.974	رفض Ho
5-	مراجعة كشوف أعمار الديون والحصول على مصادقات من العملاء لمطابقتها مع حساباتهم الشخصية .	41	59.42	17	24.64	7	10.14	4	5.80	69	65	94.20	5.677	رفض Ho
6-	التحقق في نهاية الفترة المالية من مدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في ضوء بيانات التحصيل وكشوف أعمار الديون .	42	60.87	12	17.39	10	14.49	5	7.25	69	64	92.75	5.431	رفض Ho

الديون . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 60.87٪ إلى أن هذا الإجـراء يطبـق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 92.75٪ من إجابـات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

ممـا سـبق يمكـن أن نلاحـظ أن نسـبة إجابـات القصـــور كـــانت كبـــيرة في جميـــع الإجراءات التي اشتملت عليها العنـاصر الأساسـية لمقومـات نظـام الرقابـة الداخليـة . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4–14) يتبين لنا ما يلي :–

تم رفض جميع الحالات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وبذلك يمكن أن نصل إلى نتيجة مفادها أنه يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على مسموحات المبيعات والديون المعدومة ، وذلـك لانعـدام توافـر العنـاصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية .

عرض ملخص لنتائج اختبار البنود المرتبطة بالفرضية الفرعية الثالثة :–

للوصول إلى النتيجة الرئيسية التي يمكن أن نخلص بها لرفض أو عـدم رفـض الفرضيـة الفرعية الثالثة ، نعرض ما تحصلنا عليه فيما سبق من نتائج خاصة بالبنود المرتبطة بالفرضيـة الفرعيـة الثالثـة ، لتكـون في محصلتهـا النتيجـة الرئيسـية للإختبـار ، والنتـائج كـانت كمـا يلى :–

1– يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المدينين .

2– يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات .

3– يوجـد قصـور في إجـراءات الرقابـة الداخليـة علـى مسـموحات المبيعـات والديـون المعدومة .

ومن العرض السابق للنتائج التي تم الحصـول عليهـا ، يمكـن أن نصـل إلى النتيجـة الرئيسية والتي مفادها رفـض الفرضيـة الصفريـة Ho في صـالح الفرضيـة البديلـة H1 ، وهذا يعني عدم رفض الفرضية الفرعية الثالثة والتي تقضي بأنه :–

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين ".

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الرابعة :-

تقضي الفرضية الفرعية الرابعة بوجود قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية .

ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الرابعة ، فإنه يجب تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على السؤال المتضمن في صحيفة الإستبيان والخاص بالجدول رقم **15** حيث أن هذا السؤال يتعلق بمدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية .

ولإختبار الفرضية الفرعية الرابعة من الناحية الإحصائية فقد تم صياغتها إحصائياً كما يلي :-

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية .

الفرضية البديلة (H_1) : يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية .

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية :-

فيما يخص السؤال الذي طُرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية ، قام بالإجابة على هذا السؤال عدد 72مشاركاً ويمثلون 94.74٪ من إجمالي عدد المشاركين .

ويوضح الجدول رقم **(4-15)** تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :-

1- **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية** : المتعلقة بالتصريح بإيداع النقدية الزائدة عن إحتياجات الشركة بالمصرف كإستثمار قصير الأجل ، وبين تنفيذ عملية الإيداع ، وبين مسئولية الإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 30.56 ٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50 – 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 77.78٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2- **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول** : كان هناك إجراءان يتعلقان بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، إلا أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت أصغر من باقي النسب وذلك بالمقارنة مع نسب إجابات القصور الخاصة بالعنصرين الآخرين من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، حيث نجد أنه :-

– فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن أن متابعة الودائع المصرفية يتم عن طريق إشعارات المصرف التي توضح إيرادات هذه الودائع والفوائد التي تحققها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 37.5٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 62.5٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن أن إثبات إيراد الفوائد يتم عن طريق موظف بخلاف الموظف المخول بسحب الودائع وإيراداتها من المصرف . أشارت فئتين متساويتين تمثل كل فئة 27.78٪ من إجابات المشاركين إلى نسبتين متناقضتين في تطبيق هذا الإجراء حيث أشارت إحداهما إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وأشارت الأخرى إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، إلا أن النسبة الثانية هي الأرجح ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 72.22٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-15)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية

ر.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـــا في الشركـــات الليبيـــة								عـــدد إجابـات المشاركين n	عـــدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستـــوى معنويـــة $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بإيداع النقدية الزائدة عن احتياجات الشركة بالمصرف كإستثمار قصير الأجل ، وبين مسئولية تنفيذ عملية الايداع ، و بين مسئولية الإثبات في الدفاتر .	18	25	16	22.22	22	30.56	16	22.22	72	56	77.78	2.959	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	يتم متابعة الودائع المصرفية عن طريق اشعارات المصرف التي توضح ايرادات هذه الودائع و الفوائد التي تحققها .	14	19.44	11	15.28	20	27.78	27	37.5	72	45	62.5	0.313	عدم رفض Ho
3-	يتم اثبات إيراد الفوائد عن طريق موظف بخلاف الموظف المخول بسحب الودائع و إيراداتها من المصرف .	20	27.78	16	22.22	16	22.22	20	27.78	72	52	72.22	1.997	رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
4-	التحقق من أن الإستثمارات في صورة ودائع بالمصارف التجارية هي من النقدية الزائدة عن احتياجات الشركة و أنها أودعت بموجب تصريح من شخص مسئول .	35	48.61	20	27.78	9	12.5	8	11.11	72	64	88.89	4.883	رفض Ho
5-	التحقق من إيرادات الفوائد التي يتم الحصول عليها ، و التأكد من اثباتها في الدفاتر .	29	40.28	16	22.22	11	15.28	16	22.22	72	56	77.78	2.959	رفض Ho

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كان هناك أيضاً إجراءان يتعلقان بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، إلا أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت كبيرة ، حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من أن الإستثمارات في صورة ودائع بالمصارف التجارية هي من النقدية الزائدة عن احتياجات الشركة وأنها أودعت بموجب تصريح من شخص مسئول . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 48.61٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.89٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من إيرادات الفوائد التي يتم الحصول عليها ، والتأكد من إثباتها في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 40.28٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 77.78٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة في جميع الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4-15) وذلك لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية ، نجد أنه قد تم رفض 4 حالات مقابل حالة عدم رفض واحدة ، وأن هذه الحالات المرفوضة اشتملت على جميع العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية ، وهذا يشير إلى انعدام توافر العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية . وبذلك يمكن أن نصل إلى النتيجة الرئيسية التي يمكن أن نخلص بها بخصوص

الفرضية الفرعية الرابعة والتي مفادها رفض الفرضية الصفرية Ho في صالح الفرضية البديلة H1 ، وهذا يعني عدم رفض الفرضية الفرعية الرابعة والتي تقضي بأنه :-

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية " .

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الخامسة :-

تقضي الفرضية الفرعية الخامسة بوجود قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين .

ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الخامسة ، فإنه يجب تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على السؤال المتضمن في صحيفة الإستبيان والمتعلق بالجدول رقم **16** حيث أن هذا السؤال يتعلق بمدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين .

ولاختبار الفرضية الفرعية الخامسة من الناحية الإحصائية فقد تم صياغتها إحصائياً كما يلي :-

الفرضية الصفرية (Ho) : لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين .

الفرضية البديلة (H1) : يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين .

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحسابات الدائنين الناتجة عن المشتريات الآجلة :-

فيما يخص السؤال الذي طُرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين الناتجة عن المشتريات الآجلة ، قام بالإجابة على هذا السؤال عدد 71 مشاركاً ويمثلون 93.42٪ من إجمالي عدد المشاركين .

ويوضح الجدول رقم (4–16) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحسابات الدائنين الناتجة عن المشتريات الآجلة ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :-

1- **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية** : المتعلقة بعمليات التصريح بالشراء ، وإتخاذ إجراءات الشراء ، والفحص والإستلام ، والإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 32.29 ٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20–49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 70.42٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2- **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول** : كان هناك 3 إجراءات تخص هذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، كما أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت كبيرة ، حيث نجد أنه :-

- فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن استخدام نماذج طلبات الشراء وأوامر الشراء المرقمة والمعتمدة من قبل أشخاص مسئولين عند القيام بعمليات الشراء . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 26.76٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20–49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 70.42٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بالإحتفاظ بسجل خاص لفواتير الشراء يوضح فيه كافة البيانات عن الفواتير وتواريخ استحقاقها والتواريخ المحددة للإستفادة من الخصم المكتسب إن وجد ونسب الخصم . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 39.44٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 87.32٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-16)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحسابات الدائنين الناتجة عن المشتريات الآجلة

ر.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـا في الشركـات الليبيـة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بعمليات التصريح بالشراء ، واتخاذ إجراءات الشراء ، والفحص والإستلام ، و الإثبات في الدفاتر .	5	7.04	23	32.39	22	30.99	21	29.58	71	50	70.42	1.672	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	يتم استخدام نماذج طلبات الشراء وأوامر الشراء المرقمة و المعتمدة من قبل أشخاص مسئولين عند القيام بعمليات الشراء .	13	18.31	19	26.76	18	25.35	21	29.58	71	50	70.42	1.672	رفض Ho
3-	يتم الإحتفاظ بسجل خاص لفواتير الشراء يوضح فيه كافة البيانات عن الفواتير وتواريخ استحقاقها و التواريخ المحددة للاستفادة من الخصم المكتسب إن وجد ونسب الخصم .	28	39.44	23	32.39	11	15.49	9	12.68	71	62	87.32	4.578	رفض Ho
4-	يتم إعداد تقارير دورية للإدارة عن حسابات الدائنين تتضمن بيانات تفصيلية عن أرصدة هذه الحسابات و أعمارها .	39	54.93	27	38.03	3	4.22	2	2.82	71	69	97.18	6.274	رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
5-	المراقبة الدورية لحسابات الدائنين عن طريق المراجعة المستندية للحسابات الشخصية للدائنين ومقارنة أرصدتها بالفواتير التي لم يتم دفعها من واقع سجل الفواتير .	44	61.97	14	19.72	9	12.68	4	5.63	71	67	94.37	5.790	رفض Ho
6-	مطابقة أرصدة حسابات الدائنين مع رصيد حساب إجمالي الدائنين .	33	46.48	13	18.30	9	12.68	16	22.54	71	55	77.46	2.883	رفض Ho
7-	مراجعة كشوف الحسابات التي ترد من الموردين ومقارنتها بالحسابات الشخصية للدائنين .	38	53.52	13	18.30	11	15.49	9	12.68	71	62	87.32	4.578	رفض Ho

- وفيما يتعلق بإعداد تقارير دورية للإدارة عن حسابات الدائنين تتضمن بيانات تفصيلية عن أرصدة هذه الحسابات وأعمارها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 54.93٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 97.18٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كان هناك 3 إجراءات أيضاً تخص هذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متقاربة بعض الشيء في مدى تطبيق إجراء لآخر ، كما أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت كبيرة أيضاً ، حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالمراقبة الدورية لحسابات الدائنين عن طريق المراجعة المستندية للحسابات الشخصية للدائنين ومقارنة أرصدتها بالفواتير التي لم يتم دفعها من واقع سجل الفواتير . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 61.97٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 94.37٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمطابقة أرصدة حسابات الدائنين مع رصيد حساب إجمالي الدائنين . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 46.48٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 77.46٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة كشوف الحسابات التي ترد من الموردين ومقارنتها بالحسابات الشخصية للدائنين . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 53.52٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 87.32٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة وذلك في جميع الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب ، كما هو موضح في الجدول رقم (4-16) وذلك لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحسابات الدائنين الناتجة عن المشتريات الآجلة ، يتبين لنا ما يلي :-

تم رفض جميع الحالات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وبذلك يمكن أن نصل إلى النتيجة الرئيسية التي يمكن أن نخلص بها بخصوص الفرضية الفرعية الخامسة والتي مفادها رفض الفرضية الصفرية Ho في صالح الفرضية البديلة H_1 ، وهذا يعني عدم رفض الفرضية الفرعية الخامسة والتي تقضي بأنه :-

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين " .

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية السادسة :-

تقضي الفرضية الفرعية السادسة بوجود قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية السادسة ، فإنه يجب تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على السؤال المتضمن في صحيفة الإستبيان والخاص بالجدول رقم 17 حيث أن هذا السؤال يتعلق بمدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

ولاختبار الفرضية الفرعية السادسة من الناحية الإحصائية فقد تم صياغتها إحصائياً كما يلي :-

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

الفرضية البديلة (H_1) : يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالأصول الثابتة :-

فيما يخص السؤال الذي طرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة قام بالإجابة على هذا السؤال عدد 70 مشاركاً ويمثلون 92.11٪ من إجمالي عدد المشاركين .

ويوضح الجدول رقم (4-17) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالأصول الثابتة ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :-

1- **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :** المتعلقة بالتصريح بالحصول على الأصل ، وتنفيذ عملية الحصول عليه ، وحيازة الأصل ، واستخدام الأصل ، وتخريد الأصل ، والإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 41.42 ٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 77.14٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2- **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :** كان هناك 6 إجراءات تتعلق بهذا العنصرمن عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، وكانت نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كبيرة ، حيث نجد أنه :-

- فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن أنه لا يتم إعتماد إقتناء الأصول الثابتة إلاعن طريق أشخاصاً مخولين بذلك آخذين في اعتبارهم الموازنة التقديرية الرأسمالية السنوية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 28.57٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 75.71٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يخص الإحتفاظ بدفتر مساعد للأصول الثابتة به صفحة لكل بند من بنود الأصول الثابتة ، تحتوى على بيانات تفصيلية بخصوص هذا البند (مثل تاريخ الإقتناء ، والتكلفة ، والعمر الإنتاجي ، ومعدل الإستهلاك السنوي ، ومجمع الإستهلاك) . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 30٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة

جدول رقم (4-17)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالأصول الثابتة

د.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـا في الشركـات الليبيـة								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
	الفصـل المناسـب بين المسئوليـات الوظيفيـة :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالحصول على الأصل ، وتنفيذ عملية الحصول عليه ، وحيازة الأصل ، واستخدام الأصل ، وتجريد الأصل ، والإثبات في الدفاتر .	8	11.43	17	24.29	29	41.42	16	22.86	70	54	77.14	2.806	رفض Ho
	إجـراءات الإعتمـاد والتسجيـل وحمايـة الأصـول :-													
2-	لا يتم اعتماد إقتناء الأصول الثابتة إلا عن طريق اشخاصاً مخولين بذلك آخذين في اعتبارهم الموازنة التقديرية الرأسمالية السنوية .	20	28.57	16	22.85	17	24.29	17	24.29	70	53	75.71	2.562	رفض Ho
3-	يتم الإحتفاظ بدفتر مساعد للأصول الثابتة به صفحة لكل بند من بنود الأصول الثابتة ، تحتوى على بيانات تفصيلية بخصوص هذا البند (مثل تاريخ الإقتناء ، والتكلفة ، والعمر الإنتاجي ، ومعدل الإستهلاك السنوى ، ومجمع الاستهلاك) .	10	14.29	20	28.57	21	30	19	27.14	70	51	72.86	2.074	رفض Ho
4-	يتم التأمين على الأصول الثابتة ضد الأخطار المختلفة .	13	18.57	24	34.29	22	31.43	11	15.71	70	59	84.29	4.025	رفض Ho
5-	يتم تبنى سياسة واضحة وثابتة للتمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية على الأصول الثابتة .	17	24.29	17	24.29	23	32.85	13	18.57	70	57	81.43	3.537	رفض Ho
6-	يتم إجراء جرد دوري للأصول الثابتة ومقارنة نتيجة الجرد مع ما تم تسجيله بالدفاتر الخاصية .	27	38.57	16	22.86	16	22.86	11	15.71	70	59	84.29	4.025	رفض Ho
7-	يتم إعداد تقرير للإدارة عن الأصول الثابتة يتضمن كافة البيانات عنها ، وما تم من اضافات أو استبعادات ، وحالة هذه الأصول و أي عطل فيها .	39	55.71	21	30	3	4.29	7	10	70	63	90	5.001	رفض Ho
	إجـراءات المراجعـة الداخليـة :-													
8-	فحص الموازنة التقديرية للإنفاق الرأسمالي بهدف التحقق من سلامتها ودقتها ، وكذلك فحص التقارير التي تتضمن مقارنة الإنفاق الرأسمالي الفعلي بالإنفاق الرأسمالي التقديري ودراسة الإنحرافات الكبيرة .	41	58.57	21	30	5	7.14	3	4.29	70	67	95.71	5.977	رفض Ho
9-	التأكد من سلامة التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية .	27	38.57	23	32.86	15	21.43	5	7.14	70	65	92.86	5.489	رفض Ho
10-	التحقق من مطابقة رصيد الحساب الإجمالي لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة بمجموع الأرصدة المستخرجة من دفتر الأستاذ المساعد لكل مجموعة .	32	45.71	14	20	10	14.29	14	20	70	56	80	3.293	رفض Ho
11-	التحقق من سلامة إجراءات الجرد الفعلي ، وفحص تقرير الجرد ، وفحص بعض الأصول كوسيلة لإختبار ما تم من الجرد الفعلي .	32	45.71	15	21.42	15	21.43	8	11.43	70	62	88.57	4.757	رفض Ho
12-	دراسة التقرير المقدم للإدارة عن الأصول الثابتة بهدف التأكد من سلامتها وإجراء عملية تقييم شاملة لحالة الأصول الثابتة والوان التعديلات والإجراءات اللازمة .	42	60	17	24.28	8	11.43	3	4.29	70	67	95.71	5.977	رفض Ho

تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 72.86٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

- وبخصوص الإجراء الذي يتضمن التأمين على الأصول الثابتة ضد الأخطار المختلفة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 34.29٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 84.29٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بتبنى سياسة واضحة وثابتة للتمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية على الأصول الثابتة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 32.85٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح من 50-80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 81.43٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وبخصوص إجراء جرد دوري للأصول الثابتة ومقارنة نتيجة الجرد مع ما تم تسجيله بالدفاتر المحاسبية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 38.57٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 84.29٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يخص إعداد تقرير للإدارة عن الأصول الثابتة يتضمن كافة البيانات عنها ، وما تم من إضافات أو استبعادات ، وحالة هذه الأصول وأي عطل فيها . أشارت أغلبية إجابات المشركين ويمثلون 55.71٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 90٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3- بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية : كان هناك 5 إجراءات تتعلق بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، كما كانت نسبة إجابات القصور كبيرة في جميع الإجراءات ، ومما تجدر الإشارة إليه أيضاً أن أكثر إجابات المشاركين أشارت إلى أن تطبيق هذه الإجراءات في أقل من 20٪ من الشركات ، حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بفحص الموازنة التقديرية للإنفاق الرأسمالي بهدف التحقق من سلامتها ودقتها ، وكذلك فحص التقارير التي تتضمن مقارنة الإنفاق الرأسمالي الفعلي بالانفاق الرأسمالي التقديري ودراسة الإنحرافات الكبيرة . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 58.57٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 95.71٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتأكد من سلامة التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 38.57٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 92.86٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وبخصوص قيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من مطابقة رصيد الحساب الإجمالي لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة لمجموع الأرصدة المستخرجة من دفتر الأستاذ المساعد لكل مجموعة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 45.71٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 80٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من سلامة إجراءات الجرد الفعلي ، وفحص تقرير الجرد ، وفحص بعض الأصول ، كوسيلة لاختبار ما تم من الجرد الفعلي . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 45.71٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.57٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بدراسة التقرير المقدم للإدارة عن الأصول الثابتة بهدف التأكد من سلامتها وإجراء عملية تقييم شاملة لحالة الأصول الثابتة واقتراح التعديلات والإجراءات اللازمة . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 60٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات

القصور أن 95.71٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة في جميع الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4-17) وذلك لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالأصول الثابتة ، نجد أنه قد تم رفض جميع الحالات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وهذا يشير إلى انعدام توافر العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة . وبذلك يمكن أن نصل إلى النتيجة الرئيسية التي يمكن أن نخلص بها بخصوص الفرضية الفرعية السادسة والتي مفادها رفض الفرضية الصفرية Ho في صالح الفرضية البديلة H1 ، وهذا يعني عدم رفض الفرضية الفرعية السادسة والتي تقضي بأنه :-

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة " .

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية السابعة :-

تقضي الفرضية الفرعية السابعة بوجود قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل .

ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية السابعة ، فإنه يجب تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على السؤال المتضمن في صحيفة الإستبيان والخاص بالجدول رقم **18** حيث أن هذا السؤال يتعلق بمدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل .

ولاختبار الفرضية الفرعية السابعة من الناحية الإحصائية فقد تم صياغتها إحصائياً كما يلي :-

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل .

الفرضية البديلة (H_1) : يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل .

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل :-

فيما يخص السؤال الذي طُرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل ، قام بالإجابة على هذا السؤال عدد 70 مشاركاً ويمثلون 92.11٪ من إجمالى عدد المشاركين .

ويوضح الجدول رقم **(4-18)** تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :-

1- بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية : المتعلقة بالإقتراض الطويل الأجل ، و القيام بعملية الإقتراض ، وتوقيع عقد الإقتراض ، والإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 37.14 ٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة تتراوح

من 50 – 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 72.86٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2– **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول** : كان هناك 3 إجراءات تتعلق بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، وكانت نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كبيرة ، حيث نجد أنه :–

– فيما يتعلق بالإجراء الذي يتضمن أنه لا يتم تقرير الإقتراض طويل الأجل إلا بناءً على قرار يتخذ من المسئولين ناتج عن احتياجات الشركة لهذا القرض . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 41.43٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أكثر من 80٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 58.57٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق بوضع تخطيط سليم لتسديد القرض طويل الأجل بما يضمن السداد دون إلحاق اضرار بالشركة أو تعريض رأسمالها العامل لأي اضطراب . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 40٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.57٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق بفحص فوائد القرض طويل الأجل بدقة قبل التصريح بسدادها وذلك للتأكد من صحتها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 38.57٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 84.29٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3– **بالنسبة لإجراءات المراجعة الداخلية** : كان هناك إجراءان يتعلقان بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متقاربة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، كما أن نسبة إجابات القصور الخاصة بكل إجراء كانت كبيرة ومتقاربة ، حيث نلاحظ أنه :–

جدول رقم (4-18)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل

د.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقها في الشركات الليبية								عدد إجابات المشاركين	عدد إجابات القصور	نسبة إجابات القصور	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	n	X	X/n		
	الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالإقتراض الطويل الأجل ، والقيام بعملية الإقتراض ، وتوقيع عقد الإقتراض ، والإثبات في الدفاتر .	10	14.29	15	21.43	26	37.14	19	27.14	70	51	72.86	2.074	رفض Ho
	إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول :-													
2-	لا يتم تقرير الإقتراض طويل الأجل إلا بناء على قرار يتخذ من المسئولين ناتج عن احتياجات الشركة لهذا القرض .	9	12.86	12	17.14	20	28.57	29	41.43	70	41	58.57	-0.122	عدم رفض Ho
3-	يتم وضع تخطيط سليم لتسديد القرض طويل الأجل بما يضمن السداد دون إلحاق اضرار بالشركة أو تعريض رأسمالها العامل لأي اضطراب .	28	40	24	34.28	10	14.29	8	11.43	70	62	88.57	4.757	رفض Ho
4-	يتم فحص فوائد القرض طويل الأجل بدقة قبل التصريح بسدادها وذلك للتأكد من صحتها .	27	38.57	17	24.29	15	21.43	11	15.71	70	59	84.29	4.025	رفض Ho
	إجراءات المراجعة الداخلية :-													
5-	مراجعة العمليات المثبتة في الدفاتر والمتعلقة بالقروض طويلة الأجل والفوائد المتعلقة بها مستندياً وحسابياً وفنياً .	25	35.71	23	32.86	13	18.57	9	12.86	70	61	87.14	4.513	رفض Ho
6-	التحقق من قيمة مصروفات الفوائد التي تدفع نتيجة للقرض طويل الأجل بالإضافة إلى التحقق من تواريخ استحقاقها .	25	35.71	24	34.29	13	18.57	8	11.43	70	62	88.57	4.757	رفض Ho

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بمراجعة العمليات المثبتة في الدفاتر والمتعلقة بالقروض طويلة الأجل والفوائد المتعلقة بها مستندياً وحسابياً وفنياً . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 35.71٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 87.14٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من قيمة مصروفات الفوائد التي تدفع نتيجة للقرض طويل الأجل بالإضافة إلى التحقق من تواريخ إستحقاقها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 35.71٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.57٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة في جميع الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4–18) وذلك لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل ، نجد أنه قد تم رفض 5 حالات مقابل حالة عدم رفض واحدة ، وأن هذه الحالات المرفوضة اشتملت على جميع العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وهذا يشير إلى انعدام توافر العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل . وبذلك يمكن أن نصل إلى النتيجة الرئيسية التي يمكن أن نخلص بها بخصوص الفرضية الفرعية السابعة والتي مفادها رفض الفرضية الصفرية Ho في صالح الفرضية البديلة H_1 ، وهذا يعني عدم رفض الفرضية الفرعية السابعة والتي تقضي بأنه :–

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل".

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثامنة :-

تقضي الفرضية الفرعية الثامنة بوجود قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية الثامنة ، فإنه يجب تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على السؤال المتضمن في صحيفة الإستبيان والخاص بالجدول رقم **19** حيث أن هذا السؤال يتعلق بمدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

ولاختبار الفرضية الفرعية الثامنة من الناحية الإحصائية فقد تم صياغتها إحصائياً كما يلي :-

الفرضية الصفرية (H0) : لا يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

الفرضية البديلة (H1) : يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية.

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحقوق الملكية :-

بخصوص السؤال الذي طُرح على المشاركين للتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على حقوق الملكية ، قام بالإجابة على هذا السؤال عدد 63 مشاركاً ويمثلون 82.89٪ من إجمالى عدد المشاركين ، وامتنع باقي المشاركين وعددهم 13 مشاركاً من الإجابة على هذا السؤال ويمثلون 17.11٪ من إجمالى عدد المشاركين ، ويبدو أن السبب في ذلك هو أنه لا يتم تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية بالكيفية التي صيغت بها الإجراءات المتعلقة بهذا السؤال خصوصاً أن المساهمين غالباً ما يكونون أشخاصاً غير طبيعيين بل هم شخصيات اعتبارية كالشركات والمصارف التجارية ، إلا أنه في واقع الأمر حتى يمكن أن تكون إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية جيدة ، فإنه يجب أن تكون مؤسسة ضمن إطار المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية .

ونظراً لأن نسبة المشاركين الذين أجابوا على هذا السؤال تعتبر معقولة ، فإنه يمكن تحليل البيانات التي تم الحصول عليها .

ويوضح الجدول رقم (4–19) تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحقوق الملكية ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :–

1– **بالنسبة للفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية** : المتعلقة بالتصريح بإصدار شهادات الأسهم ، وإصدار الأسهم ، والتصريح بصرف الأرباح ، وصرف الأرباح ، والإثبات في الدفاتر . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 36.50 ٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 85.71٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

2– **بالنسبة لإجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول** : كان هناك 5 إجراءات تتعلق بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متفاوتة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، وكانت نسبة إجابات القصور كبيرة ، في جميع الإجراءات ، حيث نجد أنه :–

– فيما يتعلق بالإحتفاظ بدفتر شهادات الأسهم المرقمة من أصل وكعب في عهدة شخص مسئول ، ولا يتم توقيع أي شهادة قبل تاريخ اصدارها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 47.62٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.89٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

– وفيما يتعلق باحتفاظ قسم المحاسبة بسجل حملة الأسهم الذي يحتوي على بيانات كافية عن حملة الأسهم ، ويعتبر أستاذاً مساعداً لرأس مال الأسهم . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 34.92٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 85.71٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

جدول رقم (4-19)

تحليل البيانات واختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحقوق الملكية

ر.م	إجـــراءات الرقابـــة الداخليـــة	نسبة تطبيقهـا في الشركـات الليبيـة								عدد إجابات المشاركين	عدد إجابات القصور	نسبة إجابات القصور	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60 -Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية 0.05 = α
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	n	X	X/n		
	الفصـل المناسـب بـين المسئوليـات الوظيفيـة :-													
1-	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بإصدار شهادات الأسهم ، وإصدار الأسهم ، والتصريح بصرف الأرباح ، وصرف الأرباح ، والإثبات في الدفاتر .	23	36.50	9	14.29	22	34.92	9	14.29	63	54	85.71	4.038	رفض Ho
	إجـراءات الإعتمـاد والتسجـيل وحمايـة الأصـول :-													
2-	يتم الإحتفاظ بدفاتر شهادات الأسهم المرقمة من أصل وكعب في عهدة شخص مسئول ، ولا يتم توقيع أي شهادة قبل تاريخ اصدارها .	30	47.62	6	9.52	20	31.75	7	11.11	63	56	88.89	4.552	رفض Ho
3-	يحتفظ قسم الخاصة بسجل حملة الأسهم الذي يحتوى على بيانات كافية عن حملة الأسهم ، ويعتبر أستاذ مساعد لرأسمال الأسهم .	22	34.92	16	25.39	16	25.40	9	14.29	63	54	85.71	4.038	رفض Ho
4-	يتم الاحتفاظ بكعوب الشهادات التي تم اصدارها في الدفاتر الخاصة بها حيث أن هذه الكعوب تعتبر بمثابة مستندات مؤيدة لعملية الإصدار .	33	52.38	6	9.53	18	28.57	6	9.52	63	57	90.48	4.810	رفض Ho
5-	يتم توسيط المصرف في صرف الأرباح عند الشروع في توزيع الأرباح وذلك بفتح حساب مستقل لتوزيع الأرباح .	36	57.14	7	11.11	13	20.64	7	11.11	63	56	88.89	4.552	رفض Ho
6-	يتم إعداد تقارير دورية للإدارة مثل قائمة المركز المالي وقائمة التغير في المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة خلال الفترة الدورية يظهر فيها توزيعات الأرباح ونصيب كل سهم منها .	28	44.45	13	20.63	18	28.57	4	6.35	63	59	93.65	5.324	رفض Ho
	إجـراءات المراجعـة الداخليـة :-													
7-	فحص كافة العمليات والقيود المتعلقة بحساب حقوق الملكية وذلك للتحقق من أنه قد تم الترخيص بالعمليات من السلطة المختصة وأن القيود مسجلة بالمبالغ الصحيحة ووفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة .	26	41.27	18	28.57	11	17.46	8	12.70	63	55	87.30	4.295	رفض Ho
8-	التحقق من أن الأسهم الجديدة التي تم إصدارها قد حصلت الشركة على قيمتها فعلاً في صورة أصول نقدية أو غير نقدية أو مقابل التنازل عن أسهم مصدرة من قبل .	32	50.79	14	22.23	11	17.46	6	9.52	63	57	90.48	4.810	رفض Ho
9-	إجراء المطابقة بين قيمة الأسهم المصدرة من واقع سجل المساهمين وكعوب شهادات الأسهم ، وبين حساب رأس المال من واقع دفتر الأستاذ العام .	38	60.32	10	15.87	10	15.87	5	7.94	63	58	92.06	5.067	رفض Ho
10-	التحقق من مطابقة أرباح الأسهم المدفوعة للتوزيعات التي تم الإعلان عنها بواسطة مجلس الإدارة ، ومن مطابقة رصيد المصرف .	35	55.56	11	17.46	9	14.28	8	12.70	63	55	87.30	4.295	رفض Ho
11-	عند الإستعانة بأحد المصارف التجارية للقيام بعملية إصدار الأسهم يتم الحصول على مصادقات من هذا المصرف بعدد الأسهم التي تم إصدارها .	37	58.73	11	17.46	11	17.46	4	6.35	63	59	93.65	5.324	رفض Ho

- وفيما يتعلق بالاحتفاظ بكعوب الشهادات التي يتم إصدارها في الدفاتر الخاصة بها حيث أن هذه الكعوب تعتبر بمثابة مستندات مؤيدة لعملية الإصدار . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 52.38٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 90.48٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وبخصوص توسيط المصرف في صرف الأرباح عند الشروع في توزيع الأرباح وذلك بفتح حساب مستقل لتوزيع الأرباح . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 57.14٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 88.89٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بإعداد تقارير دورية للإدارة مثل قائمة المركز المالي وقائمة التغير في المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة خلال الفترة الدورية يظهر فيها توزيعات الأرباح ونصيب كل سهم منها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 44.45٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 93.65٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

3- بالنسبة لاجراءات المراجعة الداخلية : كان هناك 5 إجراءات تتعلق بهذا العنصر من عناصر مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وكانت إجابات المشاركين متقاربة في مدى تطبيق إجراء لآخر ، وكانت نسبة إجابات القصور كبيرة في جميع الإجراءات ، حيث نلاحظ أنه :-

- فيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بفحص كافة العمليات والقيود المتعلقة بحسابات حقوق الملكية وذلك للتحقق من أنه قد تم الترخيص بالعمليات من السلطة المختصة وأن القيود مسجلة بالمبالغ الصحيحة ووفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 41.27٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من20٪ من

الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 87.30٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من أن الأسهم الجديدة التي تم إصدارها قد حصلت الشركة على قيمتها فعلاً في صورة أصول نقدية أو غير نقدية أو مقابل التنازل عن أسهم مصدرة من قبل . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 50.79٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 90.48٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وبخصوص قيام قسم المراجعة الداخلية بإجراء المطابقة بين قيمة الأسهم المصدرة من واقع سجل المساهمين وكعوب شهادات الأسهم ، وبين حساب رأس المال من واقع دفتر الأستاذ العام . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 60.32٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 92.06٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وفيما يتعلق بقيام قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من مطابقة أرباح الأسهم المدفوعة للتوزيعات التي تم الإعلان عنها بواسطة مجلس الإدارة ، ومن مطابقة رصيد المصرف . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 55.56٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق بنسبة أقل من20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 87.30٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .
- وبخصوص قيام قسم المراجعة الداخلية عند الإستعانة بأحد المصارف التجارية للقيام بعملية إصدار الأسهم ، بالحصول على مصادقات من هذا المصرف بعدد الأسهم التي تم إصدارها . أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 58.73٪ إلى أن هذا الإجراء يطبق في أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 93.65٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في تطبيق هذا الإجراء .

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن أكثر إجابات المشاركين تركزت في اختيار نسبة تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية في أقل من 20٪ من الشركات وذلك في جميع الإجراءات ، كما أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة في جميع الإجراءات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4–19) وذلك لاختبار القصور في تطبيق الإجراءات المتعلقة بحقوق الملكية ، نجد أنه قد تم رفض جميع الحالات التي اشتملت عليها العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية ، وهذا يشير إلى انعدام توافر العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

وبذلك يمكن أن نصل إلى النتيجة الرئيسية التي يمكن أن نخلص بها بخصوص الفرضية الفرعية الثامنة والتي مفادها رفض الفرضية الصفرية Ho في صالح الفرضية البديلة H_1 ، وهذا يعني عدم رفض الفرضية الفرعية الثامنة والتي تقضي بأنه :–

"يوجد قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية " .

تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية التاسعة :–

تقضي الفرضية الفرعية التاسعة بأن الشركات الليبية لا تتبع أدوات ووسائل مناسبة تعمل على رفع الكفاءة التشغيلية والإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضية الفرعية التاسعة ، فإنه يجب تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على السؤال المتضمن في صحيفة الإستبيان والخاص بالجدول رقم 2 حيث أن هذا السؤال يتعلق بمدى اتباع الشركات الليبية للأدوات والوسائل التي تعمل على رفع الكفاءة التشغيلية والإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

ولاختبار الفرضية الفرعية التاسعة من الناحية الإحصائية فقد تم صياغتها إحصائياً كما يلي :–

الفرضية الصفرية (H0) : تتبع الشركات الليبية أدوات ووسائل مناسبة تعمل على رفع الكفاءة التشغيلية والإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

الفرضية البديلة (H1) : لا تتبع الشركات الليبية أدوات ووسائل مناسبة تعمل على رفع الكفاءة التشغيلية والإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

تحليل البيانات واختبار القصور في استخدام الأدوات والوسائل التي يمكن أن تتبعها الشركات لمتابعة سير أنشطتها :-

يوضح الجدول رقم (4-20) تحليل البيانات واختبار القصور في استخدام العديد من الأدوات والوسائل التي يمكن أن تتبعها الشركات لمتابعة سير أنشطتها ، ومن هذا الجدول يتبين لنا ما يلي :-

1- **بالنسبة لإعداد الميزانيات التقديرية بصورة دورية** : أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 44.47 ٪ إلى أن هذه الأداة تستخدم بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 93.42٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في استخدام هذه الاداة .

2- **بالنسبة لاستخدام التكاليف المعيارية** : أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 77.63٪ إلى أن هذه الأداة تستخدم بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 100٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في استخدام هذه الاداة .

3- **فيما يتعلق بإستخدام نماذج الرقابة على المخزون ونقطة التعادل** . أشارت أغلبية إجابات المشاركين و يمثلون 76.32٪ إلى أن هذه الاداة تستخدم بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 100٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في استخدام هذه الأداة .

4- **وبخصوص إجراء الدراسات الإحصائية والرسوم البيانية** : أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 86.66٪ إلى أن هذه الوسيلة تتبع بنسبة أقل من 20٪ من

الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 98.68٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في اتباع هذه الوسيلة .

5- **وبالنسبة لإعداد التقارير الدورية** : أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 43.43٪ إلى أن هذه الوسيلة تتبع بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 85.53٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في اتباع هذه الوسيلة .

6- **وفيما يتعلق بإجراء دراسات الوقت والحركة** : أشارت أغلبية إجابات المشاركين ويمثلون 96.05٪ إلى أن هذه الوسيلة تستخدم بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 100٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في استخدام هذه الوسيلة .

7- **وبالنسبة لإعداد برامج التدريب** : أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 47.37٪ إلى أن هذه الوسيلة تتبع بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 96.05٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في اتباع هذه الوسيلة .

8- **وفيما يتعلق برقابة الجودة** : أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 42.10٪ إلى أن هذه الوسيلة تتبع بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 89.47٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في اتباع هذه الوسيلة .

9- **وبخصوص اتباع سياسات مناسبة لترقية الموظفين وتشجيعهم** : أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 43.42٪ إلى أن هذه الوسيلة تتبع بنسبة أقل من 20٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 98.68٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في اتباع هذه الوسيلة .

10- **وفيما يتعلق باتباع سياسات مناسبة للحوافز والمكافئات** : أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 44.74٪ إلى أن هذه الوسيلة تتبع بنسبة أقل من 20٪ من

جدول رقم (4-20)

تحليل البيانات واختبار القصور في إستخدام الأدوات والوسائل التي يمكن أن تتبعها الشركات لمتابعة سيرأنشطتها

ر.م	الأدوات و الوسائل	نسبة إتباعها في الشركات الليبية								عدد إجابات المشاركين n	عدد إجابات القصور X	نسبة إجابات القصور X/n	قيمة Z المحسوبة على أساس 0.60-Po	نتيجة الإختبار عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$
		أقل من 20٪		من 20٪ الى 49٪		من 50٪ الى 80٪		أكثر من 80٪						
		العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪					
1-	إعداد الميزانيات التقديرية بصورة دورية .	34	44.74	20	26.31	17	22.37	5	6.58	76	71	93.42	5.830	رفض Ho
2-	إستخدام التكاليف المعيارية .	59	77.63	10	13.16	7	9.21	0	0	76	76	100	7.000	رفض Ho
3-	إستخدام نماذج الرقابة على المخزون ونقطة التعادل .	58	76.32	13	17.10	5	6.58	0	0	76	76	100	7.000	رفض Ho
4-	إجراء الدراسات الإحصائية والرسوم البيانية .	66	86.84	8	10.52	1	1.32	1	1.32	76	75	98.68	6.767	رفض Ho
5-	إعداد التقارير الدورية .	21	27.63	33	43.43	11	14.47	11	14.47	76	65	85.53	4.425	رفض Ho
6-	إجراء دراسات الوقت والحركة .	73	96.05	1	1.32	2	2.63	0	0	76	76	100	7.000	رفض Ho
7-	إعداد برامج التدريب .	25	32.89	36	47.37	12	15.79	3	3.95	76	73	96.05	6.298	رفض Ho
8-	رقابة الجودة .	32	42.10	22	28.95	14	18.42	8	10.53	76	68	89.47	5.128	رفض Ho
9-	إتباع سياسات مناسبة لترقية الموظفين وتشجيعهم .	33	43.42	29	38.16	13	17.10	1	1.32	76	75	98.68	6.767	رفض Ho
10-	إتباع سياسات مناسبة للحوافز والمكافئات .	34	44.74	28	36.84	11	14.47	3	3.95	76	73	96.05	6.298	رفض Ho
11-	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وما يتضمنه من نظم فرعية تراقب أوجه النشاط المختلفة عن طريق قسم المراجعة الداخلية .	31	40.79	33	43.43	6	7.89	6	7.89	76	70	92.11	5.596	رفض Ho
12-	التحقق من تطبيق اللوائح والقرارات من قبل الموظفين ومدى إلتزامهم بها .	11	14.47	31	40.79	27	35.53	7	9.21	76	69	90.79	5.362	رفض Ho

الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 96.05٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في اتباع هذه الوسيلة .

11- وبالنسبة لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وما يتضمنه من نظم فرعية تراقب أوجه النشاط المختلفة عن طريق قسم المراجعة الداخلية . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 43.43٪ إلى أن هذه الوسيلة تتبع بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 92.11٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في اتباع هذه الوسيلة .

12- وبخصوص التحقق من تطبيق اللوائح والقرارات من قبل الموظفين ومدى التزامهم بها . أشارت أكثر إجابات المشاركين ويمثلون 40.79٪ إلى أن هذه الوسيلة تتبع بنسبة تتراوح من 20-49٪ من الشركات ، وتبين نسبة إجابات القصور أن 90.79٪ من إجابات المشاركين تشير إلى وجود قصور في اتباع هذه الوسيلة .

مما سبق يتبين لنا أن نسبة إجابات القصور كانت كبيرة جداً بالنسبة لجميع الأدوات والوسائل التي يمكن أن تستخدمها الشركات لمتابعة سير أنشطتها . وعند تطبيق الإختبار الإحصائي للنسب كما هو موضح في الجدول رقم (4-20) وذلك لاختبار القصور في استخدام هذه الأدوات والوسائل ، نجد أنه قد تم رفض جميع الحالات الخاصة باستخدام هذه الأدوات والوسائل ، وهذا يشير إلى عدم قدرة الشركات الليبية على تحقيق أهداف الرقابة الإدارية الداخلية والمتمثلة في رفع مستوى الكفاءة التشغيلية ، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة . وبذلك يمكن أن نصل إلى النتيجة الرئيسية التي يمكن أن نخلص بها بخصوص الفرضية الفرعية التاسعة والتي مفادها رفض الفرضية الصفرية Ho في صالح الفرضية البديلة H_1 ، وهذا يعني عدم رفض الفرضية الفرعية التاسعة والتي تقضي بأنه :-

"لا تتبع الشركات الليبية أدوات ووسائل مناسبة تعمل على رفع الكفاءة التشغيلية والإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ".

نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة :-

بناء على رفض جميع الفرضيات الصفرية لصالح الفرضيات البديلة نصل إلى نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تتضمن عدم رفض الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تنص على :-

"تحتوى أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية على بعض أوجه القصور ".

الفصل الخامس

نتائج وتوصيات الدراسة

يتناول هذا الفصل أهم النتائج التي تم التوصل اليها من خلال التحليل الوصفي لإجابات المشاركين ونتيجة الإختبار الإحصائي للفرضيات الفرعية للدراسة ، كما يتضمن مقترحات وتوصيات الدراسة .

النتائج :-

سيتم استعراض بعض آراء المشاركين حول قضية هامة جداً لها علاقة بموضوع الدراسة تتعلق بمدى تعميم البيانات التي قدموها على كل الشركات الليبية ، ومن ثم استعراض النتائج المستخلصة من الجزء الأول من صحيفة الإستبيان والتي تتعلق بالمعلومات العامة عن المشاركين ، هذا بالإضافة إلى استعراض النتائج التي تم التوصل اليها والخاصة بالفرضيات الفرعية والتي كانت محل الدراسة والإختبار .

أولاً – رأى المشاركين في مدى تعميم البيانات التي قاموا بتقديمها ، عن طريق الإجابة على صحيفة الإستبيان ، على كل الشركات الليبية :-

اتضح من خلال المقابلة الشخصية لغالبية المشاركين وخصوصاً أولئك المشاركين الذين يزاولون المهنة عن طريق المكاتب الخاصة والذين تمكن الباحث من مقابلتهم ، أن هناك فئة من الشركات الليبية وهي الشركات التابعة لقطاع الصناعات النفطية تتبنى أنظمة رقابة داخلية جيدة ، حيث أشار غالبية المشاركين إلى أن إجاباتهم على الأسئلة المتضمنة في الجزء الثاني من صحيفة الإستبيان كانت تخص كل الشركات الليبية فيما عدا الشركات التابعة لقطاع الصناعات النفطية ، وبناءً على ذلك فإن النتائج التي تم التوصل إليها لا تنطبق على هذه الفئة من الشركات .

ثانياً – معلومات عامة عن المشاركين في الدراسة :–

1- تبين أن المؤهلات العلمية للمشاركين في الدراسة عالية ، فقد كان 88.16٪ من المشاركين أشخاصاً لا يقل مؤهلهم العلمي عن بكالوريوس محاسبة ، وهو المؤهل المنصوص عليه في قانون مزاولة المهنة رقم 116 لسنة 1973 افرنجى المطبق حالياً .

2- تبين أن 96.05٪ من المشاركين في الدراسة لديهم خبرة عملية جيدة في مجال المراجعة الخارجية لا تقل عن 5 سنوات ، وهذه النسبة المرتفعة تعطي انطباعاً على أن إجابات المشاركين كانت معبرة عن الواقع الفعلي لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية .

3- تبين أن 84.21٪ من المشاركين قد قاموا بمراجعة أكثر من 10 ميزانيات ، وهذا أيضاً يعطى انطباعاً آخر على أن إجابات المشاركين كانت معبرة عن الواقع الفعلي الذي تعايشه أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية .

4- تبين أن غالبية المشاركين في الدراسة على درجة عالية من الفهم والإدراك لأهمية نظام الرقابة الداخلية المطبق ، وذلك كان بناءً على ما يلى :–

أ – تبين أن 77.63٪ من المشاركين يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية المطبق عند القيام بعملية المراجعة .

ب– تبين أن 90.79٪ من المشاركين يقرون بأن عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعتبر مهمة جداً .

جـ– تبين أن 77.63٪ من المشاركين يعتبرون أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق عند القيام بعملية المراجعة تعتبر الخطوة الأساسية لعملية المراجعة .

د- تبين أن 81.58٪ من المشاركين يقرون بأن حجم الإختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة تتحدد وفقاً لنتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق .

هـ- تبين أن غالبية المشاركين على دراية جيدة بالعلاقة بين مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ونطاق الفحص .

ثالثاً – نتائج اختبار الفرضيات الفرعية :-

من خلال التحليل الوصفي والإختبار الإحصائي لإجابات المشاركين في الدراسة تبين أن هناك قصوراً واضحاً في أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية ، وأوجه هذا القصور تشتمل على ما يلى :-

1- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية ، هذا القصور كان متمثلاً فيما يلى :-

أ- قصور في الإجراءات العامة للرقابة الداخلية على النقدية .

ب- قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية .

جـ- قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على بعض المتحصلات الأخرى المتنوعة .

د- قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على التسديدات للدائنين .

2 - تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون ، هذا القصور كان متمثلاً فيما يلى :-

أ- قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون لدى مخازن الشركة .

ب- قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير .

جـ- قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على الإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة .

3- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات المدينين ، وكان هذا القصور متمثلاً فيما يلى :-

أ- قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على المدينين .

ب- قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات .

جـ- قصور في إجراءات الرقابة الداخلية على مسموحات المبيعات والديون المعدومة.

4- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على الإستثمارات قصيرة الأجل في صورة ودائع لدى المصارف التجارية .

5- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين .

6- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

7- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل .

8- تبين أن هناك قصوراً في إجراءات الرقابة الداخلية على حقوق الملكية .

9- تبين أن الشركات الليبية لاتتبع أدوات ووسائل مناسبة تعمل على رفع الكفاءة التشغيلية والإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، حيث تبين أن هناك قصوراً في استخدام الأدوات والوسائل التالية :-

أ- إعداد الميزانيات التقديرية بصورة دورية .

ب- إستخدام التكاليف المعيارية .

جـ- إستخدام نماذج الرقابة على المخزون ونقطة التعادل .

د - إجراء الدراسات الإحصائية والرسوم البيانية .

هـ - إعداد التقارير الدورية .

و- إجراء دراسات الوقت والحركة .

ز- إعداد برامج التدريب .

ح- رقابة الجودة .

ط- إتباع سياسات مناسبة لترقية الموظفين وتشجيعهم .

ي- إتباع سياسات مناسبة للحوافز والمكافئات .

ك- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وما يتضمنه من نظم فرعية تراقب أوجه النشاط المختلفة عن طريق قسم المراجعة الداخلية .

ل-التحقق من تطبيق اللوائح والقرارات من قبل الموظفين ومدى إلتزامهم بها .

10- تبين أن الشركات الليبية لا تراعي ضرورة تكامل العناصر الأساسية لمقومات الرقابة الداخلية ، والمتمثلة في :-

أ - الخطة التنظمية التي توفر الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية .

ب- إجراءات الإعتماد والتسجيل وحماية الأصول .

جـ- إجراءات المراجعة الداخلية .

11- تبين عدم قدرة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بشقيها المحاسبي والإداري ، والمتمثلة في :-

أ- توفير الحماية للأصول .

ب- توفير الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الإعتماد عليها .

جـ- رفع مستوى الكفاءة التشغيلية .

د- تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

توصيات الدراسة :-

بعد أن تم توضيح أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ، يرى الباحث تقديم بعض التوصيات التي يأمل الأخذ بها والتي تخص كل من الشركات الليبية ، واللجنة الشعبية

العامة للرقابة والمتابعة الشعبية ، والمراجعين الخارجيين ، والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة .

أولاً – التوصيات الخاصة بالشركات الليبية :–

1- العمل على أن تكون الهياكل التنظيمية في الشركات الليبية مؤسسة على الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية ، مع وجود التوضيح الدقيق لخطوط السلطة والمسئولية .

2- ضرورة توفير أقسام مستقلة للمراجعة الداخلية ، والإهتمام بتطوير مهارات وقدرات المراجعين الداخليين بالدرجة التي تمكنهم من القيام بوظائفهم الرقابية ، والتي تمتد فيما وراء إجراءات المراجعة المحاسبية والمالية لتشمل تقييم أداء العمليات .

3- العمل على توظيف الكوادر الفنية المؤهلة من الأشخاص ذوى المؤهلات والخبرات العالية ، ووضع الرجل المناسب في المكان المناسب .

4- ضرورة نشر الوعى بين الموظفين بأهمية نظام الرقابة الداخلية ، والعمل على تحقيق الهدف الرئيسى الذي يجب أن تحققه إدارة الشركة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية ، والمتمثل في التوفيق بين سلوك وتصرفات الموظفين وأهداف الشركة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها .

5- يجب استخدام كافة الأدوات والوسائل الممكنة من محاسبية وإدارية ، واللازمة لتحقيق الأهداف التشغيلية للشركة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية ، والمتمثلة في :–

أ- توفير الحماية للأصول .

ب- توفير الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها .

جـ- رفع مستوى الكفاءة التشغيلية .

د- تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة .

6- يجب تطبيق محاسبة المسئولية وذلك عن طريق مساءلة كل شخص مسئول في الهيكل التنظيمى عن الأعمال الواجب عليه القيام بها ، والتحقق من أنه يقوم بتأدية عمله على الوجه الأكمل .

7- العمل على استخدام أجهزة الحاسب الآلي في كل الشركات لما توفره هذه الوسيلة من جهد وسرعة ودقة في الحصول على المعلومات .

ثانياً – التوصيات الخاصة باللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية :–

1- ضرورة إلزام الشركات الليبية بالعمل على تصميم وتطبيق أنظمة جيدة للرقابة الداخلية ، تراعى هذه الانظمة ضرورة توافر وتكامل العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلية .

2- ضرورة إلزام المراجعين الخارجيين بتوسيع نطاق الفحص عند تنفيذ عمليات المراجعة في الشركات الليبية ، ومنح المراجع الخارجي الفترة المناسبة للقيام بعمله على الوجه الأكمل ، وهذا الأمر يجب أن يتم ولو في الوقت الحاضر إلى أن تظهر بوادر أكيدة تفيد بأن أنظمة الرقابة الداخلية قد تم تقويمها وأصبحت تحقق أهداف الرقابة الداخلية .

ثالثاً – توصية خاصة بالمراجعين الخارجيين :–

نظراً لبداية استخدام الحاسب الآلي في المحاسبة في بعض الشركات الليبية ، فإن ذلك أدى إلى ظهور عدة نقاط رقابية جديدة متعلقة بالحاسب الآلي والبرامج المشغلة له ، هذا بالإضافة إلى إجراءات الرقابة على المدخلات والمخرجات ، وبناءً على ذلك فإنه بالضرورة أن يواكب المراجع الخارجى هذا التطور وأن يعمل على تطوير قدراته بحيث يكون على معرفة ودراية كاملة بمراجعة الأنظمة الإلكترونية .

رابعاً – توصية خاصة بالباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة :–

بما أنه قد تم استثناء الشركات التابعة لقطاع الصناعات النفطية من النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة وذلك على أساس أن غالبية المشاركين يعتبرون أن هذه الشركات تتبنى أنظمة رقابة داخلية جيدة ، يرى الباحث أن هذا الإعتبار لا يكفي وقد تتراءى إلينا ظاهرة بأن هؤلاء المشاركين أرضوا أنفسهم باستخدام المفاهيم الموجودة فعلاً بعقولهم بخصوص هذا الإعتبار ، دون أن تكون هناك دراسة تؤكد نتائجها حقيقة ما يعتبره أولئك المشاركين ، وبالتالي يمكن أن يتكوَّن لدينا شعور بعدم الرضا عن هذه الظاهرة ، وبناءً على ذلك يرى الباحث أن هذه الظاهرة يجب أن يتم تفسيرها والوقوف على حقيقتها عن طريق مسار من العمل له صبغة منظمة أكثر وبدلاً من هذا الحل الجاهز الذي يشير إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات التابعة لقطاع الصناعات النفطية جيدة ، فإننا يمكن أن نحدد هذا الشعور بعدم الرضا باعتباره مشكلة بحث .

وبناءً على ذلك قد يكون من المفيد إجراء دراسة تختص بالتعرف على حقيقة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات التابعة لقطاع الصناعات النفطية .

قائمـــة المراجع

أولاً – المراجع العربية :–

أ– الكتـــب :–

1– اشتيوي ، إدريس عبدالسلام ، المراجعة معايير وإجراءات ، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والاعلان ، مصراتة ، الطبعة الأولى ، 1990 افرنجي .

2– الصحن ، عبدالفتاح ، أصول المراجعة الداخلية والخارجية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1986 افرنجي .

3– الصحن ، عبدالفتاح ، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً ، دار النجاح للطباعة ، الإسكندرية ، 1978 افرنجي .

4– الصبان ، محمد سمير ، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، 1986 افرنجي .

5– الشريف ، يونس حسن .بيت المال ، محمد عبدا لله . احشاد ، يونس محمد ، مبادئ المحاسبة المالية ، منشورات جامعة قاريونس ، الطبعة الأولى ، 1990 افرنجي .

6– أيوب ، توفيق ابراهيم . جادا لله ، صالح ، (ترجمة) ، الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .

7– توماس ، وليام .هنكي ، أمرسون ، (ترجمة أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد) ، المراجعة بين النظرية والممارسة ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1989 افرنجي .

8– حجازى ، ابراهيم رسلان ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، 1988 افرنجي .

9– حسن ، احمد فرغلى محمد ، مراجعة الحسابات الأسس العلمية والعملية ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، 1989 افرنجي .

10- شركس ، محمد وجدى ، المراجعة المفاهيم والإجراءات ، دار السلاسل ، الكويت ، الطبعة الأولى ، 1978 افرنجي .

11- شركس ، محمد وجدى ، الإطار والأساسيات في المراجعة ، دار السلاسل ، الكويت ، الطبعة الأولى ، 1987 افرنجي .

12- عثمان ، عبدالرازق محمد ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، 1988 افرنجي .

13- عبدا لله ، خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات ، نشر بدعم من الجامعة الأردنية ، 1977 افرنجي .

14- عطاا لله ، محمد شوقى ، دراسات وبحوث في المراجعة ، مكتبة الشباب ، المنيرة ، 1989 افرنجي .

15- محمد ، توفيق محمد ، الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة ، دار الصفا للطباعة والنشر ، القاهرة ، 1989 افرنجي .

16- محمد ، سنية توفيق . الشاذلى ، تحسين بهجات ، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق ، مطبعة دار هنرى ، القاهرة ، 1986 افرنجي .

17- مطر ، محمد عطية ، (ترجمة) ، أصول التدقيق ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .

18- مرعى ، عصام ، (ترجمة) ، أدلة التدقيق الدولية ، دار العلم للملايين ، بيروت ، الطبعة الأولى ، 1987 افرنجي .

19- نور ، أحمد ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت ، 1984 افرنجي .

20- هاشم ، زكى محمود ، الإدارة العلمية ، وكالة المطبوعات ، الكويت ، الطبعة الثالثة ، بدون تاريخ .

ب- الدوريات :-

1- أبوجبارة ، هانى محمود ، مدى التوافق بين مدققي الحسابات في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية - دراسة ميدانية ، دراسات ، كانون أول (ديسمبر) 1983 افرنجي .

2- حمدان ، حسن كامل ، دراسة مقارنة بين عمل مراقب الحسابات الخارجي وعمل إدارة مراقبة الحسابات الداخلية في المؤسسة ، المحاسب القانوني العربي ، مايو 1987 افرنجي .

3- دبيان ، السيد عبدالمقصود محمد ، تحليل التكاليف والمنافع في مجالات تقرير وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، بحث مقدم إلى الندوة الثالثة لسبل تطوير المحاسبة والمراجعة في المملكة السعودية ، مجلة الإدارة العامة ، ديسمبر 1987 افرنجي .

4- عبدا لله ، خالد أمين ، الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية ، المصارف العربية ، أيلول (سبتمبر) 1991 افرنجي .

5- عبدالوهاب ، ابراهيم طه ، موضوعية وكفاءة المراجع الداخلى من وجهة نظر المراجع الخارجي ، الإدارة العامة ، العدد 76 ، سبتمبر 1992 افرنجي .

6- كوتيا ، جورج إلياس ، الرقابة الداخلية ، ورقة مقدمة إلى دورة التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف ، اتحاد المصارف العربية ، مايو 1986 افرنجي .

جـ- الدراسات والبحوث :-

1- الدرويش ، بشير عاشور ، تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية - دراسة تحليلية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد- جامعة قاريونس ، ربيع 1990 افرنجي .

2- بادى ، محمود محي الدين ، الرقابة المحاسبية بين النظرية والتطبيق ، بحث مقدم إلى ندوة "دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية والرقابة المالية" ، بنغازي ، 1987 افرنجي .

3- بن غربية ، سالم محمد . كبلان ، عبدالسلام على . بالخير ، أحمد فرج ، دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية ، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية ، بنغازي ، 1987 افرنجي .

4- موسى ، علي محمد علي ، استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد - جامعة قاريونس ، ربيع 1992 افرنجي .

ثانياً – المراجع الأجنبية :-

1- American Institute of Certified Public Accountants , Codification of Statements on Auditing Standards , New York , 1982 .
2- Cook , John W. , and Winkle , Gary M. Auditing - Philosophy and Techniques . Boston : Houghton Mifflin Company , 1980 .
3- Carmichal, D. R. , and Wilingham , John . Perspectives in Auditing . New York : McGroaw - Hill Book Company , 1971 .
4- Hermanson , Roger H., Loeb, Stephen E., Saada John M., Strawser Robert H. Auditing Theory and Practic . Illinois : Richard D. Irwin , Inc. , 1980 .
5- Howard, Leslie R. Auditing . London : Macdonald and evens LTD., 1973 .
6- Johnson , Kenneth P. , and Jaenicke , Henry R. Evaluating Internal Control . New York : John Wiley and Sons , Inc. , 1980 .
7- Mautz, R. K. , and Sharaf , Hussein A. The Philosophy of Auditing . Serasota , Florida : American Accounting Association , 1982 .
8- Silvoso, Joseph A. , and Bauer , Royal D. Auditing . Ohaio : Sowth - Western Publising Co. , 1965 .
9- Stettler , Howard F. Auditing Principles . New Jersey : Prentice - Hall , Inc. , 1977 .
10- Walpole , Ronald E. Introduction to Statistics . Collier Macmillan Canada , Inc. , 1982 .

ملحـــــق

صحيفـــة الإستبيـــــان

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ / المشارك

بعد التحية ،،،

يقوم الباحث بدراسة حول أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات الليبية من وجهة نظر المراجع الخارجي ، وذلك نظراً لما لأنظمة الرقابة الداخلية من أهمية خاصة في الشركات من حيث حماية الأصول ، وضمان صحة ودقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها ، ورفع الكفاءة التشغيلية ، وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، يقوم الباحث بهذه الدراسة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، تحت إشراف كل من الدكتور جمعة خليفة الحاسي ، والدكتور محمود محي الدين بادي ، بقسم المحاسبة – كلية الإقتصاد جامعة قاريونس .

إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمثل الأساس الذي يستند إليه المرجع الخارجى عند قيامه بعملية المراجعة ، وبناءً على ذلك فإن الباحث سيقوم بهذه الدراسة معتمداً على رأي المراجع الخارجي بصفته شخصاً على دراية كافية بأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات الليبية ، وبصفته شخصاً محايداًومستقلاً في رأيه وتفكيره ، وبالتالي فإن كافة الإجابات التي يطمح الباحث في الحصول عليها ستعامل على أنها مبنية على الحياد والمصداقية .

ويأمل الباحث أن تكون مشاركتكم إيجابية وفعالة من خلال إهتمامكم بالإجابة على أسئلة الإستبيان ، مع التأكيد على أن كافة البيانات التي سيتم الحصول عليها ستعامل بسرية وأمانة تامة ، وسوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

(ملا حظة) بالنسبة لطريقة الإجابة على الإستفسارات الموجودة في الجداول التي تحتوي عليها صحيفة الإستبيان ، يمكنك إختيار نسبة تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية في الشركات الليبية وفقاً لكل إجراء حسب ما تراه مناسباً بين النسب المعروضة ووضع إشارة (√) في الخانة المناسبة .

نشكركم سلفاً على حسن تعاونكم

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

الباحث

طارق سَعَّاد الغوري

يرجى وضع علامة (√) أمام العبارة أو الإستفسار المناسب أو ملء الفراغ المناسب (حسب اللأحوال) :-

الجزء الأول / معلومات عامة عن المشارك :-

1.1 ا لمؤهل العلمي :-
دكتوراه في المحاسبة . ( )
ماجستير محاسبة . ( )
بكالوريوس محاسبة . ( )
دبلوم تجارى . ( )
أ خرى حدد .....

1.2 عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة الخارجية :-
أقل من 5 سنوات . ( )
من 5 إلى 7 سنوات . ( )
من 8 إلى 10 سنوات . ( )
أكثر من 10 سنوات . ( )

1.3 ممارستك لمهنة المراجعة الخارجية ناتجة عن كونك :-
موظف تابع لأمانة اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية . ( )
ممارس للمهنة عن طريق مكتب خاص . ( )

1.4 عدد الميزانيات التى قمت بمراجعتها تقريبا :-
من 1 - 5 ( )
من 6 - 10 ( )
أكثر من 10 ( )

1.5 أنواع التقارير التى صدرت بخصوص هذه الميزانيات :-
تقرير نظيف العدد ( )
تقرير متحفظ العدد ( )
تقرير سالب العدد ( )

1.6 عندما توكل للمراجع الخارجى مهمة مراجعة القوائم المالية لشركة ما ، فإ نه يقوم بعدة خطوات ، المطلوب ترتيب الخطوات التالية حسب أهميتها و ذلك بوضع الأرقام 1 , 2 , 3 , 4 فى الفراغات المخصصة:-
1- إ عداد برنامج المراجعة . ( )
2- إ ختيار عينات الفحص . ( )
3- دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية . ( )
4- إ جراء الإ ختبارات اللازمة . ( )

1.7 إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فى الشركة ، من قبل المراجع الخارجى عند تنفيذ عملية المراجعة ، تعتبر حسب إ عتقادك :-

مهمة جدا	مهمة	متوسطة الأهمية	غير ضرورية
( )	( )	( )	( )

ما هو سبب إختيارك للإجابة .....

.....

1.8 عند قيامك بعملية المراجعة لشركة ما ، فإن حجم الإختبارات و نوعية إجراءات المراجعة اللازمة تتحدد وفقا لما يلي (**إختـــار الإجـابـة المنـــاسبـــة**) :-

1- حكمك الشخصى كمراجع . ( )
2- عمل دراسة إحصائية لحصر الأخطاء والمخالفات فى السجلات و الدفاتر المحاسبية . ( )
3- ضخامة حجم عمليات الشركة . ( )
4- نتائج دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية . ( )
5- أخـــرى (حـدد) .....

1.9 فى الجدول التالى وفقا لدرجة قوة نظام الرقابة الداخلية ، المطلوب تحديد التأثير على عملية المراجعة من حيث نطاق الفحص وفقا لما تراه مناسبا :-

نطاق الفحص قوة نظام الرقابة الداخلية	ضيق	كبير نسبيا	واسع	تفصيلي
قـــــوى				
متـوســـط				
ضـعيـــف				
ضعيـف جـدا				

الجـزء الثانـى / معلـومـات تتعلق بإجـراءات الرقـابة الداخليـة :-

معلومات تتعلق بالتعرف على مدى إستخدام الشركات الليبية للأدوات و الوسائل التى تعمل على رفع الكفاءة التشغيليـة و الإلتـزام بالسياسات الإداريـة المرسومـة :-

2. الجدول التالى يحتوى على العديد من الأدوات و الوسائل التى يمكن أن تتبعها الشركات لمتابعة سير أنشطتها ، المطلوب تحديد مدى إتباع كل منها فى الشركات الليبية حسب وجهة نظرك :-

ر . م	الأدوات و الوسائل	نسبة إتباعها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
1-	إعداد الميزانيات التقديرية بصورة دورية .				
2-	إستخدام التكاليف المعيارية .				
3-	إستخدام نماذج الرقابة على المخزون و نقطة التعادل .				
4-	إجراء الدراسات الإحصائية و الرسوم البيانية .				
5-	إعداد التقارير الدورية .				
6-	إجراء دراسات الوقت و الحركة .				
7-	إعداد برامج التدريب .				
8-	رقابة الجودة .				
9-	إتباع سياسات مناسبة لترقية الموظفين و تشجيعهم .				
10-	إتباع سياسات مناسبة للحوافز والمكافئات .				
11-	دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية وما يتضمنه من نظم فرعية تراقب أوجه النشاط المختلفة عن طريق قسم المراجعة الداخلية .				
12-	التحقق من تطبيق اللوائح و القرارات من قبل الموظفين ومدى إلتزامهم بها .				

3. **معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على بعض الاجراءات العامة الخاصة بالنقدية :-**

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
3.1	يتوفر الفصل المناسب بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالنقدية حيث يوجد فصل بين مسئولية التصريح بالعمليات النقدية ، وتنفيذ هذه العمليات , وإثباتها فى الدفاتر ، و الإحتفاظ بالنقدية .				
3.2	يتم الإحتفاظ بالنقدية بالمصرف وذلك تفاديا للأخطار التى يمكن أن تتعرض لها فى حالة الإحتفاظ بمبالغ نقدية كبيرة بخزينة الشركة .				
3.3	يتم عمل جرد مفاجىء للعهد النقدية فى أوقات غير محددة مسبقا بواسطة شخص مسئول بخلاف الصراف .				
3.4	يتم تطبيق وسائل الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة وذلك بوضع حدود متدرجة لسلطة إجراء المدفوعات (رقابة حدية) ، وإشتراك أكثر من مسئول فى فتح الخزينة أو توقيع الصكوك الصادرة .				
3.5	يتم إستلام المتحصلات النقدية والصكوك عن طريق موظفين مصرح لهم بذلك (صيارفة ، مندوبى التحصيل) ويعد إذن إستلام نقدية بمعرفة موظف بخلاف الصراف ومعتمد من شخص مسئول ، ويعتبر هذا الإذن بمثابة ترخيص للصراف بإستلام المبلغ من العميل .				

تـــابـــع الـــجـــدول الـــســـابـــق :-

ر . م	إ جـــــراءات الـــرقـــابـــة الـــداخـلـيـــة	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80
3.6	يتم عمل إيصال عن كل مبلغ يحصل (نقدا أو بصك) ، وتكون هذه الإيصالات ذات أرقام مسلسلة ومطبوعة تتم المحاسبة عليها وتحمل إسم الشركة .				
3.7	يتم تخصيص دفتر لإثبات حركة النقدية (مقبوضات ، ومدفوعات) مزود بالأعمدة التحليلية المناسبة .				
3.8	يتم إيداع المتحصلات النقدية بالمصرف أولا بأول وبدون تأخير .				
3.9	كل عملية صرف تتم عن طريق تصريح من شخص مسئول .				
3.10	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالمحاسبة عن التسلسل الرقمى لأذون وإيصالات إستلام النقدية والصكوك الواردة ، وإجراء المطابقة اليومية بين هذه الأذون والإيصالات و كشوف حركة المتحصلات وماتم تسجيله بدفتر يومية المقبوضات ، والتحقق من صحة التوجيه المحاسبى للمبالغ المحصلة .				
3.11	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من إيداع كافةالمتحصلات بالمصرف وذلك بمراجعة إجمالى المقبوضات طبقا لكشوف حركة المتحصلات مع إذن التوريد وقسائم الإيداع المعتمدة من المصرف .				
3.12	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة مستندات الصرف قبل إصدار الصكوك حيث يتم التحقق من وجود تصريح بعملية الصرف وصحة المبلغ المطلوب صرفه .				
3.13	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة التوجيه المحاسبى للمبالغ المنصرفة وإثباتها بدفتر يومية المدفوعات وترحيلها للحسابات المناسبة .				
3.14	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة دفاتر و كشوف المتحصلات والمدفوعات والتحقق من عدم وجود أخطاء متعمدة أو غير متعمدة .				
3.15	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالمشاركة فى جرد خزائن النقدية بالشركة والتحقق من مطابقة الجرد الفعلى للأرصدة التى توضحها الدفاتر .				
3.16	يقوم قسم المراجعة الداخلية بعمل مطابقة عند ورود كشف المصرف بين رصيد حساب النقدية بالمصرف ، ورصيد الحساب بدفتر الأستاذ العام وإعداد مذكرة التسوية فى حالة وجود أى فرق .				

4. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية :-

ر . م	إ جـــــراءات الـــرقـــابـــة الـــداخـلـيـــة	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
4.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالبيع ، وتحصيل قيمة البضاعة المباعة ، وتسليم البضاعة المباعة للعميل، والإثبات فى الدفاتر .				
4.2	يتم إعداد قسيمة بيع نقدى من عدة نسخ عند كل عملية بيع نقدية ذات أرقام مسلسلة ، وترسل نسخ منها للأقسام ذات العلاقة وذلك حتى يتم الإستدلال منها على إتمام عملية البيع .				
4.3	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالمحاسبة عن التسلسل الرقمى لقسائم البيع ومطابقتها مع كشف تفريغ المتحصلات النقدية كل يوم .				
4.4	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمطابقة قسائم البيع وكشوف التفريغ مع يومية المقبوضات وقسائم الإيداع الواردة من المصرف .				

5. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على بعض المتحصلات الأخرى المتنوعة :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
5.1	فى حالة وجود بعض المتحصلات المتنوعة كإيراد الإيجار أو إيراد الفوائد ، فإنه يتوفر الفصل الواضح بين مسئولية الإحتفاظ بعقود الإيجار الخاصة بالعقارات المملوكة للشركة ، ومسئولية متابعة الودائع بالمصرف ، ومسئولية التحصيل للإيرادات التى قد تنتج عنها ومسئولية الإثبات فى الدفاتر .				
5.2	بخصوص التصرف فى الأصول الثابتة فإن ذلك لايتم إلا عن طريق سلطة التصريح ببيع أصل ثابت عن طريق الإدارة العليا بالشركة .				
5.3	يتم إعداد كشوف متابعة للإيرادات الأخرى ذات الطبيعة المتكررة حتى يتسنى متابعة تحصيل هذه الإيرادات .				
5.4	يتم تسجيل الإيرادات الأخرى بيومية المقبوضات والترحيل للحسابات المناسبة بالأستاذ العام (حساب إيراد الفوائد ، حساب إيراد عقار ، حساب الخزينة ، حساب المصرف) من واقع المستندات الخاصة بالمتحصلات .				
5.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من وجود تصريح من الإدارة العليا ببيع أصل ثابت وذلك قبل التصرف فيه .				
5.6	يقوم قسم المراجعة الداخلية بعد إتمام عملية البيع بالتحقق من تحصيل قيمة الأصل المباع والتحقق من عملية إثباتها بالدفاتر .				

6. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على التسديدات للدائنين :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
6.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالصرف ، وإجراء الصرف ، والأثبات فى الدفاتر .				
6.2	تتم عملية الصرف وفقا لتصريح من شخص مسئول بناء على مستندات الصرف المتعلقة (بأمر الشراء ، وفاتورة المورد، وتقرير الإستلام) عن طريق صكوك ذات أرقام مسلسلة ومعتمدة من قبل إثنين من المسئولين .				
6.3	يتم تسجيل العملية بالدفاتر عن طريق موظفين آخرين بخلاف من يتولى مهمة تحرير الصكوك أو إعداد أذون الصرف .				
6.4	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة إذن الصرف والمستندات المؤيدة له قبل الصرف للتحقق من سلامةهذه المستندات ووجود تصريح بالصرف من شخص مسئول .				
6.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بعمل مطابقة بين كشف تفريغ الصكوك الصادرة يوميا وكعوب هذه الصكوك وما تم إثباته فى يومية المدفوعات وما تم ترحيله للحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ الدائنين و إجمالى الدائنين بالأستاذ العام .				

7. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على مصروف المرتبات :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
7.1	يتوفر الفصل الواضح بين المستوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بدفع مصروف المرتبات ، وإعداد كشوف مصروف المرتبات ، وصرف المرتبات، والإثبات فى الدفاتر .				
7.2	يتم التفتيش المفاجىء على الموظفين أثناءالعمل ، ومراجعة بطاقات التعيين للتحقق من عدم وجود بطاقات لأسماء وهمية أو لموظفين تركوا الخدمة .				
7.3	يحتفظ قسم شئون الموظفين ببطاقة لكل موظف يعمل بالشركة يسلم نسخة منها لقسم المرتبات مع إخطاره بأى تعديل فى المرتب .				
7.4	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة كشوف المرتبات قبل الصرف وذلك للتحقق من الأسماء المدرجة بهذه الكشوف والمرتب الممنوح لكل موظف				
7.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة المرتبات المسجلة بدفتر المدفوعات والمرحلة للأستاذ العام ، مع كشوف المرتبات .				

8. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على السلف المستديمة :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
8.1	يتوفر الفصل الواضح بين المستوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالسلفة وإعتماد مستندات الصرف ، وعملية الصرف ، والإثبات فى الدفاتر .				
8.2	يتم تحديد قيمة العهدة فى الحدود اللازمة لمقابلة المصروفات النثرية.				
8.3	يقوم بإعتماد مستندات الصرف موظف بخلاف أمين العهدة .				
8.4	يتم إعداد مستندات داخلية مطبوعة وذات أرقام مسلسة ويتم صرف أى مصروف مهما صغرت قيمته عن طريق مستند داخلى معتمد من شخص مسئول .				
8.5	يتم جرد عهدة السلفة من وقت لأخر وبصورة مفاجئة .				
8.6	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة مستندات الصرف وكشف الإستعاضة (مراجعة بعد الصرف)وذلك للتحقق منها .				
8.7	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة ما تم إثباته بدفتر يوميةالمصروفات النثرية و ما تم ترحيله لحساب هذه المصروفات بالأستاذ العام .				

9. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على المخزون :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
9.1	يتوفر الفصل الواضح بين المستوليات الوظيفية المتعلقة بإستلام البضائع ، والتخزين ، والصرف ،والتشغيل ، والإثبات فى الدفاتر .				
9.2	تتوفر المخازن المناسبة لتخزين البضائع حسب أنواعها ، كما يتم وضع إجراءات مناسبة لحماية المخزون من السرقة والحريق والتلف .				
9.3	يتم إجراء الجرد المفاجىء للمخزون ومطابقة نتيجة الجرد مع ما تظهره السجلات المحاسبية .				
9.4	فى الشركات الصناعية تتوفر أنظمة مناسبة لمحاسبة التكاليف .				

تـــابـــع الـــجـــدول الـــســـابـــق :-

ر . م	إ جـــــراءات االـــــرقـــــابـــــة الـــداخـلـيـــة	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
9.5	فى الشركات الصناعية يتوفر سجلات الجرد المستمر للمخزون ، ويتم تسجيل الكميات الواردة والمنصرفة من المخزون عن طريق بطاقات الصنف الموجودة فى المخازن وسجلات المخزون بقسم المحاسبة .				
9.6	تتبنى الشركات سياسة جيدة للتخزين تشتمل على تحديد الحد الأدنى والحد الأعلى للمخزون ونقطة إعادة الطلب عن طريق إستخدام نموذج الكمية الإقتصادية للطلب .				
9.7	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من سلامة مستندات الإضافة والصرف من المخازن ومطابقة هذه المستندات مع ما أثبت بالحسابات الخاصة بسجلات المخازن وما تم ترحيله لحسابات المراقبة الإجمالية بالأستاذ العام .				
9.8	يشارك المراجع الداخلى فى عمليات الجرد الفعلى ، ويقوم بمطابقة نتيجة هذا الجرد مع سجلات الجرد للمخزون والمسجل ببطاقات الصنف بالمخازن ، وتحرى أسباب أى فروق ، وإعداد تقرير للإدارة عنها .				
9.9	يقوم قسم المراجعة الداخلية عند نهاية السنة المالية بالتأكد من أن المخزون يقيم وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل .				

10. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على البضائع لدى الغير :-

ر . م	إ جـــــراءات االـــــرقـــــابـــــة الـــداخـلـيـــة	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
10.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بإرسال بضاعة للغير، وتسليم هذه البضاعة، وتتبعها، واثباتها فى الدفاتر				
10.2	تقوم الشركة بتحرير عقود مع الغير توضح مسئوليتهم عن البضاعة التى تمتلكها والموجودة طرفهم .				
10.3	يتم تسجيل البضاعة المرسلة للغير فى السجلات عن طريق مستندات كافية بخصوصها ، تشتمل على أذون صرف من المخازن ومحاضر فحص وتسليم البضاعة ، وإيصالات الجهه المستلمه .				
10.4	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من وجود تصريح بإرسال بضاعة للغير.				
10.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بإجراء مطابقة بين البضاعة المسجلة فى سجل البضائع لدى الغير مع ما أرسل منها بسجل البضاعة الصادرة .				

11. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على الإعتمادات المستندية لشراء البضائع المستوردة :-

ر . م	إ جـــــراءات االـــــرقـــــابـــــة الـــداخـلـيـــة	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
11.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية الخاصة بالتصريح بالإستيراد ، و التعاقد مع المورد ، و سداد قيمة البضائع ، و الإثبات فى الدفاتر .				
11.2	يتم التأمين على البضائع المستوردة بمعرفة الشركة او المورد وذلك حسب شروط التسليم .				

تـابـــع الـــجـــدول الـســابـــق :-

ر . م	إ جـــراءات االـــرقـــابـــة الـــداخـلـيـــة	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
11.3	يتم تسجيل المبالغ التى صرفت على كل إعتماد من واقع المستندات فى سجل الإعتمادات المستندية ، وتسجل هذه المبالغ فى دفتر يومية المدفوعات و ترحل لدفتر الأستاذ العام .				
11.4	يـقـوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة محاضر البت فى عطاءات الموردين للتحقق من حصول الشركة على أفضلها .				
11.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة المبالغ المسددة للمصرف من واقع إيصالات أو إشعارات الخصم الواردة من المصرف مع ما تم تسجيله بالدفاتر وأن المبالغ التى تخص كل إعتماد قد تم تسجيلها بهذا الإعتماد بسل الإعتمادات المستندية .				
11.6	يقوم قسم المراجعة الداخلية بإجراء مطابقة بين حساب الإعتمادات المستندية لشراء بضائع بالأستاذ العام مع الإعتمادات المستندية المفتوحة بسجل الإعتمادات المستندية .				
11.7	يقوم قسم المراجعة الداخلية عند ورود البضاعة بمراجعة تقارير فحصها وإستلامها مع ما ورد بفاتورة المورد وما أثبت بسجلات المخازن ، والتحقق من إقفال حساب هذا الإعتماد بسجل الإعتمادات المستندية ، وتخفيض تكلفته من حساب الإعتمادات المستندية لشراء بضائع بالأستاذ العام .				

12. مـعـلـومـات تـتـعـلـق بـالـتـعـرف عـلـى مـدى سـلامـة نـظـام الـرقـابـة الـداخـلـيـة عـلـى الـمـديـنـيـن :-

ر . م	إ جـــراءات االـــرقـــابـــة الـــداخـلـيـــة	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
12.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بمنح الإئتمان ، والقيام بعمليات البيع ، والاثبات فى الدفاتر ، والقيام بعمليات التحصيل من المدينين .				
12.2	تتم مراقبة عملية البيع الأجل عن طريق مستندات خاصة (أمر بيع ، إذن صرف من المخازن ، بوليصة الشحن ، فواتير البيع) مطبوعة ، وذات أرقام مسلسلة حتى يمكن المحاسبة عليها .				
12.3	يتم إعتماد المستندات الخاصة بعملية البيع الأجل عن طريق موظفين مسئولين مصرح لهم بذلك .				
12.4	يتم تسجيل عملية البيع الأجل بالسجلات و الدفاتر المحاسبية من واقع المستندات الخاصة بالعملية والمتمثلة فى إذن الصرف والفاتورة المعتمدة				
12.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص العمليات المختلفة بحسابات المدينين والمتعلقة بمنح الائتمان ، والبيع ، والتحصيل ، و متابعة التحصيل .				
12.6	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من صحة أرصدة حسابات المدينين بالمراجعة المستندية والحسابية ، وبمطابقتها مع حساب إجمالى المدينين وبالحصول على مصادقات من العملاء .				
12.7	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتأكد من سلامة التقارير الدورية التى ترفع للإدارة بشأن الأنشطة المتعلقة بالمدينين ، وفحص ودراسة هذه التقارير بهدف تقييم نشاط البيع الأجل ونشاط التحصيل من المدينين وسياسة الإئتمان وتقديم ملاحظاته وإقتراحاته بشأنها .				

13 . معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
13.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح برد البضاعة المباعة ، وإتخاذ إجراءت الرد ، وإستلام المردودات ، والإثبات فى الدفاتر .				
13.2	عندما يتم رد جزء من البضاعة المباعة يقوم قسم المبيعات بتتبع أسباب رد هذه البضاعة حتى يمكن تلافى وجود مثل هذه الأسباب مرة أخرى .				
13.3	تتوفر المستندات الكافية عند رد جزء من البضاعة المباعة وتشمل مذكرة رد يعدها قسم المبيعات بالإضافة إلى تقرير الفحص والإستلام ، وإذن الإضافة من المخازن ، وإشعار الخصم المدين الوارد من العميل ، وإشعار الخصم الدائن الذى يتم إعداده عن طريق الشركة .				
13.4	لايتم تسجيل البضاعة المرتدة بالدفاتر إلا بعد ورودها فعلا للشركة .				
13.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من وجود تصريح معتمد برد البضاعة .				
13.6	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة إشعار الخصم للتحقق من أن الكميات الموضحة هى الكميات المستلمة بالفعل وبنفس أسعار البيع .				
13.7	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة المردودات المسجلة بيومية مردودات المبيعات مع إشعارالخصم وما تم ترحيله للحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد المدينين وما تم ترحيله للأستاذ العام.				

14. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على مسموحات المبيعات والديون المعدومة :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
14.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بمنح المسموحات أو إعدام دين ، والإثبات فى الدفاتر .				
14.2	عند التصريح بإجراء مسموحات أو إعدام دين يتم ذلك عن طريق إعداد إشعارات خصم ذات أرقام مسلسلة تتم المحاسبة عليها فى حسابات العملاء .				
14.3	تتم عملية الإثبات بالدفاتر من واقع إشعارات الخصم المؤيدة بمذكرة من شخص مسئول .				
14.4	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من كل إشعار خصم مؤيد بمذكرة معتمدة وأن الإثبات بالدفاتر قد تم بصورة سليمة .				
14.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة كشوف أعمار الديون والحصول على مصادقات من العملاء لمطابقتها مع حساباتهم الشخصية .				
14.6	يقوم قسم المراجعة الداخلية فى نهاية الفترة المالية بالتحقق من مدى كفاية مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها فى ضوء بيانات التحصيل وكشوف أعمار الديون .				

15. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات قصيرة الأجل فى صورة ودائع لدى المصارف التجارية :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
15.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بإيداع النقدية الزائدة عن إحتياجات الشركة بالمصرف كإستثمار قصير الأجل وبين مسئولية تنفيذ عملية الإيداع ، وبين مسئولية الإثبات فى الدفاتر .				
15.2	يتم متابعة الودائع المصرفية عن طريق إشعارات المصرف التى توضح إيرادات هذه الودائع والفوائد التى تحققها .				
15.3	يتم إثبات إيراد الفوائد عن طريق موظف بخلاف الموظف المخول بسحب الودائع وإيراداتها من المصرف .				
15.4	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من أن الإستثمارات فى صورة ودائع بالمصارف التجارية هى من النقدية الزائدة عن إحتياجات الشركة وأنها أودعت بموجب تصريح من شخص مسئول .				
15.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من إيرادات الفوائد التى يتم الحصول عليها، والتأكد من إثباتها فى الدفاتر .				

16. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين الناتجة عن المشتريات الآجلة :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
16.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بعمليات التصريح بالشراء ، وإتخاذ إجراءات الشراء ، والفحص والإستلام ، والإثبات فى الدفاتر .				
16.2	يتم إستخدام نماذج طلبات الشراء وأوامر الشراء المرقمة والمعتمدة من قبل أشخاص مسئولين عند القيام بعمليات الشراء .				
16.3	يتم الأحتفاظ بسجل خاص لفواتيرالشراء يوضح فيه كافة البيانات عن الفواتير وتواريخ إستحقاقها والتواريخ المحددة للإستفادة من الخصم المكتسب إن وجد ونسب الخصم .				
16.4	يتم إعداد تقارير دورية للإدارة عن حسابات الدائنين تتضمن بيانات تفصيلية عن أرصدة هذه الحسابات وأعمارها .				
16.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالمراقبة الدورية لحسابات الدائنين عن طريق المراجعة المستندية للحسابات الشخصية للدائنين ومقارنة أرصدتها بالفواتير التى لم يتم دفعها من واقع سجل الفواتير .				
16.6	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمطابقة أرصدة حسابات الدائنين مع رصيد حساب إجمالى الدائنين .				
16.7	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة كشوف الحسابات التى ترد من الموردين ومقارنتها بالحسابات الشخصية للدائنين .				

17. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
17.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالحصول على الأصل ، وتنفيذ عملية الحصول عليه ، وحيازة الأصل ، وإستخدام الأصل ، وتخريد الأصل ، والإثبات فى الدفاتر .				
17.2	لا يتم إعتماد إقتناء الأصول الثابتة الا عن طريق أشخاصا مخولين بذلك آخذين فى إعتبارهم الموازنة التقديرية الرأسمالية السنوية .				
17.3	يتم الإحتفاظ بدفتر مساعد للأصول الثابتة به صفحة لكل بند من بنود الأصول الثابتة ، تحتوى على بيانات تفصيلية بخصوص هذا البند (مثل تاريخ الإقتناء ، والتكلفة ، والعمر الإنتاجى ، ومعدل الإستهلاك السنوى، ومجمع الإستهلاك) .				
17.4	يتم التأمين على الأصول الثابتة ضد الأخطار المختلفة .				
17.5	يتم تبنى سياسة واضحة وثابتة للتمييز بين المصروفات الإيرادية والمصرفات الرأسمالية على الأصول الثابتة .				
17.6	يتم إجراء جرد دورى للأصول الثابتة ومقارنة نتيجة الجرد مع ما تم تسجيله بالدفاتر المحاسبية .				
17.7	يتم إعداد تقرير دورى للإدارة عن الأصول الثابتة يتضمن كافة البيانات عنها ، وما تم من إضافات أو إستبعادات ، وحالة هذه الأصول وأى عطل فيها .				
17.8	يقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص الموازنة التقديرية للإنفاق الرأسمالى بهدف التحقق من سلامتها ودقتها ، وكذلك فحص التقارير التى تتضمن مقارنة الإنفاق الرأسمالى الفعلى بالإنفاق التقديرى ودراسة الإنحرافات الكبيرة .				
17.9	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتأكد من سلامة التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية .				
7.10	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من مطابقة رصيد الحساب الإجمالى لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة لمجموع الأرصدة المستخرجة من دفتر الأستاذ المساعد لكل مجموعة .				
7.11	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من سلامة إجراءات الجرد الفعلى ، وفحص تقرير الجرد ، وفحص بعض الأصول كوسيلة لإختبار ما تم من الجرد الفعلى .				
7.12	يقوم قسم المراجعة الداخلية بدراسة التقرير المقدم للإدارة عن الأصول الثابتة بهدف التأكد من سلامتها وإجراء عملية تقييم شاملة لحالة الأصول الثابتة وإقتراح التعديلات والإجراءات اللازمة .				

18. معلومات تتعلق بالتعرف على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل :-

ر . م	إجراءات الرقابة الداخلية	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
18.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بالإقتراض الطويل الأجل ، والقيام بعملية الإقتراض ، وتوقيع عقد الإقتراض ، والإثبات فى الدفاتر .				
18.2	لا يتم تقرير الإقتراض طويل الأجل إلا بناء على قرار يتخذ من المسئولين ناتج عن إحتياجات الشركة لهذا القرض .				

تـــابـــع الـــجـــدول الـــســـابـــق :-

ر . م	إ جـــــراءات الـــــرقـــــابـــة الـــداخـلـيـــة	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
18.3	يتم وضع تخطيط سليم لتسديد القرض طويل الأجل بما يضمن السداد دون إلحاق أضرار بالشركة أو تعريض رأسمالها العامل لأى إضطراب.				
18.4	يتم فحص فوائد القرض طويل الأجل بدقة قبل التصريح بسدادها وذلك للتأكد من صحتها .				
18.5	يقوم قسم المراجعة الداخلية بمراجعة العمليات المثبتة فى الدفاتر والمتعلقة بالقروض طويلة الأجل والفوائد المتعلقة بها مستنديا وحسابيا وفنيا .				
18.6	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من قيمة مصروفات الفوائد التى تدفع نتيجة للقرض طويل الأجل بالإضافة إلى التحقق من تواريخ إستحقاقها .				

19. معلومـــات تتعلق بالتعرف على مـــدى ســـلامـــة نظام الرقابـــة الداخلـــية على حقوق الملكـــية :-

ر . م	إ جـــــراءات الـــــرقـــــابـــة الـــداخـلـيـــة	نسبة تطبيقها فى الشركات الليبية			
		أقل من 20٪	من 20٪ إلى 49٪	من 50٪ إلى 80٪	أكثر من 80٪
19.1	يتوفر الفصل الواضح بين المسئوليات الوظيفية المتعلقة بالتصريح بإصدار شهادات الأسهم ، وإصدار الأسهم ، والتصريح بصرف الأرباح وصرف الأرباح ، والإثبات فى الدفاتـــر .				
19.2	يتم الإحتفاظ بدفتر شهادات الأسهم المرقمة من أصل وكعب فى عهدة شخص مسئول ، ولا يتم توقيع أى شهادة قبل تاريخ إصدارها .				
19.3	يحتفظ قسم المحاسبة بسجل حملة الأسهم الذى يحتوى على بيانات كافية عن حملة الأسهم ، ويعتبر أستاذ مساعد لرأسمال الأسهم .				
19.4	يتم الإحتفاظ بكعوب الشهادات التى تم إصدارها فى الدفاتر الخاصة بها حيث أن هذه الكعوب تعتبر بمثابة مستندات مؤيدة لعملية الإصدار .				
19.5	يتم توسيط المصرف فى صرف الأرباح عند الشروع فى توزيع الأرباح وذلك بفتح حساب مستقل لتوزيـــع الأرباح .				
19.6	يتم إعداد تقارير دورية للإدارة مثل قائمة المركز المالى وقائمة التغيرفى المركز المالـــى وقائمة الدخل وقائمة الأربـاح المحـتـجزة خـلال الفترة الدورية ، يظهر فيها توزيعات الأرباح ونصيب كل سهم منها .				
19.7	يقوم قسم المراجعة الداخلية بفحص كافة العمليات والقيود المتعلقة بحساب حقوق الملكية وذلك للتحقق من أنه قد تم الترخيص بالعمليات من السلطة المختصة وأن القيود مسجلة بالمبالغ الصحيحة ووفقا للمبادىء المحاسبية المـقـبـولـــة .				
19.8	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من أن الأسهم الجديدة التى تم إصدارها قد حصلت الشركة على قيمتها فعلا فى صورة أصول نقدية أو غير نقدية أو مقابل التنازل عن أسهم مصدرة من قـــبل .				
19.9	يقوم قسم المراجعة الداخلية بإجراء المطابقة بين قيمة الأسهم المصدرة من واقع سجل المساهمين وكعوب شـــهادات الأسهم ، وبين حساب رأس المال من واقع دفتر الأستاذ العام .				
19.10	يقوم قسم المراجعة الداخلية بالتحقق من مطابقة أرباح الأسهم المدفوعة للتوزيعات التى تم الإعلان عنها بواسطة مجلس الإدارة، ومن مطابقة رصيد المصرف .				
19.11	يتم عند الإستعانة بأحد المصارف التجارية للقيام بعملية إصدار الأسهم الحصـول على مـصادقـات من هـذا المصرف بعدد الأسهم التى تم إصدارهـا .				

ABSTRACT

Efficient Preservation and utilization of company's assets requires scientific management based on appropriate internal control system , in order to insure optimal utilization of resources according to the company's goals . Nevertheless , one of the tentative postulates of auditing is that the existence of a satisfactory system of internal control eliminates the probability of irregularities .

In recent years , the concept of internal control has witnessed drastic developments as a result of many reasons , the most important of which are : the size of modern business firms and diversification of its operations and multiplication of its functions , the needs of management to decentralize its authority , the insurance of good protection of assets , and finally the Government regulations which require the submission of data .

This study is concerned with examining how the Libyan companies are utilizing the internal control systems as defined by the American Institute of Certified Public Accountants .

To answer the above mentioned question , a questionnaire was designed and distributed to a random sample of external auditors in Tripoli and Benghazi , in order to obtain their views and opinions about the extent of providing satisfactory conditions which ensure the protection and safeguarding of assets and providing reliable data and financial reports in the Libyan companies .

The study was organized into two parts . The firs part , dealt with the theoretical structure of internal control , which included the following :-

a) Objectives of internal control .
b) Types of internal control .
c) Tools of internal control .
d) Principles of internal control .
e) The position of external auditor concerning the internal control .
f) The concept of cost - benefit analysis in the internal control system .

The second part was devoted to examining and analyzing the data concerning internal control systems in the Libyan companies which

were obtained from the external auditors through questionnaires and interviews .

Through the analysis of the data and according to statistical test of the hypotheses , the major empirical findings of the research are as follow :-

1) There are major weaknesses in the internal control procedures concerning the following items :
   cash , inventory , account receivables , short term investment , account payables , fixed assets , long term loans, share holders equity .

2) Most companies don't follow appropriate tools which help achieve operational effectiveness , and encourage adherence to prescribed managerial policies .

3) Most companies don't recognize the necessity of integrating the basic principles of internal control system , which include the following :

a) A plan of organization which provide appropriate segregation of functional responsibilities .

b) A system of authorization and record procedures adequate to provide reasonable accounting control over assets , liabilities , revenues , and expenses .

c) Sound practices to be followed in performance of duties and functions of each of the organizational departments .

d) Personnel of quality commensurate with responsibilities .

Based on the above mentioned results it can be concluded that the internal control systems in the Libyan companies are incapable of performing their roles .

In order to overcome these deficiencies , the study recommends the following measures :-

1) An organization plan that provide clear segregation of duties and functions .
2) The establishment of internal auditing offices to be used as a controlling tool for safeguarding assets and obtaining reliable data from the accounting system .

3) The necessity to appoint technical personnel who have experience and qualifications , and placing the right man in the right place .
4) The necessity of emphasizing the importance of the role of the internal control systems to the personnel in order to realize the internal control objectives .
5) Using all of the possible tools , accounting and administrative , that are necessary to achieve the internal control objectives .
6) Personnel must be held accountable for performing their duties which they are responsible for .
7) The using of computer systems is recommended in all of the Libyan companies , in order to provide accurate and reliable information .
8) The Libyan companies should be required by Law to design and apply good internal control systems based on the principles of internal control .
9) The external auditors should be required by Law to expand the range of inspection during the performance of their auditing duties .