

مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية

الأستاذ الدكتور حسين القاضي

قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد

جامعة دمشق

المخلص

استهدف البحث دراسة مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية في ظل التطور الكبير الذي تشهده مهنة مراجعة الحسابات في السنين الأخيرة لاعتماد مدخل تقويم الرقابة الداخلية في ظل التقارير المالية كبدل لمدخل القوائم المالية الذي كان سائداً في السابق، وذلك لتلبية متطلبات المجتمع المالي لتحميل مهنة المراجعة مزيداً من المسؤولية في ظل الغش والتلاعب الذي يشهده عالمنا المعاصر، ولم يقتصر هذا التطور على القطاع الخاص بل إن أجهزة الرقابة الحكومية شهدت تطوراً موازياً لتمكين تلك الأجهزة من النهوض بالمسؤوليات الجسيمة الملقاة على عاتقها في الحد من الفساد في القطاع العام والرقابة على الأموال العامة وعدم تعرضها للضياع أو الهدر، وقد نص المرسوم 64 الصادر عام 2003 الناظم لعمل الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على نصوص شاملة من هذا القبيل؛ مما يجعل اعتماد الجهاز على المراجعة المستندية المتمثلة بالقوائم المالية وما تتمخض عنه من سجلات محاسبية ومستندات تدعم هذه السجلات غير كافٍ للنهوض بأعباء الجهاز. وقد أكدت الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي للنتائج من خلال الاستبانة التي وزعت على عينة عشوائية من المفتشين الأوائل والمفتشين العاديين العاملين في

دمشق (المدينة والريف) فروض الدراسة من حيث اعتماد الجهاز على المراجعة المستندية التقليدية المتمثلة بالقوائم المالية وما يرتبط بها من سجلات ومستندات دون ربط تقويم الرقابة الداخلية بالمنهج المتبع للتوصل إلى بيان الرأي بالقوائم المالية ومعطيات المراجعة الأخرى، وقد بيّنت الدراسة أيضاً أن المفتشين يدركون أهمية تقييم البيئة الرقابية والنشاطات الرقابية على اختلافها مع إعطاء وزن أقل لتقدير الخطر والمعلومات والتوصيل التي تقضي بها المعايير المعاصرة الخاصة بمدخل القوائم المالية ذاته دون مستوى مدخل الرقابة الداخلية في ظل التقارير المالية التي تبنته المهنة في أمريكا مؤخراً.

آ - المدخل:

كانت سورية من أوائل الدول العربية التي أحدثت جهازاً لتدقيق حسابات الحكومة منذ قانون عام 1920 بعد استقلال سورية عن الدولة العثمانية حيث ألحق ديوان المحاسبات بمجلس النواب. وقد خضع هذا القانون لتعدّيات عديدة خلال مرحلة الاستعمار الفرنسي أخلت بتبعية الجهاز لمجلس النواب إلا أن دستور الاستقلال الصادر عام 1950 رسخ تبعية هذا الديوان لمجلس النواب ومنحه صلاحيات مطلقة في تدقيق حسابات الحكومة. وقد أدى تبني النهج الاشتراكي وتأميم الشركات المساهمة كلها وغيرها من الشركات الكبرى إلى صدور المرسوم التشريعي رقم 93 لعام 1967 القاضي بإحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية عن طريق إدماج ديوان المحاسبات مع مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية، وإلحاق هذا الجهاز الناشئ بوزارة المالية، وإنابة وظيفة التدقيق أو المراجعة أو التفتيش في القطاعين الاقتصادي والإداري بهذا الجهاز. وفي عام 2003 صدر المرسوم التشريعي رقم 64 متضمناً قانوناً جديداً لهذا الجهاز ألحق الجهاز بموجبه برئيس مجلس الوزراء عوضاً عن وزير المالية وعُدد رئيس الجهاز بمرتبة وزير، كما منح المفتشون العاملون في الجهاز الحصانة الممنوحة للقضاة.

وقد بيّن المرسوم المذكور أن الجهاز يمارس رقابة فعالة على أموال الدولة، وبيّش مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والنفقات؛ وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة... الخ، وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية والتحقيق بها وبحث بواعثها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها... الخ، والميزات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي... الخ، ورقابة الكفاية والأداء والتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف أو ضياع.

وهكذا نجد أن الجهاز يتحمل مسؤولية حماية الأموال العامة في القطاعين الاقتصادي والإداري بما في ذلك الغش والإهمال، وهي مسؤولية أوسع من المسؤولية المهنية في القطاع الخاص كما نظمتها معايير المراجعة الدولية في الوقت الحاضر التي تتركز على عدالة الإفصاح في القوائم المالية على الرغم من ضغوط المجتمع المالي لتقليص فجوة التوقعات.

ومع أن المرسوم 64 الآنف الذكر لم يتطرق إلى المنهج أو الإستراتيجية التي يجب اتباعها لتحقيق الأهداف المطلوبة، ولم يتطرق إلى الرقابة الداخلية بشكل صريح إلا أنه أشار إلى أنظمة العمل والبواعث التي أدت إلى حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية، وهي جميعها من مقومات

الرقابة الداخلية، كما أطلق المرسوم 64 يد الجهاز في اتباع الوسائل والإجراءات كلها التي تمكنه من تحقيق أهدافه، ومع ذلك فقد بقي الجهاز قريباً من الممارسة التقليدية المعتمدة على المراجعة المستندية .

ومع أن المراجعة المستندية كانت تمثل أساساً معقولاً لعملية المراجعة في الماضي، نظراً إلى ما تمثله المستندات من أساس موضوعي لمحتويات السجلات أو الدفاتر كلها التي تمثل بدورها الأساس الذي تعدُّ على أساسه القوائم والتقارير المالية على اختلافها، مما يمكن مفتش الجهاز (المراجع أو المدقق) من البدء من المستندات الأصلية للوصول إلى القوائم والتقارير المالية أو بالعكس : البدء من الأرقام الواردة في القوائم والتقارير إلى السجلات إلى المستندات. إلا أن التطور الذي تعيشه المراجعة في العقود الأخيرة أدى إلى أن مدخل المراجعة المستندية لم يعد كافياً لمواجهة الأعباء الكبيرة الملقاة على عاتق مهنة المراجعة في القطاع الخاص وفي المراجعة الحكومية التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة المالية في الوقت الحاضر، وذلك لأسباب أهمها:

- 1- عدم إثبات بعض العمليات وإتلاف الوثائق والمستندات الخاصة بها.
 - 2- تبديل المستندات الأصلية بأخرى مزورة.
 - 3- تحضير مستندات لا تمثل الواقع الفعلي كتحويل فاتورة شراء تزيد عن القيمة العادلة للمشتريات بمبلغ العمولة المدفوعة للإدارة.
 - 4- حذف بعض القيود المحاسبية.
 - 5- تسجيل قيود خاطئة.
 - 6- الترحيل الخاطئ.
 - 7- استخدام الحاسوب وتلاشي كثير من المستندات الورقية.
 - 8- تضخم حجم المشروع والحاجة إلى التخلي عن المراجعة الشاملة للاكتفاء بالمعاينة الإحصائية. والواقع إن الإدارة تلجأ للاعتماد على نظام للرقابة الداخلية بهدف التوصل إلى عدة أهداف تدرجت بحسب الظروف التي تكون بيئة الرقابة وتعبر عن المخاطر التي تواجه المشروع:
- 1- ففي عام 1936 كان تركيز الرقابة الداخلية على حماية الأصول النقدية، وضبط الدقة الحسابية لما هو مسجل بالدفاتر (AICPA 1936)

2- وفي عام 1949 مع تضخم المشروعات وتعقد العمليات الإدارية تضمنت الرقابة الداخلية تلك الخطة التنظيمية والطرائق والمقاييس المتناسقة كلها التي تتبناها الوحدة المحاسبية لحماية أصولها، وضبط الدقة المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً (AICPA 1949)

3- عرف المعيار الدولي رقم 315 لعام 2008 الرقابة الداخلية، بأنها العملية المصممة لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية وفاعلية العمليات وكفاءتها والامتثال للقوانين والأنظمة النافذة.

4- أما لجنة دعم المنظمات في أمريكا 1994 COSO فقد عدت أن أهم مكونات الرقابة الداخلية هي:

أ- بيئة رقابية وما تتضمنه من قيم أخلاقية، والتزام بالكفاءة، ولجنة مراجعة، وفلسفة الإدارة، وهيكل تنظيمي، ونظم رقابة إدارية، وسياسات الموارد البشرية.

ب- تقويم المخاطر.

ج- المعلومات والتوصيل.

د- نشاطات الرقابة كالفصل الملائم بين الواجبات، والترخيص الملائم للعمليات والنشاطات المالية، والفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها، والفصل بين الترخيص بالعمليات المالية وحيازة ما يرتبط بها من أصول، والفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك السجلات المحاسبية، والفصل بين الواجبات في إطار تكنولوجيا المعلومات، والترخيص الملائم للعمليات المالية والنشاطات، ووجود وثائق وسجلات كافية، والرقابة المادية على الأصول والسجلات، والتحقق الداخلي المستقل عن الأداء.

هـ - المراجعة الداخلية.

وهكذا نجد أن هذا التطور لمفهوم الرقابة الداخلية تجاوز الرقابة على النقدية التي هي رقابة مادية تعتمد على المستندات المؤيدة للعمليات النقدية كلها، ليتناول سياسات وإجراءات تتجاوز المستندات لتعطي دوراً أكبر للموارد البشرية على مستوى المشروع بأكمله ، ثم إعطاء الخطر والمعايير الأخلاقية دوراً أكبر .

ولا شك بأن وجود رقابة داخلية معتمدة من قبل الإدارة تقلص من حدوث المخالفات التي يخشى المراجع من حدوثها وهو يسعى لاكتشافها أو الحد منها (Alvin A. Arenas Et Al pp 296-306)، مما ينعكس على بعض الإشكالات المحاسبية كالإسراع في الاعتراف بالإيراد لزيادة أرباح الدورة الحالية على حساب الدورة التالية تنفيذاً لإدارة الأرباح التي تخدم أهدافاً محددة للإدارة العليا، ليس أقلها ظهور الإدارة بمظهر ناجح يتيح لها فرصة الاستمرار والتستر على ممارسات مضللة، أو تأخير الاعتراف بالإيراد لتخفيض الأرباح وتخفيض العبء الضريبي، أو التلاعب بأرصدة المخزون السلعي لتسهيل إدارة الأرباح من قبل الإدارة العليا أو إخفاء اختلاسات بعض الموظفين (Michael C. Knapp pp 193-235)، وقد تنعكس الرقابة الداخلية على قضايا رقابية أكثر شمولاً كالتدريب أو سياسات التوظيف أو اتجاهات الإدارة العليا والقيم الأخلاقية التي تدين بها (Maria Ogneva Et Al PP 1255-1297)، أو بعبارة أخرى فإن ضعف الرقابة الداخلية يؤدي إلى الحصول على معلومات محاسبية ذات نوعية سيئة مما يزيد من خطر المعلومات الذي يواجه المراجع (المفتش) ويتعين عليه الكشف عنه في تقريره (Easley and O, Hara PP2185-2220) ولذلك فإن قيام المراجع بتقويم الرقابة الداخلية صار يعد ضرورة لا بد منها لتحديد نقاط الضعف في الرقابة الداخلية والاستفادة منها لتحديد حجم الاختبارات الجوهرية التي تتركز على عدالة الإفصاح في القوائم المالية التي يتركز إليها الرأي المهني الذي يقدمه المراجع في تقريره عن القوائم المالية التي تعدّها إدارة المشروع الخاص الخاضع للمراجعة المهنية المستقلة، ولذلك فقد نصت المعايير المهنية التي وضعها مجمع المحاسبين الأمريكيين GAAS منذ عام 1939 على ضرورة تقويم نظم الرقابة الداخلية قبل تحديد طبيعة وحجم العينات الإحصائية المطلوبة لإنجاز الإجراءات الجوهرية تمهيداً لبيان الرأي بعدالة الإفصاح في القوائم المالية. وتبنت معايير المراجعة الدولية موقفاً مشابهاً، كما نصت المصادرة الرابعة من مصادرات فلسفة المراجعة على أن وجود نظام مرض للرقابة الداخلية يحد من فرص عدم الانتظام (Mautz and Sharaf P 42).

إلا أن هذا المستوى من تقويم الرقابة الداخلية الذي طورته المهنة كأساس لإبداء الرأي في عدالة الإفصاح في القوائم المالية المعدة في نهاية المدة، قد لا يؤدي في كثير من الأحيان إلى اكتشاف الغش أو الخطأ الذي تم حدوثه خلال العام، ولاسيما أن الإجراءات الجوهرية تتركز على القوائم المالية المعدة في نهاية المدة وليس على حوادث قد حدثت خلال المدة؛ فإن الحصول على شهادة من المصرف تفيد بأن رصيد حساب المصرف لدى الشركة يتفق مع رصيد الشركة بحسب كشف المصرف في نهاية العام لا يعني بالضرورة عدم حدوث تلاعب في حساب المصرف خلال المدة.

وكذلك فإن مطابقة قيمة المخزون نهاية الفترة في ميزانية الشركة مع محاضر الجرد لا يعنى بالضرورة عدم تعرض المخازن للاختلاس خلال العام ، ولاسيما إذا اتبعت الشركة نظام الجرد الدوري، بل إن التركيز يدور حول وضع المشروع من خلال ما تعبر عنه القوائم المالية المعدة في نهاية المدة دون التطرق إلى الأسباب الكافية التي تفسر تراكم الأرقام التي تشكل تلك القوائم المالية فإذا أظهرت الميزانية رقماً معيناً من النقدية المودعة في المصرف فإن حصول المراجع على شهادة أصلية من المصرف تبين صحة هذا الرصيد تعدد دليلاً كافياً على صحة الرصيد في تاريخ الميزانية، دون أن يحاول المراجع معرفة التدفقات النقدية الداخلة إلى المشروع أو الخارجة منه، وهذا ما دفع إلى تسمية هذا المدخل مدخل القوائم المالية، وإن اعتماده على تقويم الرقابة الداخلية بهدف تحديد طبيعة وحجم العينات التي تشملها الإجراءات الجوهرية التي تركز على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية بصورة عامة.

وقد أدت الفضائح المالية التي حدثت في أوائل القرن الحالي وأهمها فضيحة ENRON إلى زيادة الاهتمام بفحص الرقابة الداخلية من خلال قانون Sarbanes Oxley الذي أصدره الكونغرس الأمريكي عام 2002 إذ إن النشرة الرابعة الصادرة عن هيئة الإشراف على الشركات المساهمة العامة المسجلة في السوق المالي PCOAB التي أحدثت بناء على هذا القانون طلبت أن تقوم إدارة الشركة بنشر تقرير عن الرقابة الداخلية المعتمدة لديها، على أن يقوم مراجع الحسابات بمراجعة ما ورد في هذا التقرير وإبداء الرأي في ما ورد فيه في تقرير مستقل أو في فقرة خاصة في التقرير الخاص بإبداء الرأي بالقوائم المالية، إلا أن النشرة الخامسة الصادرة عن الهيئة المذكورة عام 2007 أعفت الإدارة من إصدار تقرير عن الرقابة الداخلية ، لكنها أبقّت على تقرير المراجع عن الرقابة الداخلية. وقد تم اختبار آثار هذا القانون مؤخراً فتبين أن وجود نقاط ضعف في الرقابة الداخلية يؤدي إلى معلومات مالية أقل تصديقاً (Hollis Ashbugh et al PP 217-247). كما دلت الدراسات على أن متطلبات الرقابة الداخلية بحسب القسم 404 من القانون المذكور تؤدي إلى تقارير مالية ذات نوعية أعلى، وهذا يؤدي إلى تخفيض تكاليف رأس المال (U.S. House of Representatives 2005; U. S.) وقد ازداد التركيز على الرقابة الداخلية مؤخراً في أعقاب الإعصار المالي الذي عصفت بالعالم في خريف 2008 وما زالت تداعياته قائمة حتى الآن، ولم يقتصر الاهتمام بالرقابة الداخلية على قطاع الأعمال الخاص بل شمل أجهزة الرقابة الحكومية أيضاً.

ب - الهدف من البحث:

هدف هذا البحث إلى بيان عجز المراجعة المستندية التي تمثل المدخل التقليدي في المراجعة عن تحقيق أهداف المراجعة التي تقوم بها أجهزة الرقابة الحكومية العليا في الوقت الحاضر، في ظل التطور العميق الذي تشهده المراجعة على الصعيد المهني والصعيد الحكومي أيضاً، من خلال المعايير التي وضعتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا، الذي يعدّ الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية أحد أعضائها، ولاسيما أن أهداف الجهاز بحسب المرسوم 64 لا تقتصر على عدالة الإفصاح كما هو حال المهنة في القطاع الخاص، بل تتعدى ذلك إلى رقابة الكفاءة والأداء وكشف حوادث الاختلاس والغش والإهمال... الخ، وهذا ما يجعل مفتشي الجهاز بحاجة ماسة لتقويم الرقابة الداخلية لمحاولة الوصول إلى المخالفات التي لا تنطق بها المستندات ولا تظهر في القوائم المالية، في ظل تضخم حجم العمليات وتعقد عمليات التشغيل الإلكتروني. لذا فإن تعريف موقف مفتشي الجهاز من الرقابة الداخلية وانعكاس ذلك على إستراتيجية عملهم أمراً مهم لمحاولة بيان أسباب القصور في تقويمهم للرقابة الداخلية والعمل على تطوير مواجهتهم لهذا الأمر مما يمثل خطوة مهمة في تطوير رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية على القطاع العام الاقتصادي وقطاع الخدمات الحكومية الخاضعة لرقابة الجهاز من الناحية القانونية. فضلاً عن إرساء نظم قوية للرقابة الداخلية والعمل على تطويرها في القطاعات الحكومية الخدمية والاقتصادية؛ مما يسهم في حماية الأموال العامة، ويحد من الفساد المالي والإداري، ويرفع من كفاءة الأداء على المدى البعيد.

ج - مشكلة البحث:

تشير قراءة العديد من تقارير مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية إلى أن هؤلاء المفتشين لا يشيرون إلى الرقابة الداخلية إلا بشكل عابر؛ كأن يجري وصف موجز للنظام المحاسبي، أو السدفاتر والسجلات المستخدمة، دون تقييم للرقابة الداخلية، أو اختبار انسجام تصميم الرقابة مع تنفيذها، أو ربط مستوى فعالية الرقابة الداخلية مع طبيعة العينات الجوهرية وحجمها. ونظراً إلى ما يكتسبه تقييم الرقابة الداخلية من أهمية في الوقت الحاضر؛ كان لا بد من الوقوف على مقدار فهم المفتشين لأهمية الرقابة الداخلية ومقدار اعتمادهم على تقييمها بصورة عامة، وما الإجراءات الرقابية التي ينفذونها؟ وأثر ذلك في بناء إستراتيجيتهم المتبعة في سبيل تحقيق أهدافهم وبيان رأيهم في القوائم والتقارير المالية، ومقدار خلوها من عمليات الغش والخطأ والاختلاس والإهمال، وضعف مستوى الكفاءة عملاً بالمرسوم 64 الناظم لعمل الجهاز فضلاً عن مقدار انسجام هذا الموقف مع

المعايير المهنية المعاصرة لمراجعة الحسابات ومعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا، والتجارب الأكثر تقدماً كتجربة الولايات المتحدة الأمريكية وتجربة الاتحاد الأوروبي، ثم معرفة الأسباب التي تفسر موقفهم هذا.

د - أهمية البحث:

لا شك أن استيعاب مفتشي الجهاز المركزي للرقابة الداخلية ودورها في رفع كفاءة عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية وزيادة فعالية عمل الجهاز في بيان عدالة الإفصاح في القوائم المالية في القطاع الاقتصادي، والتقارير المالية في قطاع الخدمات، يؤدي إلى إعطاء الرقابة الداخلية أهمية أكبر عند تصميمها وعند التقيد بها لدى تنفيذ عمليات الشركات والوحدات الحكومية. وهذا من شأنه أن يؤدي دوراً فعالاً في تمكين مفتشي الجهاز من أداء دوراً أكبر في الحد من الغش والتلاعب والفساد الإداري من جهة، ويرفع من مستوى أداء القطاع العام الاقتصادي وقطاع الخدمات الحكومية من جهة أخرى.

هـ - منهج البحث:

اعتمدت الدراسة على نوعين من الدراسات: الأولى استنباطية تناولت دراسة المرسوم 64 الذي حدد أهداف الجهاز فضلاً عن استعراض تطور مفهوم الرقابة الداخلية من الناحية المهنية من جهة والدراسات والتجارب الدولية الخاصة باعتماد أجهزة الرقابة الحكومية العليا على تقويم الرقابة الداخلية. أما الثانية فهي استقرائية عملية تستهدف معرفة موقف مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية من أركان الرقابة الداخلية التي تم التوصل إليها في الدراسات النظرية، من خلال عرض استبانة شاملة على عينة تناولت المفتشين الأوائل في إدارة الجهاز المركزي للرقابة المالية التي تضم دمشق والريف الذين أمضوا في خدمة الجهاز مدة تزيد على عشر سنوات فضلاً عن المفتشين الذين تزيد خدماتهم على خمس سنوات، وقد قمنا بشرح الأسئلة من خلال المقابلات الأولية، وتركنا الأسئلة بحوزة المستجوبين مدة شهر، ثم جمعنا الإجابات التي وردت فكانت 12 مفتشاً أول و28 مفتشاً عادياً كما ورد في الجدول رقم (1) و الشكل البياني رقم (1) في ملحق البحث.

وقد وزعت الاستبانة على المفتشين الأوائل كلهم والمفتشين الذين يحضرون بهدف قبض رواتبهم في نهاية الشهر من مقر رئاسة الجهاز بالتنسيق مع رئاسة الجهاز؛ مما أدى إلى استعادة الاستبانة بالكامل في بداية الشهر التالي، وقد تم استبعاد معاوني المفتشين وغيرهم ممن يفتقرون إلى الخبرة الكافية.

وحُسبَ التوزيع الطبيعي لدرجات أفراد العينة، وكان التوزيع طبيعياً وفق المنحنى الطبيعي "غاوس" كما مبين في الجدول رقم (2) في ملحق البحث .

التوزيع الطبيعي لدرجات العينة:

فرضية العدم : تتبع درجات عينة البحث التوزيع الطبيعي "وفق المنحنى الطبيعي" تبين النتائج في الجدول (2) أن متوسط درجات أفراد العينة هو 156.75 بانحراف معياري قدره 13.05K وأن قيمة اختبار جودة المطابقة هو 0.668 .
وكما تبين من الجدول السابق أن مستوى دلالة الاختبار =0.763 وهي أكبر من مستوى الدلالة الفرضية "الصفريّة" ، ومن ثمّ نقبل فرضية العدم التي تقول: تتبع درجات عينة البحث التوزيع الطبيعي "وفق المنحنى الطبيعي "

و - فروض البحث:

تعتمد الدراسة على الفروض الآتية:

✓ الفرضية الرئيسية الأولى:

لا يعتمد مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية على إثبات المعلومات الواردة في القوائم المالية على السجلات والمستندات.

✓ الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المراجعة.

• الفرضية الفرعية الأولى:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالبيئة الرقابية لتحقيق أهداف المراجعة.

• الفرضية الفرعية الثانية:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم الخطر لتحقيق أهداف المراجعة.

• الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم المعلومات والتوصيل لتحقيق أهداف المراجعة.

• الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم النشاطات الرقابية لتحقيق أهداف المراجعة .

• الفرضية الفرعية الخامسة:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم عمل إدارة الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المراجعة .

v الفرضية الرئيسية الثالثة :

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التوجهات نحو الرقابة الداخلية بين مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية، تعزى إلى مستوى العمر المهني أي بين (مفتش أول - مفتش عادي) .

الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق دالة إحصائية بين موقف المفتشين الأوائل والمفتشين النسبة إلى تأكيدهم إثبات المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال السجلات والمستندات فحسب.
الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق دالة إحصائية بين تطلعات المفتشين الأوائل والمفتشين العاديين بالنسبة إلى تقويم الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المراجعة.
الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في وجهة نظرهم نحو تقويم البيئة الرقابية.

الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في نظرهم إلى تقويم الخطر.

الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في تقويم المعلومات والتوصيل.

الفرضية الفرعية السادسة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في تقويم النشاطات الرقابية.

الفرضية الفرعية السابعة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في تقويم عمل إدارة الرقابة الداخلية

ز - الدراسات السابقة:

- نشر Stephanie Bryant وآخرون في مجلة البحوث السلوكية في المحاسبة في المجلد 21 العدد الأول لعام 2009 بعنوان (أثر النموذج المعرفي والتغذية الراجعة في إنجاز مهمة الرقابة الداخلية) استهدف البحث تقويم التفاعل بين النموذج المعرفي للمراجعين والتغذية الراجعة الناتجة عن تقويم الرقابة الداخلية عن طريق الاستبانة، وقد حدد الباحثون مفاتيح الرقابة الداخلية الأساسية من خلال إحدى الدورات الرقابية التي يتم تقويمها عن طريق الاستبانة، إذ أدت نتائج تقويم الدورة الأولى إلى تطوير الاستبانة الخاصة بالدورة التالية؛ مما يشير إلى التفاعل الكبير بين النموذج المعرفي والتغذية الراجعة، أي أن تقويم الرقابة الداخلية يؤدي إلى تحسين معرفة المراجعين وتطوير مهاراتهم.

- كتب Lee et al في مجلة المراجعة مقالاً في العدد الثاني من المجلد 27 لعام 2008 بعنوان إدارة الأرباح في تقارير المنشآت التي تعاني من ضعف الرقابة الداخلية في ظل القسم 404 من قانون Sarbanes - Oxley وقد بين المقال أن الهدف الأساسي من هذا القانون هو تحسين دقة وقابلية تصديق الإفصاح في الشركات المساهمة. وإن إفصاح المراجع عن نقاط ضعف الرقابة الداخلية عند تقويمه لها في تقرير مستقل أو ضمن تقريره المعتاد يؤدي إلى الحد من إدارة الأرباح والكشف عن الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة وتحسين التقارير المحاسبية، وقد أيدت الدراسة التجريبية تلك الفروض.

- كتب Hoitash et al بحثاً في مجلة المراجعة فحصوا فيه الصلة بين سعر المراجعة ومشكلات الرقابة الداخلية في ظل التقارير المالية، التي تمت الإشارة إليها في قانون سيلفان اكسلي القسم 404. وقد نجح البحث في تأسيس صلة قوية بين أتعاب المراجع ومشكلات الرقابة الداخلية في العام الأول لتطبيق القانون، وخلص البحث إلى أن سعر المراجعة يختلف باختلاف حدة مشكلات الرقابة الداخلية، إذ تعبر المشكلات عن مستوى الرقابة الداخلية فإذا كانت المشكلات تنم عن ضعف جوهري في الرقابة الداخلية عدت مشكلات حادة، أما إذا كانت نقاط الضعف بسيطة عدت مشكلات الرقابة الداخلية بسيطة وذات أتعاب أقل من تلك المرتبطة بمشكلات رقابية أكثر صعوبة.

- قدم Kinney et al بحثاً نشر في مجلة ACCOUNTING HORIZON عام 1990 بينوا فيه أن الإدارة والحكومة من مصلحتها تطوير الرقابة الداخلية، وإن ثمة حاجة ماسة لتطوير معايير للرقابة الداخلية. فخلال الثمانينيات من القرن الماضي كثرت حوادث الغش والتلاعب في

التقارير المالية، وأثيرت تساؤلات حول مقدار كفاية التقارير المالية، كما أعطي اهتمام خاص بالرقابة الداخلية.

- كتب Rogow and Rezaee ACCOUNTING HORISON 1990 بحثاً عن المحاسبة الحكومية والمراجعة الحكومية واستنتجا أن الوحدات الحكومية والوحدات غير الهادفة إلى الربح مسؤولة عن صرف أكثر من خمس مجمل المصروفات في الولايات المتحدة الأمريكية. وإن النمو المستمر للقطاع العام الحكومي في الاقتصاد يجعل من الضرورة بمكان أن يتأكد المراجعون الحكوميون من كفاية الرقابة الداخلية للحد من الفساد الإداري ورفع كفاءة العمل الحكومي، بعد أن صدر قانون الحد من الفساد والمطالبة بتشكيل لجان المراجعة في قطاع الأعمال الخاص.

- قدم C. K. LOOI, et al ورقة إلى المؤتمر الدولي للتطبيقات الهندسية والصناعية المنعقد في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1989 عن تقييم الرقابة الداخلية كأحد عناصر المراجعة، وإلى أي مقدار يمكن الاعتماد على النظام المحاسبي في منع وقوع الخسائر أو سوء الاستعمال، وكيفية الربط بين تقويم الرقابة الداخلية والإجراءات الجوهرية التي يقوم بها المراجع بعد التقويم، من خلال نموذج معرفي لتقويم الرقابة الداخلية. وأوضحت الورقة أن تقييم الرقابة الداخلية بالوسائل الالكترونية يقدم نتائج معيارية ويحد من الأحكام الشخصية التي لا بد منها؛ إلا أن الورقة لم تتطرق إلى المعلومات التي تقع خارج نطاق البيانات الالكترونية في الوحدات الحكومية وغير الهادفة للربح.

- قدم Vijaya Moorthy دراسة عن تقييم الرقابة الداخلية مع التركيز على مراجعة مشروعات القطاع العام في الهند عام 1999، وقد استهلته الدراسة ببيان الأهداف المعاصرة للرقابة الداخلية، مما عمق الحاجة إلى تقويم الرقابة الداخلية عند مراجعة حسابات الوحدات الحكومية سواء كانت خدمية أم اقتصادية. وإن تقييم الرقابة الداخلية يتعامل مع واحد أو أكثر من المجالات الآتية: (1) مراجعة النظم المحاسبية (2) مراجعة المعلومات المالية والإدارية (3) الاقتصادية، الكفاءة والفعالية للعمليات المالية وغير المالية. وبيّنت الدراسة أن فحص الرقابة الداخلية يمكن المراجع من وضع حدود لفحصه في المجالات التي يبدو فيها نظام الرقابة الداخلية قوياً، وتطوير الإجراءات الأخرى حين يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً، وهذا ما ينعكس على توفير وقت المراجع. وعرضت الدراسة ثلاث طرائق لتقويم الرقابة الداخلية وهي: (1) تدفق العمليات (2) الواجبات (3) الاستبانة.

- وضعت مجموعة خبراء الاتحاد الأوروبي تقريراً عام 2004 عن حالة الرقابة الداخلية في بعض الدول المرشحة لعضوية الاتحاد الأوروبي مثل قبرص، مالطا وتركيا P I F C November 2004.

وقد استهدف التقرير تقييم نظم الرقابة الداخلية الحكومية في هذه الدول، وبيّن التقرير أن جهاز الرقابة الخارجية الحكومي يؤدي دوراً فعالاً في تطوير الرقابة الداخلية، وذكر التقرير عدداً من العناصر المهمة في الرقابة الداخلية مثل:

آ - إدراك الإدارة بأنها مسؤولة عن وضع نظام فعال للرقابة الداخلية.

ب - وجود جهاز مركزي قوي للرقابة المالية .

ج - معايير مركزية للمحاسبة والتقارير والقوائم المالية.

د - قيام إدارة المراجعة أو الرقابة الداخلية بأداء عملها بطريقة فعالة.

هـ - وجود علاقات واضحة للسلطة والمسؤولية.

ز - علاقة قوية بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.

وقد بيّن التقرير أن نظام الرقابة الداخلية يمكن المديرين من اقتفاء آثار الأخطاء، وعدم الانتظام في إدارة المالية العامة للدولة، والحد من خطر الفساد.

وأوضح التقرير أن لدى سلوفينيا نظاماً لخدمة المراجعة الداخلية في وزارات الدولة كلها وفي بعض المؤسسات الرئيسية التابعة للحكومة.

أما في ألبانيا فقد كانت وزارة المالية تتحمل كامل مسؤوليات الرقابة الداخلية وتتقدم بتقرير سنوي إلى مجلس الوزراء عن فعالية الرقابة الداخلية.

في مالطا كان المصرف المركزي مسؤولاً عن تمويل النفقات الحكومية ووزارة المالية مسؤولة عن الصرف فضلاً عن إدارة مسؤولية عن العقود الحكومية وجهاز خاص بالمراجعة الداخلية والجهاز المركزي للرقابة المالية.

وقد أوضح التقرير أن دول شرق أوروبية ووسطها التي كانت تتبنى النظام الاشتراكي كانت تعاني من مركزية شديدة وضعف كبير في الرقابة الداخلية. وأوضح التقرير ضرورة تبني نظم رقابة داخلية قوية تتبناها الإدارة المختصة في كل دولة بعد اقتناعها بها، وليس عن طريق الإلزام.

- في رسالة ماجستير حول الرقابة الداخلية في بوسطوانا عام 2008 بيّن Batsumi Rankokwane أن الرقابة الحكومية لا تؤدي دورها بفعالية إذا لم تكن تعتمد على تقييم للرقابة الداخلية، وإن

- جهاز الرقابة العليا في بوتسوانا لا يرقى إلى المستوى المتوقع في أدائه، وهو يفتقر إلى تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية فضلاً عن افتقار الجهاز الرقابي الحكومي للمعايير اللازمة للتقويم.
- قدم Darius Matusевичius 2004 رسالة دكتوراه بمناسبة عضوية ليتوانيا إلى الإتحاد الأوروبي في جامعة VILNIUS GEDIMINAS TECHNICAL UNIVERSITY وطالبت تلك الرسالة بإعادة تنظيم الإدارة المالية والرقابة الداخلية في ليتوانيا بما يتوافق والقواعد المتبعة في الإتحاد الأوروبي ولاسيماً ما يتعلق بالاقتصادية والكفاءة والفعالية.
- قدمت محكمة المحاسبة في تركيا Turkish court of Accounts دراسة بعنوان دور وخبرة جهاز المراجعة الحكومي في تركيا في منع الغش والفساد والحماية منه (INTOSAI Conference 15 Uruguay)، إلى مؤتمر المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الخامس عشر المنعقد في أوروغواي. بيّنت الدراسة أن النظام القانوني التركي مأخوذ من النظام اللاتيني بشكل عام والنظام الألماني بشكل خاص، وبيّنت الدراسة أن النظام التركي يعطي وزارة المالية دوراً كبيراً في إدارة الرقابة الداخلية ككل، عن طريق ما تصدره من قرارات وتعليمات تتعلق بنظم الرقابة الداخلية في الوزارات والجهات الأخرى، كما أن وحدات المحاسبة الحكومية الأخرى تصدر ما تراه من الأنظمة والتعليمات الخاصة بالرقابة الداخلية. إلا أن الإصدارات الحكومية الخاصة بالرقابة الداخلية كلها تعرض بداية على محكمة المحاسبة لأخذ رأيها قبل التطبيق. وقد بيّنت الدراسة أن محاسبي الإدارة هم الذين يتولون مهمة الموافقة على صرف النفقات وإقرار شرعيتها، كما أن التشريعات المالية في تركيا تتضمن نشاطات رقابية متعدّدة كالفصل بين الواجبات، وحماية المعلومات وغيرها.
- موقف جهاز المراجعة الحكومي في الولايات المتحدة الأمريكية:
- يعتمد هذا الجهاز (G A O) على تقييم الرقابة الداخلية في المراجعة المالية وفي مراجعة الأداء، وتعدّ الرقابة الداخلية عنصراً متكاملًا من إدارة المنظمة الخاضعة للمراجعة يقدم تأكيداً معقولاً عن إنجاز الأهداف الثلاثة الآتية:
- أ- فعالية العمليات وكفاءتها.
- ب- قابلية تصديق التقارير المالية.
- ج- الالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة.

وعلى ذلك فإن هذا الجهاز يعتمد على الرقابة الداخلية كخط الدفاع الأول في حماية أصول المنظمة أو الوحدة المحاسبية الخاضعة للمراجعة، فضلاً عن منع الأخطاء والغش والوقاية منها. وبيّن G A O أن الرقابة الداخلية تفعل فعلها عن طريق العاملين في المشروع أو الوحدة الحكومية، وإن مسؤولية تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها والرقابة عليها تقع على عاتق الإدارة، أمّا جهاز المراجعة الحكومي فعليه أن يضع المعايير لتقويم الرقابة الداخلية، وقد عرف الجهاز المذكور المعايير بأنها المستوى الأدنى من النوعية المقبولة للرقابة الداخلية وتقدم الأساس لتقييم الرقابة الداخلية على أساسه. وقد تبنى G A O المعايير المهنية نفسها التي أعدتها لجنة رعاية المنظمات COSO وهي: (1 بيئة الرقابة وما تتضمنه من نزاهة وقيم أخلاقية والتزام بالكفاءة والتأهيل والتدريب (2) تقويم المخاطر (3) النشاطات الرقابية المتمثلة بالسياسات والإجراءات والوسائل والآليات التي تتخذها الإدارة لتنفيذ أهداف الرقابة الداخلية، كالتقيد باعتمادات الموازنة والوقاية من المخاطر والرقابة المادية على الأصول الحساسة كالنقود أو المشتقات المالية، والفصل بين الواجبات والتوثيق المناسب وحماية المعلومات وغيرها (4) المعلومات والتوصيل (5) الرقابة على تنفيذ الرقابة الداخلية الذي يتم - غالباً - من قبل إدارة الرقابة أو المراجعة الداخلية.

وقد بيّنت معايير التقرير الخاصة بجهاز المراجعة الأمريكي أن على المراجع أن يبدي رأيه بالرقابة الداخلية ضمن تقريره عن القوائم المالية أو بشكل منفصل، أي أن جهاز المراجعة الحكومية الأمريكي أخذ بالموقف الذي طلبته لجنة الإشراف PCOAB. ويتناول التقرير عن الرقابة الداخلية؛ مجال اختبارات الرقابة على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة، وهل تلك الاختبارات تمثل دليلاً كافياً يدعم الرأي بفعالية الرقابة الداخلية، ويقدم الرأي بالرقابة الداخلية كمدخل لبيان الرأي بالقوائم المالية لربط آثار نقاط الضعف بالرقابة الداخلية على القوائم المالية. ومن الطبيعي أن التقرير عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية يتم في حدود الأهمية النسبية. أمّا في حال وجود نقاط ضعف ليست ذات أهمية لأن ترد في التقرير الخاص بالقوائم المالية فيمكن الإشارة إلى ذلك في رسالة الإدارة. وقد أوصى المعيار 5.26 الخاص بالرقابة الداخلية المراجعين الحكوميين (المفتشين) عند التقرير عن نقاط ضعف في الرقابة الداخلية أو غش أو أعمال غير قانونية أو إخلال بشروط العقود أو المساعدات أو سوء الاستعمال أن يبيّنوا المبررات التي يقدمها الشخص أو الأشخاص المعنيون بوقوع هذه المخالفات والاستنتاجات التي يتوصل إليها المفتشون والإجراءات التصحيحية المقترحة.

موقف المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (I N T O S A I)

أولت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا التي أسست في العاصمة النمساوية فيينا منذ عام 1953 والتي تضم أجهزة الرقابة الحكومية العليا كافة في دول العالم ومنها الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية اهتماماً كبيراً في موضوع الرقابة الداخلية ، وفي حزيران 1992 أصدرت لجنة معايير الرقابة الداخلية المنبثقة عن المنظمة المذكورة إرشادات عن معايير الرقابة الداخلية ، وبعد خمس سنوات تمت دعوة أعضاء المنظمة للإسهام بخبرات الدول الأعضاء في تطوير بنية الرقابة الداخلية وتقييمها والمحافظة عليها بالاعتماد على هذه الإرشادات، وقد تم تعزيز هذه الإرشادات من خلال الردود التي وردت من عدة دول أعضاء هي: بوليفيا، الصين، كوستاريكا، مصر، أيسلندا، اليابان، هولندا، نيوزيلندا، جنوب إفريقية، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية. وقد أدرج المؤتمر السابع عشر الذي عقدته المنظمة في سيؤول عام 2001 الحاجة الملحة لتحديث إرشادات 1992 بالاعتماد على الشوط المتقدم الذي حققته المهنة في القطاع الخاص من خلال لجنة Treadway التي يرمز إليها COSO التي ورد ذكرها، وهي لجنة منبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين ومجمع المحاسبة الأمريكي ومجمع المراجعين الداخليين ومجمع المحاسبين الإداريين ومجمع المديرين الماليين في أمريكا.

وقد عرفت اللجنة الرقابة الداخلية كما يأتي:

خطط المنظمة الخاضعة للمراجعة بما فيها موقف الإدارة، وطرقها، وإجراءاتها، ومقاييس أخرى تقدم تأكيداً معقولاً بأن الأهداف التالية تم إنجازها:

- التحفيز، الاقتصادية، الكفاءة، العمليات الفعالة، المنتجات النوعية، وتقديم الخدمات بما يتفق مع رسالة المنظمة.

- حماية الموارد من السرقة، والضياع، وإساءة الاستعمال، والأخطاء، والغش أو عدم الانتظام.

- الالتزام بالقوانين والأنظمة وتوجهات الإدارة.

- تطوير البيانات المالية والإدارية والإفصاح عن تلك البيانات بعدالة في الوقت المناسب.

وقد أدت المنظمة دوراً كبيراً في قيام أجهزة الرقابة العليا في الدول الأعضاء بالضغط على الحكومات من أجل:

- وضع نصوص تشريعية لتبني نظم فعالة للرقابة الداخلية، تعتمد على معايير INTOSAI وتحميل إدارة المنظمة الخاضعة للمراجعة مسؤولية تصميم الرقابة الداخلية والالتزام بتطبيقها.

- التأكيد على منع اختراق الرقابة الداخلية أو تجاوزها.
- الضغط من أجل إعطاء إدارة الرقابة (المراجعة) الداخلية دوراً انتقادياً فعالاً لتقييم الرقابة الداخلية وتطويرها.
- التأكيد أن أجهزة الرقابة العليا تؤدي دوراً أساسياً في ما يأتي:
 - 1- إرساء معايير الرقابة الداخلية.
 - 2- خلق إطار راسخ للرقابة الداخلية.
 - 3- العمل مع المراجعة الداخلية (إدارة الرقابة الداخلية).
 - 4- تقييم الرقابة الداخلية كجزء متمم من مراجعة الأداء أو المراجعة المالية.

ح- الدراسة الميدانية:

من أجل اختبار فرضيات البحث والتحقق من صحتها تم تصميم استبانة وتم التأكد من صدق هذه الأداة وثباتها ومقدار صلاحيتها للبحث العلمي، وذلك من خلال إجراء اختبارات الصدق والثبات. وفي الخطوة الثانية تم تطبيق الاستبانة على أفراد البحث. وهم عينة من مفتشي الرقابة المالية للجهاز المركزي . حيث بلغت العينة (40) مفتشاً 12 منهم مفتش من الدرجة الأولى و28 مفتشاً عادياً كما هو مبين في الجدول رقم (3) في ملحق البحث.

الثبات:

تم التأكد من ثبات الاستبانة "أداة البحث" عن طريق اللجوء لمعامل الثبات وفق قانون ألفا كرونباخ، كما هو مبين في الجدول رقم (4) في ملحق البحث. يتبين من الجدول رقم (4) أن معامل الثبات ألفا بلغ 88% وهي نسبة مرتفعة لذلك يمكن القول: إنَّ معامل الثبات مرتفع ويمكن أن نعتد الاستبانة كأداة صالحة للبحث العلمي.

الصدق:

تم التأكد من صدق أداة البحث وصلاحيتها من خلال اللجوء لطريق حساب الصدق التمييزي الذي يبين مقدار قدرة الاستبانة على التفريق بين الأفراد ذوي التوجه الضعيف والأفراد ذوي التوجه القوي نحو متغيرات الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (5). وتبين من الجدول رقم (6) أن مستوى

الدلالة لاختبار T.test هي 0.00، وهي أصغر من مستوى الدلالة النظرية للاختبار التي تساوي 0.05، وهنا نستطيع القول: إن الاختبار قادر على التمييز بين نوعين من الأفراد أصحاب الدرجات المتدنية وأصحاب الدرجات المرتفعة أي في النهاية الاختبار صادق من حيث الصدق التمييزي، وهنا يمكن اعتماده كأداة للبحث العلمي التي عولجت وفق البرنامج الإحصائي SPSS للحصول على النتائج الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

لا يعتمد مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية على إثبات المعلومات الواردة في قوائم المالية من خلال السجلات والمستندات .

يوضح الجدول رقم (7) أن العينة 40 والمتوسط 21 والانحراف المعياري 1.66 . وأن مستوى قيمة الاختبار $T = 22.80$ ونلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوبة = 0.00، وهو من ثم أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي = 0.05 وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقول: يعتمد مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية على إثبات المعلومات الواردة في قوائم المالية من خلال السجلات والمستندات. وتبين أن الفروق بين متوسط درجات العينة ومتوسط درجة الاختبار الافتراضية هو 6 درجات وبتحرف معياري قدره 1.6641 أي أن درجات العينة انحرفت عن المتوسط بمقدار 3.61 انحراف معياري .

الفرضية الثانية الرئيسية:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المراجعة .

يتبين الجدول رقم (8) أن العينة = 40 والمتوسط = 117.92 والانحراف المعياري = 17.14402 وتبين أن قيمة الاختبار $T = 6.982$ ومستوى الدلالة المحسوبة = 0.000، وهي من ثم أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي = 0.05، وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقول: يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المراجعة . وتبين أن الفروق بين متوسط درجات العينة ومتوسط درجة الاختبار الافتراضية هو 18.925 وبتحرف معياري قدره 17.14402 أي أن متوسط درجات العينة انحرف عن متوسط درجات الاختبار الافتراضية بمقدار 1.113 انحراف معياري.

نجد أن الدرجات في الفرضية الأولى انحرفت بمقدار ثلاثة ونصف انحرافات معيارية في حين انحرفت الدرجات في الفرضية الثانية عن المتوسط بمقدار انحراف ونصف معياري من ثم هذا يؤكد قوة الفرضية الأولى، أي كانت الآراء في الفرضية الأولى تؤيد بنود الاستبانة بدرجة أكبر.

الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالبيئة الرقابية لتحقيق أهداف المراجعة.

يتبين من الجدول رقم (9) أن العينة = 40 والمتوسط = 39 والانحراف المعياري = 5.03831 وتبين أن قيمة الاختبار $T = 7.532$ ومستوى الدلالة المحسوبة = 0.000، وهي من ثم أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي = 0.05 وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقول:

يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالبيئة الرقابية لتحقيق أهداف المراجعة.

الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم الخطر لتحقيق أهداف المراجعة. يتبين من الجدول رقم (10) أن العينة = 40 والمتوسط = 6.175 والانحراف المعياري = 1.39390 وتبين أن قيمة الاختبار $T = 0.794$ ومستوى الدلالة المحسوبة = 0.432، وهي من ثم أكبر من مستوى الدلالة النظرية التي = 0.05 وهنا يمكن أن نقبل فرضية العدم ونقول: لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم الخطر لتحقيق أهداف المراجعة.

الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم المعلومات والتوصيل لتحقيق أهداف المراجعة. يتبين من الجدول رقم (11) أن العينة = 40 والمتوسط = 9.5250 والانحراف المعياري = 1.79726 وتبين أن قيمة الاختبار $T = 1.847$ ومستوى الدلالة المحسوبة = 0.072، وهي من ثم أكبر من مستوى الدلالة النظرية التي = 0.05، وهنا يمكن أن نقبل فرضية العدم ونقول:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم المعلومات والتوصيل لتحقيق أهداف المراجعة.

الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم النشاطات الرقابية لتحقيق أهداف المراجعة.

يتبين من الجدول رقم (12) أن العينة =40 والمتوسط =60.20 والانحراف المعياري = 4.83152 وتبين أن قيمة الاختبار $T=15.970$ ومستوى الدلالة المحسوبة = 0.000، وهي من ثم أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي = 0.05 وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقول :

يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم النشاطات الرقابية لتحقيق أهداف المراجعة .

الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم عمل إدارة الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المراجعة.

يتبين من الجدول رقم (13) أن العينة =40 والمتوسط =4 والانحراف المعياري = 0.71611 وتبين أن قيمة الاختبار $T=8.832$ ومستوى الدلالة المحسوبة = 0.000، وهي من ثم أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي = 0.05 وهنا يمكن أن نرفض فرضية العدم ونقول :

يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية بتقويم الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقويم عمل إدارة الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المراجعة .

الفرضية الثالثة الرئيسية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في التوجهات نحو المسؤوليات والواجبات المترتبة على مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية، تعزى إلى مستوى العمر المهني أي بين (مفتش أول - مفتش عادي).

الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق دالة إحصائية بين تطلعات المفتشين الأوائل والمفتشين العاديين بالنسبة إلى تأكيدهم على إثبات المعلومات الواردة في قوائم المالية من خلال السجلات والمستندات. يوضح الجدول السابق رقم (14) عدد كل من المفتشين الأوائل وعدد المفتشين العاديين، وكذلك متوسط درجات كل منهما والانحراف المعياري .

ويتبين من الجدول رقم (15) أن قيمة الاختبار $t=2.949$ وأن قيمة مستوى الدلالة العملية =0.05، وهي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي =0.05، وهنا يمكن رفض فرضية العدم والإقرار بأنه توجد فروق في وجهات النظر نحو المسؤوليات والواجبات المترتبة على مفتشي الجهاز المركزي

للرقابة المالية، وذلك لصالح المفتشين الأوائل إذ بلغ متوسط درجات إجاباتهم عن الاستبانة 22.08 وهي أكبر من متوسط درجات المفتشين العاديين الذي بلغ 20.53. أي أن المفتشين من الدرجة الأولى كان لديهم توجه أقوى نحو إثبات المعلومات الواردة في قوائم المالية من خلال السجلات والمستندات .

الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق دالة إحصائية بين تطلعات المفتشين الأوائل والمفتشين العاديين، بالنسبة إلى تقويم الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المراجعة. يوضح الجدول السابق (16) عدد كل من المفتشين الأوائل وعدد المفتشين العاديين وكذلك متوسط درجات كل منهما والانحراف المعياري .

ويتبين من الجدول (17) أن قيمة الاختبار $t = 7.349$ وأن قيمة مستوى الدلالة العملية $= 0.00$ ، وهي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي $= 0.05$ وهنا يمكن رفض فرضية العدم والإقرار بأنه توجد فروق في وجهات النظر نحو المسؤوليات والواجبات المترتبة على مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية، وذلك لصالح المفتشين الأوائل إذ بلغ متوسط درجات إجاباتهم عن الاستبانة 151.333 وهي أكبر من متوسط درجات المفتشين العاديين الذي بلغ 135.00. أي أن المفتشين من الدرجة الأولى كان لديهم توجه أقوى بالنسبة إلى تقويم الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف المراجعة. الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في وجهة نظرهم نحو تقويم البيئة الرقابية.

يوضح الجدول السابق رقم (18) عدد كل من المفتشين الأوائل وعدد المفتشين العاديين، وكذلك متوسط درجات كل منهما والانحراف المعياري.

ويتبين من الجدول رقم (19) أن قيمة الاختبار $t = 5.890$ وأن قيمة مستوى الدلالة العملية $= 0.00$ وهي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي $= 0.05$ وهنا يمكن رفض فرضية العدم والإقرار بأنه توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في وجهة نظرهم نحو تقويم البيئة الرقابية. وذلك لصالح المفتشين الأوائل إذ بلغ متوسط درجات إجاباتهم عن الاستبانة 44.25 وهي أكبر من متوسط درجات المفتشين العاديين الذي بلغ 36.75. أي أن المفتشين من الدرجة الأولى كان لديهم توجه أقوى نحو تقويم البيئة الرقابية . الفرضية الفرعية الرابعة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في نظرتهم إلى تقويم الخطر. يوضح الجدول السابق رقم (20) عدد كل من المفتشين الأوائل وعدد المفتشين العاديين، وكذلك متوسط درجات كل منهما والانحراف المعياري. ويتبين من الجدول رقم (21) أن قيمة الاختبار $t = -0.024$ وأن قيمة مستوى الدلالة العملية $= 0.981$ وهي أكبر من مستوى الدلالة النظرية التي $= 0.05$ ، وهنا يمكن قبول فرضية العدم والإقرار بأنه لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في نظرتهم إلى تقويم الخطر.

الفرضية الفرعية الخامسة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في تقويم المعلومات والتوصيل. يوضح الجدول السابق رقم (22) عدد كل من المفتشين الأوائل وعدد المفتشين العاديين، وكذلك متوسط درجات كل منهما والانحراف المعياري .

ويتبين من الجدول رقم (23) أن قيمة الاختبار $t = 0.706$ وأن قيمة مستوى الدلالة العملية $= 0.485$ ، وهي أكبر من مستوى الدلالة النظرية التي $= 0.05$ ، وهنا يمكن قبول فرضية العدم والإقرار بأنه لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في تقويم المعلومات والتوصيل .

الفرضية الفرعية السادسة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في تقويم النشاطات الرقابية. يوضح الجدول السابق رقم (24) عدد كل من المفتشين الأوائل وعدد المفتشين العاديين، وكذلك متوسط درجات كل منهما والانحراف المعياري .

ويتبين من الجدول رقم (25) أن قيمة الاختبار $t = 4.373$ وأن قيمة مستوى الدلالة العملية $= 0.00$ وهي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي $= 0.05$ ، وهنا يمكن رفض فرضية العدم والإقرار بأنه توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في وجهة نظرهم نحو تقويم النشاطات الرقابية. وذلك لصالح المفتشين الأوائل إذ بلغ متوسط درجات إجاباتهم عن الاستبانة 64.4167 وهي أكبر من متوسط درجات المفتشين العاديين الذي بلغ 58.3929 . أي أن المفتشين من

الدرجة الأولى كان لديهم توجه أقوى نحو تقويم النشاطات الرقابية.
الفرضية الفرعية السابعة من الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في تقويم عمل إدارة الرقابة الداخلية. يوضح الجدول السابق رقم (26) عدد كل من المفتشين الأوائل وعدد المفتشين العاديين، وكذلك متوسط درجات كل منهما والانحراف المعياري.

ويتبين من الجدول (27) أن قيمة الاختبار $t = 3.956$ وأن قيمة مستوى الدلالة العملية $= 0.00$ ، وهي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي $= 0.05$ ، وهنا يمكن رفض فرضية العدم والإقرار بأنه لا توجد فروق بين المفتشين من الدرجة الأولى والمفتشين العاديين في تقويم عمل إدارة الرقابة الداخلية. وذلك لصالح المفتشين الأوائل إذ بلغ متوسط درجات إجاباتهم عن الاستبانة 4.5833 وهي أكبر من متوسط درجات المفتشين العاديين الذي بلغ 3.750. أي أن المفتشين من الدرجة الأولى كان لديهم توجه أقوى نحو تقويم عمل إدارة الرقابة الداخلية.

ط - النتائج والتوصيات:

تشير الدراسة إلى أن الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية ما يزال يعتمد على السجلات والمستندات في إنجاز مهماته الرقابية، وهو لا يولي تقييم الرقابة الداخلية الاهتمام الكافي، وقد أبدى المفتشون الذين تم استجوابهم اهتماماً بتقييم الرقابة الداخلية بصورة عامة، كما أبدوا اهتماماً ببعض مقومات الرقابة الداخلية بحسب تصنيف لجنة دعم المنظمات (coso) كالبينة الرقابية والنشاطات الرقابية وإدارة الرقابة الداخلية، إلا أن اهتمامهم بخطر الرقابة والمعلومات والتوصيل كان بسيطاً؛ مما أدى إلى قبول فرضية العدم بالنسبة إلى هذين العنصرين. وقد دلت نتائج الاستبانة على فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى إجابات المفتشين الأوائل الذين لديهم خبرة لا تقل عن عشر سنوات والمفتشين العاديين الذين لديهم خبرة لا تقل عن خمس سنوات. وعلى الرغم من أن المفتشين الأوائل كانوا أكثر اهتماماً بالرقابة الداخلية ومقوماتها إلا أنهم كانوا أكثر تمسكاً بالمدخل المستندي أيضاً، ويفسر ذلك بعدم وجود ربط عملي واضح المعالم بين نتائج تقييم الرقابة الداخلية وطبيعة العينات الجوهرية وحجمها.

ونوصي بضرورة تطوير منهج عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية بحيث يصبح تقييم الرقابة الداخلية حجر الزاوية في عمل هذا الجهاز، وإن التقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة الداخلية هي خطوة في الاتجاه الصحيح. وهذا يحتاج إلى تنمية معرفة المفتشين بأهمية الرقابة الداخلية وأساليب تقييمها، وتفعيل نشاطات إدارة الرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات العامة والوحدات الحكومية كلها بما يقدم قيمة مضافة إلى عمل مفتشي الجهاز، وينعكس من ثم على الحد من الفساد.

Reference

- Alvin A. Arens, Randal J. Elder Mark S. Beasley, AUDITING AND ASSURANCE SERVICES, PEARSON Printice Hall eleven edition
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION 1961
- Batsumi Rankokwane: An Evaluation of the role of Supreme Audit institutions in promoting Environmental Accountability – The case of the Auditor General, GABRONE – BOTSWANA- Thesis of the degree of Maser of science University of East Anglia 2008
- C. K. Looi, S. L. tena, P. C. Teow, H. S. Chan A Know ledgs based approach for internal control evaluation, Publshed by A C M new york, N Y , U S A
- Committee of sponsoring organizations of the Treadway commission: Internal control integrated framework 1994P
- Darius Matusевичius- Development of the internal controlin Lithuanias Public sector Ph D Vilnius Gediminas Technical University 2004
- Donaldson, W. 2005a Testimony: Concerning the impact of the Sarbanes-Oxley Act. House committee on financial Services. Washington, D.C: Government Printing office.
- Easley , S. Hvidkjaer, and M.O, Hara. 2002. Is information risk a determinant of asset returns ? The journal of finance 58: 2185-2221
- Government Auditing standards 2008 Revision By the comptroller General of the United States, United states General Accounting Office (G A O)
- HOLLIS ASHBAUGH – SKAIF, DANIEL W. COLLINS, WILLIAM R. KINNEY, JR. , and RAYAN LAFOND (The effect of internal control deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality) THE ACCOUNTING REVIEW VOLUME 83 , NO 1 JANUARY 2008
- Internal control systems in candidate Countries – Report to Supreme Audit Institutions of central and Eastern European Countries Prepared by the PIFC Expert Group November 2004
- Internal control Weakness and Cost of Equity: Evidence from sox Section 404 Disclosures, THE ACCOUNTING REVIEW Vol. 82. No. 5 2007
- International Organization of supreme Audit Institutions (I N T O S A I)
- Kam C. Chan, Barbara Farrell, and Picheng Lee, 2008. Earnings Management of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses under Section 404 of the

Sarbanes-Oxley Act. Auditing: A Journal of Practice & Theory 27 (2), 161 (2008);
doi: 10.2308/aud.2008.27.2.161

- Lelie . Haward Et Al Auditing, Macdonald and Evans LTD 8 EDITION
- Michael c. Knapp Contemporary Auditing Real Issues and cases , South-Western ThomsonLearning
- P C A O B A 55
- P C A O P Release 5 2007
- P C A O P Division 404
- R. K. MAUTZ., and HUSSEIN A. SHARAF(THE PHILISOPHY OF AUDTING)
- Rani Hoitash, Udi Hoitash, Jean C. Bedard. 2008. Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act. Auditing: A Journal of Practice & Theory 27 (1), 105
- Rezaee, Zebihollah. Financial statement Fraud: prevention and detection, New york 2002
- Robert B. Rogow and Zabhollah Rezaee – Governmental Accounting and Auditing: Recent Devolopments Leading Toward Professional Certification, ACCOUNTING HORIZONZ, VOLUME FOUR – NUMBER ONE MARCH 1990
- Stephanie Bryant, Uday Murthy, Patrick Wheeler. 2009. The Effects of Cognitive Style and Feedback Type on Performance in an Internal Control Task. Behavioral Research In Accounting 21 (1), 37 doi: 10.2308/bria.2009.21.1.37
- U.S. House of Representatives.2002. The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107-204 |H. R.3763| Washington. A.C.: Government Printing Office.
- Vijaya Moorthy- Evaluation of internal control with special reference to the audit of public sector in India, Asian journal of Government Audit Asosai 1999
- William R. Kinney, Jr., Michael W. Maher, and David W. Wright, Assertions- Based Standards for Integrated Internal Control. ACCOUNTING HORIZONS, VOLUME FOUR – NUMBER FOUR – NUMBER FOUR December 1990

المرسوم التشريعي رقم 93 لعام 1967 والمرسوم التشريعي 64 لعام 2003

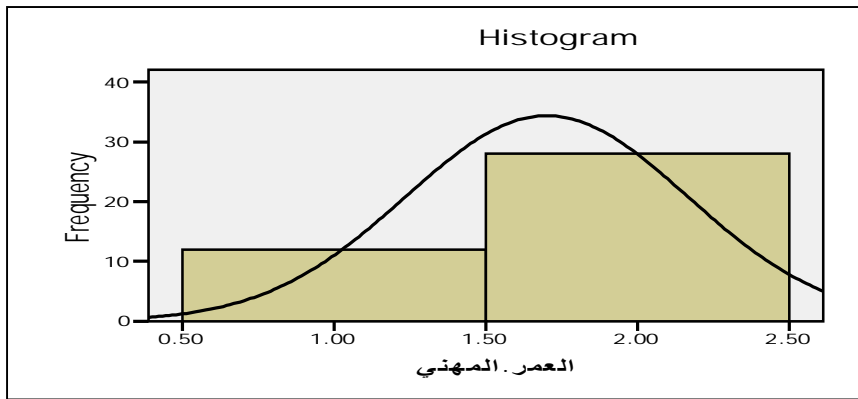
ملحق البحث:

جدول رقم (1)

توزيع العينة على المتغير الفرعي "العمر المهني"

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مفتش اول	12	30.0	30.0	30.0
مفتش عادي	28	70.0	70.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

شكل بياني رقم (1)



الجدول رقم (2)

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		التوزيع الطبيعي
حجم العينة		40
متوسط الدرجات	Normal Parameters(a,b)	156.75
الانحراف المعياري		13.50
أكبر فرق بين البيانات	دالة التوزيع	.106
	الاحتمالية	.106
	Negative	-.075
قيمة اختبار جودة المطابقة		.668
مستوى دلالة الاختبار		.763

a Test distribution is Normal.

b Calculated from data.

جدول رقم (3)

التسلسل	الفرضية الأولى	الفرضية الثانية	الفرض الأول	الفرض الثاني	الفرض الثالث	الفرض الرابع	الفرض الخامس	العمر المهني
1	23	157	40	7	11	71	5	مفتش أول
2	22	157	43	6	10	72	4	مفتش أول
3	24	155	45	7	9	65	5	مفتش أول
4	22	147	39	6	8	68	4	مفتش أول
5	23	147	40	5	10	64	5	مفتش أول
6	21	148	41	5	11	65	5	مفتش أول
7	21	146	42	5	12	62	4	مفتش أول
8	23	148	45	5	7	63	5	مفتش أول
9	23	156	50	6	7	65	5	مفتش أول
10	21	155	51	9	10	60	4	مفتش أول
11	22	157	52	8	11	59	5	مفتش أول
12	20	143	43	5	12	59	4	مفتش أول

مفتش عادي	3	65	11	6	30	134	19	13
مفتش عادي	3	58	11	6	29	125	18	14
مفتش عادي	3	55	10	5	32	122	17	15
مفتش عادي	2	56	8	6	33	125	20	16
مفتش عادي	3	54	13	9	32	132	21	17
مفتش عادي	3	52	10	9	35	128	19	18
مفتش عادي	5	54	11	5	37	130	18	19
مفتش عادي	4	56	9	4	34	124	17	20
مفتش عادي	4	62	8	5	32	131	20	21
مفتش عادي	4	61	7	8	35	136	21	22
مفتش عادي	5	60	7	5	39	137	21	23
مفتش عادي	4	62	10	7	38	144	23	24
مفتش عادي	3	63	10	7	39	143	21	25
مفتش عادي	4	65	12	7	37	147	22	26
مفتش عادي	4	64	11	6	40	145	20	27
مفتش عادي	4	62	10	5	39	140	20	28
مفتش عادي	4	60	9	6	39	138	20	29
مفتش عادي	4	58	8	8	38	138	22	30
مفتش عادي	4	59	7	6	40	138	22	31
مفتش عادي	4	57	9	7	39	137	21	32
مفتش عادي	4	54	7	5	38	130	22	33
مفتش عادي	4	55	12	6	40	140	23	34
مفتش عادي	4	52	7	5	39	129	22	35
مفتش عادي	4	54	11	7	38	134	20	36
مفتش عادي	4	56	7	3	39	130	21	37
مفتش عادي	4	60	7	8	39	139	21	38
مفتش عادي	3	61	10	5	39	140	22	39
مفتش عادي	4	60	11	7	40	144	22	40

جدول رقم (4):

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	15	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	15	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.880	22

جدول يوضح معامل الثبات ألفا كرونباخ

الجدول رقم (5):

Frequencies

Statistics

sum		
N	Valid	15
	Missing	85
Percentiles	25	27.0000
	50	27.0000
	75	73.0000

sum

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	27.00	8	8.0	53.3
	38.00	3	3.0	20.0
	73.00	2	2.0	13.3
	74.00	1	1.0	6.7
	78.00	1	1.0	6.7
Total	15	15.0	100.0	
Missing	System	85	85.0	
Total		100	100.0	

الجدول رقم (6):

T-Test

Group Statistics

VAR00022	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
sum	1.00	8	27.0000	.00000
	2.00	4	74.5000	2.38048

Independent Samples Test								
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
sum	Equal variances assumed	17.193	.002	-59.491	10	.000	-47.50000	.79844
	Equal variances not assumed			-39.908	3.000	.000	-47.50000	1.19024

جدول يبين اختبار T.test للمقارنة بين الربيعيات لحساب الصدف التمييزي

الجدول رقم (7):

T-Test

One-Sample Statistics

	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
الأولى الفرضية	40	21.0000	1.66410	.26312

One-Sample Test

	Test Value = 15					
	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفروق بين المتوسطات	مدة ثقة الاختبار 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الأولى.الفرضية	22.804	39	.000	6.00000	5.4678	6.5322

الجدول رقم (8):

T-Test

One-Sample Statistics

	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
الثانية.الفرضية	40	117.9250	17.14402	2.71071

One-Sample Test

	Test Value = 99					
	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفروق بين المتوسطات	مدة ثقة الاختبار 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الأولى.الفرضية	6.982	39	.000	18.92500	13.4421	24.4079

الجدول رقم (9):

T-Test

One-Sample Statistics

	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
الفرض 1	40	39.0000	5.03831	.79663

One-Sample Test

	Test Value = 15					
	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفروق بين المتوسطات	مدة ثقة الاختبار 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الفرض 1	7.532	39	.000	6.00000	4.3887	7.6113

الجدول رقم (10):

T-Test

One-Sample Statistics

	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
الفرض 2	40	6.1750	1.39390	.22039

One-Sample Test

Test Value = 15						
	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفروق بين المتوسطات	مدة ثقة الاختبار 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الفرض 2	.794	39	.432	.17500	-.2708	.6208

الجدول رقم (11):

T-Test

One-Sample Statistics

	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
الفرض 3	40	9.5250	1.79726	.28417

One-Sample Test

Test Value = 15						
	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفروق بين المتوسطات	مدة ثقة الاختبار 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الفرض 3	1.847	39	.072	.52500	-.0498	1.0998

الجدول رقم (12):

T-Test

One-Sample Statistics

	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
الفرض 4	40	60.2000	4.83152	.76393

One-Sample Test

Test Value = 15						
	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفروق بين المتوسطات	مدة ثقة الاختبار 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الفرض 4	15.970	39	.000	12.20000	10.6548	13.7452

الجدول رقم (13):

T-Test

One-Sample Statistics

	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
الفرض 5	40	4.0000	.71611	.11323

One-Sample Test

Test Value = 15						
	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفروق بين المتوسطات	مدة ثقة الاختبار 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الفرض 5	8.832	39	.000	1.00000	.7710	1.2290

الجدول رقم (14):

T-Test

Group Statistics

Group Statistics

	العمر المهني	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
الفرضية الأولى	مفتش أول	12	22.0833	1.16450	.33616
	مفتش عادي	28	20.5357	1.64389	.31067

الجدول رقم (15):

	قيمة اختبار ليفني		t-test for Equality of Means							
	F	Sig.	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفرق في الوسط	الخطأ في الفرق	مدة الثقة 95%		
								الحد الأدنى	الحد الأعلى	
الفرضية الأولى	Equal variances assumed	1.640	.208	2.949	38	.005	1.54762	.52471	.4854	2.609
	Equal variances not assumed			3.381	29.150	.002	1.54762	.45773	.6116	2.483

الجدول رقم (16):

T-Test

Group Statistics

العمر المهني	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
مفتش أول	12	151.3333	5.24549	1.51424
مفتش عادي	28	135.0000	6.86915	1.29815

الجدول رقم (17):

	قيمة اختبار ليفني		t-test for Equality of Means							
	F	Sig.	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفرق في الوسط	الخطأ في الفرق	مدة الثقة 95%		
								الحد الأدنى	الحد الأعلى	
الفرضية الأولى	Equal variances assumed	.806	.375	7.349	38	.000	16.3333	2.22248	11.83	20.83
	Equal variances not assumed			8.189	27.138	.000	16.3333	1.99452	12.24	20.42

الجدول رقم (18):

T-Test

Group Statistics

العمر المهني	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
أول مفتش	12	44.2500	4.49495	1.29758
عادي مفتش	28	36.7500	3.30684	.62493

الجدول رقم (19):

Independent Samples Test

	قيمة اختبار ليفني		t-test for Equality of Means							
	F	Sig.	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفرق في الوسط	الخطأ في الفرق	95% مدة الثقة		
								الحد الأدنى	الحد الأعلى	
الفرضية الأولى	Equal variances assumed	1.640	.212	5.890	38	.000	7.50000	1.27328	4.922	10.07
	Equal variances not assumed			5.208	16.33	.000	7.50000	1.44023	4.451	10.54

الجدول رقم (20):

T-Test

Group Statistics

العمر المهني	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
مفتش أول	12	6.1667	1.33712	.38599
مفتش عادي	28	6.1786	1.44154	.27243

الجدول رقم (21):

	قيمة اختبار ليفني		t-test for Equality of Means							
	F	Sig.	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفرق في الوسط	الخطأ في الفرق	95% مدة الثقة		
								الحد الأدنى	الحد الأعلى	
الفرضية الأولى	Equal variances assumed	.100	.753	-.024	38	.981	-.01190	.48722	-.998	.9744
	Equal variances not assumed			-.025	22.422	.980	-.01190	.47245	-.990	.9668

الجدول رقم (22):

T-Test

Group Statistics

العمر المهني	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
مفتش أول	12	9.8333	1.74946	.50503
مفتش عادي	28	9.3929	1.83261	.34633

الجدول رقم (23):

	قيمة اختبار ليفني		t-test for Equality of Means							
	F	Sig.	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفرق في الوسط	الخطأ في الفرق	الحد الأعلى	الحد الأدنى	
الفرضية الأولى	Equal variances assumed	.368	.548	.706	38	.485	.44048	.62414	-.823	1.703
	Equal variances not assumed			.719	21.813	.480	.44048	.61237	-.830	1.711

الجدول رقم (24):

T-Test

Group Statistics

العمر المهني	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
مفتش أول	12	64.4167	4.27377	1.23373
مفتش عادي	28	58.3929	3.87145	.73163

الجدول رقم (25):

	قيمة اختبار ليفني		t-test for Equality of Means							
	F	Sig.	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفرق في الوسط	الخطأ في الفرق	الحد الأعلى	الحد الأدنى	
الفرضية الأولى	Equal variances assumed	.010	.923	4.373	38	.000	6.02381	1.37740	3.235	8.812
	Equal variances not assumed			4.200	19.133	.000	6.02381	1.43436	3.023	9.024

الجدول رقم (26):

T-Test

Group Statistics

العمر المهني	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري	Std. Error Mean
مفتش أول	12	4.5833	.51493	.14865
مفتش عادي	28	3.7500	.64550	.12199

الجدول رقم (27):

	قيمة اختبار ليفني		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	قيمة الاختبار	درجات الحرية	مستوى الدلالة	الفرق في الوسط	الخطأ في الفرق	95% مدة الثقة	
								الحد الأدنى	الحد الأعلى
الفرضية الأولى Equal variances assumed	.014	.906	3.956	38	.000	.83333	.21067	.4068	1.259
Equal variances not assumed			4.334	26.001	.000	.83333	.19229	.4380	1.228

الملحق رقم (2) الاستبانة "أداة البحث الحالي"

رقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إن الهدف من المراجعة التأكد من أن القضايا المعروضة في القوائم المالية عادلة					
2	ليس الهدف من المراجعة معرفة القضايا المحذوفة التي لم تظهر في القوائم المالية					
3	ليس الهدف من المراجعة التنقضي عن الغش والخطأ					
4	من الضروري أن يتم تقييم الرقابة الداخلية					
5	من الضروري الحصول على مستندات تؤيد بيانات القوائم المالية دون الرقابة الداخلية					
6	إن تقييم الرقابة الداخلية يساعد في تحديد الأدلة اللازمة لإثبات القوائم المالية					
7	إن تقييم البيئة الرقابية أمر لا بد منه					
8	إن تقييم المعايير الأخلاقية المعتمدة في المشروع أمر لا بد منه					
9	إن تقييم المخاطر التي تواجه المشروع حالياً ومستقبلاً أمر لا بد منه					
10	إن تقييم فلسفة الإدارة أمر لا بد منه					
11	إن تقييم البيئة التنظيمية أمر لا بد منه					
12	لا بد من تقييم العلاقة بين السلطة والمسؤولية					
13	لا بد من فهم الرقابة التي تمارسها الشركة على عملياتها					
14	لا بد من معرفة مقدار كفاءة لجنة المراجعة في المنشأة					

15	من الضروري فهم المخاطر المتعلقة بحسابات المنشأة
16	من الضروري تنفيذ عمليات محددة للوقوف على تنفيذها فعلياً
17	من الضروري معرفة مستوى الرقابة على المنشأة ككل
18	لا بد من فهم عمل إدارة المراجعة (الرقابة) الداخلية
19	من الضروري فهم تصميم الرقابة الداخلية
20	من الضروري فهم تنفيذ الرقابة الداخلية
21	من الضروري اختبار نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية المتبعة في الشركة
22	لا بد من اختبار كفاءة الموظفين وتأهيلهم
23	لا بد من فهم إستراتيجية الإدارة وفلسفتها
24	يجب أن يتم فهم نظم المعلومات المستخدمة في الشركة
25	يجب الحصول على الفهم اللازم للهيكل التنظيمي للشركة
26	يجب أن يتم الاستفسار عن تنفيذ الخطط الموضوعية
27	يجب أن يتم إجراء مقارنات بين الأداء الفعلي والمخطط
28	لا بد من أن يتم التحقق من أداء المستويات الوظيفية الأدنى
29	من الضروري دراسة مقاييس الأداء المستخدمة
30	لا بد من تقييم مسألة الفصل بين الواجبات
31	لا بد من تقييم مقدار ملاءمة تنفيذ العمليات
32	يجب التحقق من تسجيل الأحداث بشكل دقيق
33	يجب التحقق من حماية الموارد المطبقة في الشركة
34	يجب التحقق من التوثيق المناسب للعمليات
35	يجب التحقق من إجراءات الرقابة على السجلات المطبقة
36	لا بد من تقييم إدارة الموارد البشرية في الشركة
37	لا بد من تقييم كفاءة قسم تكنولوجيا المعلومات في الشركة
38	لا بد من تقييم سياسات المكافآت المتبعة في الشركة ومقدار عدالتها .

تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق 2009 / 11 / 22.