



مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية

دراسة تطبيقية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ:
عمران بوريج

إعداد الطالبين:
- هارون كريبش
- حمزة نزلان

لجنة المناقشة:

رئيسا / 1. عبد الوهاب برحال
مقروا / 2. عمران بوريج
مناقشا / 3. اليمين معاذة

شكر وعرفان بالجميل

(... رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين)

سورة النمل، الآية: (19)

- أتشرف أن أتوجه بخالص الشكر وعظيم التقدير والامتنان والعرفان بالجميل إلى أستاذي الفاضل بوريجب عمران علي تكرمه بالإشراف على رسالتي ولما لمسته من راحة صدر وتوجيه سديد ونصائح قيمة كان لها أبلغ الأثر في إنجاز هذا العمل.

- كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر المسبق إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة وتحقيق ومناقشة هذه المذكرة المتواضعة.

- كما أتقدم بشكري إلى كل العاملين بشركة الخزف الصحي بالميلية وبالأخص السيد بوشريط سمير، والذين قدموا لي العون والمساعدة في توجيهاتهم لي.

- إلى الزميلة سارة علي كل مساندتنا لها.

- وأخيرا أتقدم بشكري إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز وتقديم هذا العمل المتواضع.

مقدمة

تمهيد

أدى التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي إلى تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها واتساع رقع نشاطها وتنوع عملياتها بتعدد الأطراف المتعاملة معها، مما ألزم على المؤسسة أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعا، مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته لضمان صحة التنفيذ والتطبيق، لذا وجب على المؤسسات اعتماد المراجعة الخارجية للحكم على مدى صحة وسلامة سير العمليات التي تقوم بها، وذلك من خلال تقييم أدائها.

وتعد المراجعة الخارجية ذات أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات المناسبة، وذلك لكونها نشاط يقوم به شخص مستقل من خارج المؤسسة يتميز بالكفاءة العلمية والعملية اللازمة، إذ يقوم بفحص الحسابات بطريقة موضوعية للتأكد من مدى صحة وصدق الإفصاحات التي تضمنتها وإبداء رأيه بكل حرية واستقلالية وذلك بهدف اكتشاف مواضع الغش والأخطاء والحد من ظاهرة الفساد والحفاظ على أموال المؤسسة وحقوق المساهمين.

ولتحقيق هذه الأهداف عمدت المؤسسة إلى انتهاج أساليب علمية دقيقة لوضع المؤسسة في المسار الصحيح للتنمية لتحقيق التوازن المالي والاقتصادي للمؤسسة، فلجأت هذه الأخيرة إلى استعمال نظام رقابة داخلية يعمل على ضمان التسيير الجيد للمورد البشري والطبيعي والمالي داخل المؤسسة واختيار القرارات الرشيدة في الوقت المناسب بكل موضوعية وعقلانية، كما يساعد على تسهيل عملية القيام بوظيفة المراجعة التي تعمل على تصحيح الانحرافات الموجودة بالنظام وذلك من خلال قياس مدى كفاءته وفعاليتها، انطلاقا من تحديد نقاط القوة والضعف فيه والتأكد من مدى احترام القوانين والإجراءات واللوائح ح الموضوعية والمقبولة قبولا عاما، والتأكد من صحة وصدق المعلومات والبيانات بدون أي ضغوطات أو إكراهات.

مشكلة الدراسة

إن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لا تقتصر فقط على إدارة المؤسسة وإنما مراجع الحسابات كذلك منوط بهذه الوظيفة، حيث تعتبر الخطوة العملية الأولى في مخطط عمله. بناءً على ما سبق ومحاولة منا لمعرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، يمكن طرح التساؤل التالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية؟

التساؤلات الفرعية

ومن أجل الإجابة عن تساؤلنا الرئيسي يتوجب علينا المرور بالتساؤلات الفرعية التالية:

- ❖ فيما يتمثل دور المراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية؛
- ❖ فيما يتمثل دور المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية؟
- ❖ هل يساهم مراجع الحسابات بتفعيل نظام الرقابة الداخلية؟
- ❖ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول "يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية" تعزى للخصائص التالية: الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي.

فرضيات الدراسة

كإجابة مبدئية على تساؤلاتنا، قمنا بوضع الفرضيات التالية:

1. تحتل المراجعة الخارجية مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل؛
2. يقوم مراجعو الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل وفقاً للمعايير المتعارف عليها؛
3. يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل؛
4. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول قياس "يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل تعزى للخصائص التالية: الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي.

أسباب دراسة الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع لعدة اعتبارات، منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي، نلخصها

فيما يلي:

الأسباب الموضوعية: تمثلت فيما يلي:

- ❖ حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمراجعة الخارجية لتحقيق فعالية في التسيير؛
- ❖ أثر المراجعة الخارجية على المؤسسات الاقتصادية التي تهدف إلى تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية.

الأسباب الذاتية: يمكن إيجازها فيما يلي:

- ❖ الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بتخصص المحاسبة؛
- ❖ الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة؛
- ❖ تشجيع البحث في مجال المراجعة الخارجية، وإبراز أهميته بالنسبة لمتخذي القرارات من داخل وخارج المؤسسة.

أهداف الدراسة

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع فيما يلي:

- ❖ الإحاطة بالجوانب النظرية لمهنة مراجعة الحسابات؛
- ❖ إبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف مراجع الحسابات؛
- ❖ معرفة الخطوات التي يتبعها مراجع الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ تسليط الضوء على الأساليب التي يتبعها مراجع الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ معرفة المكانة التي تحتلها المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية الناشطة على مستوى ولاية جيجل؛

❖ معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات

الاقتصادية الناشطة على مستوى ولاية جيجل؛

أهمية موضوع الدراسة

تعد المراجعة الخارجية أداة هامة تعتمد عليها الأطراف المستخدمة للقوائم المالية في اتخاذ القرارات ورسم سياستها، كونها تعبر عن مدى صدق وصحة القوائم المالية.

- الدور الفعال والرئيسي الذي تلعبه المراجعة الخارجية خدمة لأصحاب المشروع وضمانا لحماية الأصول والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال الحماية المادية والمحاسبية ضد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أصول وممتلكات المنشأة من الغش والتزوير وارتكاب الأخطاء.

- أهمية نظام الرقابة الداخلية في حسن سير عمل المؤسسة، من خلال تحديد صلاحيات ومسؤوليات كل فرد داخل المؤسسة؛

- أهمية عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي في زيادة كفاءته وفعالته.

حدود الدراسة

تنقسم دراستنا إلى جانبين أساسيين هما:

✓ **الحدود المكانية:** لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في بعض المؤسسات الاقتصادية وبعض

مراجعي الحسابات الناشطين على مستوى ولاية جيجل.

✓ **الحدود الزمانية:** لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الزمني الممتد من

شهر جانفي إلى غاية شهر ماي لسنة 2014.

المنهج المتبع

قمنا باتباع المنهج الوصفي التحليلي لوصف خطوات القيام بعملية المراجعة عند تقييم نظام

الرقابة الداخلية وكذا مكونات وعناصر نظام الرقابة الداخلية، كما استخدم في وصف المتغيرات

الديموغرافية، واعتمدنا على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي قصد الوقوف على مزايا اعتماد

المراجعة الخارجية كأداة رقابية ، وما مدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

الاقتصادية.

الأدوات المستعملة

أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في عملية البحث قصد تحليل الموضوع بطريقة جيدة سواء في

جانبه النظري أو الميداني فهي:

✓ **المسح المكتبي:** يتمثل في الاطلاع على الكتب، المقالات، الوثائق الرسمية وكل ماله صلة مباشرة أو غير مباشرة بموضوعنا من أجل تعزيز فهمه.

✓ **الاستبيان:** قمنا بتوزيع استمارة الاستبيان للمتخصصين في ميدان المراجعة للوقوف على الواقع الحالي للمهنة.

ومن أجل تحليل البيانات المجمعة بواسطة الاستبيان قمنا باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS. **محتوى الدراسة**

من أجل الإجابة عن التساؤل الرئيسي قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول أساسية، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، حيث قمنا بتقسيم الفصل الأول المتعلق بالإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية إلى ثلاثة مباحث إذ تناولنا في المبحث الأول ماهية المراجعة الخارجية أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى مبادئ وفروض المراجعة الخارجية وأنواعها، أما بالنسبة للمبحث الأخير فتضمن معايير ومنهجية المراجعة الخارجية.

الفصل الثاني المتعلق بماهية نظام الرقابة الداخلية فقمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث، خصصنا المبحث الأول لعموميات حول الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فتناولنا عموميات حول نظام الرقابة الداخلية، وفي المبحث الثالث تكلمنا عن العلاقة التكاملية بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية، وبالنسبة للمبحث الأخير فتضمن تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث تضمن الدراسة الميدانية التي حاولنا من خلالها إبراز أثر المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية الناشطة على مستوى ولاية جيجل، وذلك من خلال الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في هذا البحث، ومن خلال تحليلنا للبيانات والمعلومات المحصل عليها عن طريق الاستمارة الموزعة على محاسبي المؤسسات الاقتصادية ومراجعي الحسابات.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي

للمراجعة الخارجية

تمهيد

إذا كان هناك تعارضا بين الملاك والدائنين ومختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية من ناحية وإدارة المؤسسة التي تتولى إعداد هذه القوائم والمعلومات المالية من جهة أخرى، فإن هذه القوائم ستكون متحيزة، وعلاوة على ذلك فإن كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لها أهمية اقتصادية كبيرة بالنسبة لمتخذي القرار، طالما أن مستخدمي المعلومات المالية تنقصهم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من هذه المعلومت التي يستخدمونها، هذه العوامل مجتمعة تبين مدى الحاجة إلى المراجعة الخارجية كأداة لمراجعة واختبار مدى صحة ومصداقية هذه المعلومات المالية.

فالحصول على معلومات مالية صحيحة وصادقة يقوم بتأكيدا مراجع خارجي باعتباره الشخص المؤهل علميا وعمليا لفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة، وكذا تقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما عند إعداد القوائم المالية.

فلههدف من المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها، كما أن تحقيق هذا الهدف لن يكون إلا من خلال إتباع منهجية معينة للقيام بعملية المراجعة والتقيد الصارم بالمعايير المهنية لعملية المراجعة والتي تشكل المرجعية النظرية لمزاولة هذه المهنة، ومن أجل توضيح أكثر لمختلف جوانب المراجعة الخارجية سروف يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث الموضحة كالتالي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية؛

المبحث الثاني: مبادئ، فروض المراجعة الخارجية وأنواعها؛

المبحث الثالث: معايير ومنهجية المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة للحاجة الماسة لها بغية بسط رقابة من طرف رؤساء الحكومات ورجال المال على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتياط، ولذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للمراجعة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة الخارجية

أولاً: تطور الحاجة للمراجعة

تعتبر المراجعة أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، والتطور الذي طرأ على البيئة الاقتصادية والاجتماعية منذ العصور الوسطى و حتى الوقت الحاضر قد انعكس بصورة واضحة على تطور مفهوم المساءلة (ACCOUNTABILITY)¹.

ففي العصور الوسطى كان يسود نظام الإقطاع، أي وحدة النشاط الذي كان يستحوذ عليه الأثرياء وأصحاب السلطة، حيث كانت المساءلة الشفهية للقائمين على العمل هي الوسيلة للتعبير عن عملية المراجعة للرقابة على أعمالهم، وقد كان وراء ذلك استخدام كلمة (AUDIT) في اللغة الانجليزية للتعبير عن المراجعة.

ومع حلول عصر النهضة واتساع النشاط التجاري والمبادلات التجارية وظهر الرأسمالية التجارية، ظهرت حاجة الملاك إلى معلومات تساعد على حماية ممتلكاتهم من السرقة والاختلاس مما أدى إلى الاستعانة ببعض الأفراد يمارسون وظيفة الرقابة من خلال الاحتفاظ بسجلات عن الأصول مع تقديم حساب دوري عن مسؤولياته أمام الملاك، ففي هذه المرحلة لم تكن هناك حاجة للمراجعة الخارجية حيث كانت التقارير تقدم للملاك من قبل المشرفين لبيان المركز المالي وتقديم المشروع، ولم يكن هناك مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة، ولكن بعد الازدهار الصناعي وكبر حجم المؤسسات وزيادة الحاجة إلى الأموال، ظهر مبدأ " المسؤولية المحدودة " في تنظيم الشركات خلال المراحل المبكرة من الثورة الصناعية، وظهرت شركات المساهمة مما أدى إلى ظهور مبدأ انفصال الملكية عن الإدارة، وقد نتج عن هذا المبدأ ظهور التباعد بين مصدر المعلومات الخاصة بالشركة

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 11.

(الإدارة) ومستخدمي هذه المعلومات (المساهمين)، كما ظهر تعارض المصالح بينهما وهو ما قد يؤدي بالإدارة إلى تقديم قوائم مالية غير صادقة، وحتى يمكن حماية حملة الأسهم غير المشاركين في الإدارة ظهرت الحاجة إلى وجود شخص مستقل يقوم بفحص حسابات الشركة وسجلاتها، ويقدم تقريراً إلى حملة الأسهم بنتائج فحصه وهو ما أدى إلى ظهور الحاجة للمراجعة الخارجية بصورة جلية.

ثانياً: تطور المراجعة الخارجية

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني "الشخص الذي يتحدث بصوت عال"، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما أن عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، وكان الهدف الرئيسي للمراجعة اكتشاف الغش والأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها، ورغم ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور النظام الضريبي لم تتغير هذه الأهداف، ولكن التغير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم والبيانات المحاسبية بغرض منع واكتشاف الغش والخطأ، وكذلك الحاجة إلى تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحاييد وهذا ما جاء به قانون الشركات الإنجليزي سنة 1862.¹

وفي الفترة من 1900 ولغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة والتدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية وكذلك الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي، وأن أول من اعترف بهذه الأهمية هو الأستاذ "دسكي"، كما أن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والمؤسسات الاقتصادية.

والجدول التالي يبين أهم مراحل التطور التاريخي للمراجعة:

¹ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 17.

الجدول رقم (1-1) التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 ق.م إلى 1700 م	الملك ، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة .	رجل الدين ، كاتب .	معاينة السارقين على اختلاس الأموال، حماية الأصول.
من 1700 إلى 1850	الحكومة،المساهمين.	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900	الحكومة،المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني .	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة،المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء،الشهادة على صدق ومصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة،هيئات أخرى، والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة،هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواه ر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،صص 7-8.

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية

يبدو من ظاهر المعنى لكلمة " المراجعة " أنها تنطوي على عمل رقابي يعتمد في جوهره على نشاط الفحص والتدقيق يقوم به شخص معين ومؤهل من طرف جهات مختصة، قصد التحقق من مدى تنفيذ المهام بصورة صادقة وجيدة ومدى الالتزام بالمعايير المتعارف عليها، وكذا الحفاظ على الموارد، والمعروف أن الوحدات الاقتصادية تخضع لنوعين من الرقابة من حيث مستوى القائم بها فنجد رقابة داخلية ورقابة خارجية.

وقبل تعريف المراجعة الخارجية نقوم بتعريف المراجعة بصفة عامة، فلقد عرفت الجمعية الأمريكية المحاسبية على أنها " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على

الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية¹.

أما المراجعة الخارجية تعتبر نوع من أنواع المراجعة ولقد عرفت على أنها " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام²."

عرفت المراجعة الخارجية أيضا على أنها "عملية منظمة لجمع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد من مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في حدود المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات³."

كما عرفت منظمة العمل الفرنسي على أنها " مسعى وطريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات بغية إصدار حكم معقل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم⁴."

أيضا عرفها كل من " Germond " و " Bonnault " على أنها " اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معقل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في إعطاء الصورة الصادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة⁵."

مما سبق يمكن تعريف المراجعة على أنها مهنة وعملية فنية يقوم بها شخص مؤهل وذو كفاءة في مجال التدقيق، حيث يقوم بفحص ومراجعة البيانات والسجلات المحاسبية بغرض التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، ومدى إتباع المعايير المتفق عليها والمقبولة قبولا عاما، ومدى

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص9.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ - محمد أحمد البدري، شحاتة السيد شحاتة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 13.

⁴ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

⁵ - نفس المرجع السابق، ص9.

مصادقية الإفصاح عن القوائم المالية وصافي المركز المالي للمؤسسة، ويقوم بهذه الإجراءات من خلال عملية التدقيق وذلك في شكل تقرير يقدمه إلى الأطراف المعنية.

من خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص عدة ملامح للمراجعة الخارجية:¹

1. **المراجعة الخارجية عملية هادفة:** من خلال إجراء المراجعة الخارجية يهدف المراجع إلى فحص القوائم المالية لإبداء الرأي من مدى مصداقية وصحة الإفصاحات التي جاءت في هذه القوائم المالية ومدى عكسها لصافي المركز المالي للمؤسسة قيد المراجعة.
2. **المراجعة الخارجية عملية منظمة:** حيث يتم ممارستها في إطار متكامل وفي خطوات منطقية ومنظمة، فالمراجع الخارجي يقوم بجمع البيانات اللازمة عن المؤسسة، ثم يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط الضعف ونقاط القوة فيه، ثم يقوم بتجميع الأدلة والقرائن، وفي الأخير يقوم بإعداد تقرير نهائي يبدي فيه رأيه حول ما قام بمراجعته.
3. **المراجعة الخارجية يقوم بها مراجع مستقل:** يقوم بعملية المراجعة الخارجية مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة يشترط توفر فيه مجموعة من المؤهلات والكفاءات المهنية للمراجعة، وتعتبر الحاجة إلى استقلال المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل والتي تتمثل في إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق وسلامة هذه القوائم، وهنا يكون رأيه أصدق نوعاً ما من رأي المراجع الداخلي لأن ليس له مصلحة في إبداء رأي لا يعكس التقارير المالية للمراجعة، عكس المراجع الداخلي الذي يمكن أن يقوم بشيء من التزوير أو إبداء رأي يخدم مصلحته أو مصلحة أشخاص شركاء له في المؤسسة.
4. **المراجعة الخارجية تفيد عدة أطراف :** تهدف المراجعة الخارجية من خلال إعداد التقارير عن الوضعية المالية للمؤسسة إلى إبراز الصورة الصادقة والمعبرة للبيانات والإفصاحات في القوائم المالية للمؤسسة، حيث أن تلك التقارير تفيد عدة أطراف كالمؤسسة ذاتها والمساهمين والبنوك والمستثمرين والدولة ... الخ.

¹ - نفس المرجع السابق، ص ص 7-8.

5. المراجعة الخارجية مبنية على جمع الأدلة والقرائن: يقوم المراجع الخارجي عند القيام بعملية المراجعة بجمع الأدلة والقرائن ووضع خطة لعملية المراجعة، وذلك من أجل اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

6. المراجعة الخارجية تولد إبداء رأي فني محايد: لا بد للمراجع الخارجي من إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى مصداقية وصحة البيانات المالية للمؤسسة، وما مدى التزامها بالمعايير الدولية والمقبولة قبولاً عاماً، ومدى عكس الإفصاحات في القوائم المالية للوضع الحقيقية للمؤسسة.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الخارجية وأهدافها

أولاً: أهمية المراجعة الخارجية

تستند أهمية التدقيق الخارجي إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ القرارات ورسم سياستها، ومن الأمثلة على هذه الأطراف وفئات فئة المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها، كما يلعب دوراً مهماً في الأوساط المالية والحكومية الاقتصادية فيمكن إيجاز بعض أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لبعض الأطراف في عدة نقاط منها:¹

1. إدارة المشروع: إن إدارة أي مشروع تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء، حيث تكون تلك المعلومات مدققة من هيئة فنية محايدة، وكذا بالنسبة للمستثمرين الذين يحرصون على اعتمادهم على مدى دقة القوائم المالية عند اتخاذهم أي قرار في توجيه مدخراتهم واستثماراتهم حتى تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

2. الجهات الحكومية: أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقدير العائدات لبعض الصناعات... الخ، كما تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة حول الأجر والمشاركة في الأرباح.

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 15.

3. البنوك: إن البنوك التجارية تعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، كذلك نجد أن رجال الاقتصاد يعتمدون على هذه القوائم المالية المدققة من طرف المدقق الخارجي في تقديرهم للدخل القومي وكذلك في التخطيط الاقتصادي.

4. المستثمرين: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.¹

ثانياً: أهداف المراجعة الخارجية

انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور أهداف المراجعة الخارجية من حقبة إلى أخرى وذلك نتيجة التطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، كما يمكن تقسيم أهداف المراجعة الخارجية إلى أهداف إجرائية، وأهداف حديثة وتقليدية لذلك سنورد أهم أهداف المراجعة الخارجية في النقاط التالية:²

1. الأهداف الإجرائية

أ. الوجود والتحقق: يسعى المراجع في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من وجود جميع الأصول والعناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية بأنها موجودة فعلاً، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه العناصر من خلال الجرد الفعلي لها.

ب. الملكية والمديونية: تهدف المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لهذه العناصر، والتي تقدم إلى عدة جهات سواء داخلية أو خارجية.

¹ - يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 8.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-18.

ت. الشمولية والكمال: يعتبر الشمول من أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومات، فمن الضروري على نظام المعلومات المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة بغية الوصول إلى الشمولية، فينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ث. التقييم والتخصيص: وهنا تهدف المراجعة إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق اهتلاك الاستثمارات وتقييم المخزونات، ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، مع تحقيق انسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ج. العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية من خلال إفصاحات المؤسسة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، والتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية.

ح. إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.

2. الأهداف التقليدية والحديثة

كما أن هناك أهداف تقليدية وأهداف حديثة، فالأهداف التقليدية كانت تهدف قديماً إلى اكتشاف ما إذا كانت في الدفاتر المحاسبية أخطاء أو غش أو تلاعب، ولكن هذه النظرة تغيرت عندما قرر القضاء الإنجليزي عام 1897 أن اكتشاف الأخطاء والغش ليس من أهداف المراجعة كما يجب على المدقق أن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات، كذلك كان الهدف من المراجعة يقتصر على التأكد من الدقة الحسابية في الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات دون إبداء رأي فني محايد فيها، ولكن هذا الهدف تغير وأصبح من واجب المدقق إبداء رأيه فيها. ويمكن إبراز الأهداف التقليدية في عدة نواحي أهمها:¹

- ❖ التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية الموجودة في الدفاتر وتقدير مدى الاعتماد عليها؛
- ❖ الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر؛

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 14.

- ❖ تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق الزيارات الفجائية للمدقق؛
- ❖ اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء وغش.
- أما الأهداف الحديثة للمراجعة نذكر منها:
- ❖ مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛
- ❖ تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- ❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.

المبحث الثاني: مبادئ، فروض المراجعة الخارجية وأنواعها

تعد المراجعة الخارجية الأداة الكفيلة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وذلك بإتباع أسلوب منهجي للوصول إلى رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية.

المطلب الأول: مبادئ المراجعة الخارجية

تجدر الإشارة عند تناولنا لمبادئ المراجعة الخارجية أنه يمكننا تحديد أركانها وهي: ركن الفحص وركن التقريي .

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية الناجمة عن هذه الآثار من جهة أخرى.
2. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يقصد بهذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
3. مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة التقليل من عنصر التقدير الشخصي أثناء الفحص إلى أقصى حد ممكن، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي

المراجع وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية نسبية كبيرة وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4. مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المنشأة إلى جانب فحص الكفاءة الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع فيما يخص أحداث المنشأة، كما تعتبر هذه الكفاءة كمؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ثانياً: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

ويمكن تلخيصها فيما يلي:¹

1. مبدأ كفاءة الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المراجع الخارجي أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة إلى جميع المستخدمين لها في صورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذا التقرير.

2. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف - إن وجدت - في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3. مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع الخارجي وكذا

التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

4. مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير

عادي يواجه المراجع، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية. وما هو جدير

بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبيدهيات، وأن تكون متسقة مع هذه

المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق

العملي.

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2000، ص ص 23-25.

المطلب الثاني: فروض المراجعة الخارجية

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتتمثل الفروض التجريبية للمراجعة الخارجية فيما يلي:¹

1. قابلية البيانات المالية للفحص: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة، ويعتبر هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية التي يمكن أن يسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

❖ **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

❖ **القابلية للفحص:** ويعني بذلك أنه إذا قام شخصان - أو أكثر - بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

❖ **البعد عن التحيز:** ويعني بذلك تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

❖ **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع الخارجي والإدارة : من الواضح أنه يوجد

تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراجع الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المحاسبية التي ترتبط برأي مراجع الحسابات، وذلك بغرض تقدم المشروع ونجاحه، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

ووفقاً لهذا الفرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة، فقد يكون هناك أحياناً بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما، فإدارة المشروع قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراجع الخارجي وفي هذه الحالة يجب على المراجع الخارجي أن يكون متيقظاً لهذا الاحتمال، وفي ظل غياب هذا

¹ - محمد سمير الصبان وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 25-31.

الفرض، يستلزم على المراجع القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها، بل وإعداد السجلات والقوائم بنفسه قبل فحصها وإبداء الرأي.

ومن ناحية أخرى فإن وجود هذا الفرض سوف يقودنا إلى افتراضات ثانوية من حيث رشادة الإدارة عند شراء الأصول، وفي إدارة الأعمال الخاصة بالمشروع، وتنفيذ الالتزامات، وبالتالي سوف يجعل من استخدام المراجعة الاختيارية أمراً مستحباً وتكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية :

يعتبر هذا الفرض ضروري ومهم في تحديد نطاق المراجعة، حيث أنه يجعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من المراجع الخارجي عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره، ويطلع على كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

ويشير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع الخارجي اكتشافها من خلال اختباره العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاءة الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها، ولذلك يجب على المراجع التركيز في هذا المجال على درجة العناية المهنية أثناء مزاوله عمله حتى يكون هذا الفرض ذو قيمة حقيقية.

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يبنى هذا الفرض على أساس أن

وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحدف) احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص، ويقصد بهذا الفرض أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يستبعد إمكان حدوثه، فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، كما أن وجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، وذلك من خلال إمكان استخدام المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة التفصيلية (الشاملة).

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: يقوم هذا الفرض على أساس أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعتبر كمعيار يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي ويعني هذا الفرض أن المراجع الخارجي يسترشد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة مواقف معينة، وفي الوقت نفسه تكون سند لتدعيم وتبرير آراءه، ويثير هذا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ قاصرة (عاجزة) أو غير موجودة، وفي هذه الحالة سوف يعتمد إلى حد كبير على الأحكام الشخصية.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك: يقوم هذا الفرض على أحد المبادئ المحاسبية الأساسية والهامة والمتمثل في مبدأ الاستمرارية، ويعني هذا الفرض أن المراجع الخارجي إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل يثبت عكس ذلك والعكس صحيح، فإذا اتضح للمراجع أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في القيم أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة فإنه يجب أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار.

7. عند مزاوله المراجع الخارجي لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط: يقصد بهذا الفرض أنه رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المراجع الخارجي تأديتها لعمله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويزيد هذا الفرض التأكيد على ضرورة استقلال المراجع الخارجي حيث يمثل استقلال المراجع سندا أساسيا لحيادية وفاعلية عملية المراجعة.

8. أن يلتزم المراجع الخارجي بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد: يقوم هذا الفرض على أن المراجع الخارجي يفترض أن يكون ملما وملتزما بالتزامات مهنة المراجعة التي حددتها المنظمات والهيئات المهنية ذات الاختصاص، ومن تلك الالتزامات معايير المراجعة المتعارف عليها، بما من شأنه أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية، فإذا أخل المراجع بواجباته المهنية أو لم يفي بها على الوجه المطلوب فإنه يتعرض للمساءلة المهنية وتحمله مسؤولية ذلك.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية إلى أنواع مختلفة انطلاقاً من الزوايا التي ينظر منها للنوع كما يلي:¹
أولاً: من زاوية الإلزام القانوني

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية وفقاً لهذا الاعتبار إلى:

1. المراجعة الإلزامية: وهي تلك المراجعة التي نص القانون على وجوب القيام بها، أي أنه المراجعة التي تلتزم بها المؤسسات وفقاً للقانون السائد (قانون الشركات - قانون الضرائب - قانون الاستثمار)، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

2. المراجعة الاختيارية: وهي تلك التي تتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة، و أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لاسيما في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

ثانياً: من زاوية نطاق المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية وفقاً لهذه الزاوية إلى:

1. المراجعة الكاملة: "في هذا النوع من المراجعة يكون للمراجع عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية"²، وفي نهاية عملية المراجعة يجب عليه إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها الاختبارات كما يجب عليه استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات.

2. المراجعة الجزئية: "في هذا النوع يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينت المراجع بتحديد تلك العمليات، وعليه فإن مسؤولية المراجع تنحصر في مجال المراجعة التي حددت له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² - كمال الدين مصطفى الهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 18.

المراجعة والهدف المراد من تحقيقها ، ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات".¹

ثالثاً: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية من هذه الزاوية إلى:

1. المراجعة الشاملة: ويقوم فيها المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش، لذلك نجد أن هذا النوع من المراجعة يناسب المؤسسات الصغيرة ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظراً لزيادة أعباء المراجعة، بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذين يحرص المراجع دائماً على مراعاتهما باستمرارياً.

2. المراجعة الاختبارية: ويقصد بها استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية المراجعة، كما أن أتباع المراجع للأساليب الإحصائية يعتمد على الخبرة ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.

رابعاً: من زاوية توقيت المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة الخارجية وفقاً لهذا الاعتبار إلى:

3. المراجعة المستمرة: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب للإمكانات المتاحة.

4. المراجعة النهائية: يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات، ليقوم المراجع بعدها بإجراء الاختبارات والفحوصات الضرورية وفق ما ينص عليه الإطار المرجعي للمراجعة ليتمكن من أن يبدي رأياً فنياً محايداً حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

¹ - محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص 35.

المبحث الثالث: معايير ومنهجية المراجعة الخارجية

عند قيام المراجع الخارجي بعملية المراجعة، لا بد عليه من إتباع مجموعة من الخطوات المنهجية والمنظمة مع التزامه بالمعايير المهنية الموضوعية والملائمة، وذلك بهدف تحقيق الفعالية أثناء أداء المهام الموكلة إليه.

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية

في البداية يجب التفريق بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة، فالمعيار يقصد به النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لهذه النوعيات، أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها المراجع خلال عملية المراجعة للمؤسسة ويمكن تقسيم معايير المراجعة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:¹

أولاً: المعايير العامة

1. معيار التدريب والكفاءة: يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة ولا بد أيضاً أن يتمتع بالتدريب العلمي والعملية المناسبين، ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب للتأهيل العلمي والتأهيل العملي والتكوين المهني المستمر ويمكن تلخيصه في ما يلي:²

أ. **التأهيل العلمي:** ومعنى هذا أن يكون المراجع حاصل على شهادة جامعية في الاختصاص والإلمام بالجوانب السلوكية والإدارية مثل: الاقتصاد والإحصاء.

ب. **التأهيل العملي:** معنى هذا المعيار أن يكون الشخص الذي يرغب أن يكون مراجعاً قضاء فترة من الزمن في التدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

ت. **التكوين المهني المستمر:** إذ يجب على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات وفرص التكوين المختلفة وذلك قصد مواكبة آخر مستجدات المهنة.

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 60.

² - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

2. معيار الاستقلال: يمكن تعريف الاستقلال بأنه "قدرة المراجع على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف"¹.

ويرتكز معيار استقلال المراجع الخارجي على جانبين هما:

أ. الاستقلال المادي: ويعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وذلك خلال الفترة التي سيدلي برأيه عن مدى صحة وصدق المعلومات المعدة، أي أن المراجع لا يجب أن يكون من المساهمين أو الشركاء أو العاملين في المؤسسة.

ب. الاستقلال الذاتي أو الذهني: بمعنى تجرد المراجع من أي ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه المحايد، أي أن يحافظ على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية المراجعة، وللحكم على مدى استقلالية المراجع حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية ثلاث جوانب هي:²

❖ الاستقلال عند وضع برنامج المراجعة؛

❖ الاستقلال عند القيام بالفحص؛

❖ الاستقلال عند إعداد التقرير.

3. بذل العناية المهنية اللازمة: هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية، الاتجاه الأول يذهب نحو

مضمون المراجع الحكيم أو الحذر، أما الاتجاه الثاني فيذهب نحو الإعلان والإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المراجع، فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها، ما تنص عليه التشريعات والقوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة للمراجع.

إن معيار بذل العناية المهنية اللازمة يستوجب تحمل المسؤولية عند أداء المهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص وأمانة، وهناك من يرى أنه يجب توافر شروط عامة في المراجع منها:³

❖ إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل؛

❖ إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء رأيه؛

❖ أن يعمل المراجع دائماً على تطوير خبرته المهنية؛

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 40.

² - غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق، ص 41.

³ - نفس المرجع السابق، ص 41.

❖ الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

ثانياً: معايير العمل الميداني

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها

عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذه لها، وتشتمل على:¹

1. معيار وضع الخطة والتخطيط السليم والإشراف على المساعدين : إن وضع خطة سليمة هي

بمثابة خطوة تلي اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بمراجعتها، فبيئة المراجع هي العوامل المحيطة بعملية المراجعة داخلية كانت أم خارجية والتي تؤثر بصورة أو بأخرى على عمليات المراجعة، أما بالنسبة للإشراف على المساعدين وتقييم أداءهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص أي لا تنتهي عملية تخطيط المراجعة بعد تخصيص المساعدين فيجب متابعتهم والإطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل الذي كلفوا به على أحسن وجه وتقييم أداءهم ومتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

للمعمل، ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في المرحلة الثانية وفحص الحسابات في المرحلة الثالثة، حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابية فعالة.

غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، والمتمثل في مجموع الضمانات

التي تساهم في التحكم في العمل، حيث أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، ولكون معظم أرصدة القوائم المالية تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات المالية.

وبناء على نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل ملائم، يمكن للمراجع أن يحدد نطاق إجراء

الفحص بدقة ثم اللجوء إلى أسلوب العينات الإحصائية، والقيام بعمليات الاختبار والتحقق من مدى

صدق نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك

دائماً مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغيير في القوائم المالية.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 42.

3. معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة : وهذا المعيار يتطلب ضرورة جمع أدلة الإثبات

الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لتقديرات المراجع حول عدالة وصدق المعلومات المالية، ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب.

ثالثا: معايير إعداد التقارير (إبداء الرأي)

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مراجع الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية للقرارات، لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات إلى ما يلي:¹

1. إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : وينص هذا المعيار على أنه

يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت التقارير المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما حيث لا بد لهذه المبادئ أن تحقق هدفين أساسيين هما:

أ. أن تعمل هذه المبادئ على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدث فعلا، وتستخدم

الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية.

ب. أن الإجراءات المتبعة في عرض الميزانية والقوائم المالية تخلص من التحيز وتعتبر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة، وبعد قيام المراجع بتدقيق القوائم المالية وتقييم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوفرة لديه، يتعين عليه إبداء رأيه فيما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة.

2. إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : ويهدف هذا

المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية، لأن عدم الثبات

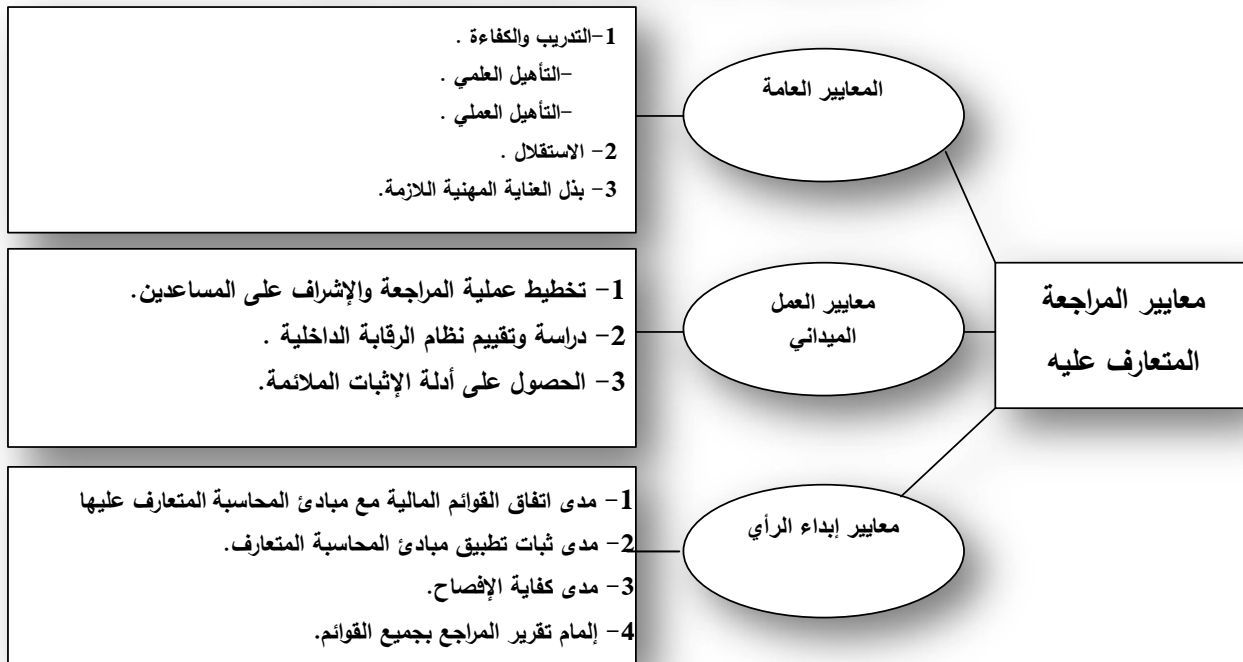
¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 81.

في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

3. الإفصاح الكافي: لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية.

4. إمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية : يتضمن هذا المعيار بأن يكون رأي المراجع يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بمجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة ، وعلى المراجع أن يضمن تقريره رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي والإشارة إلى العناصر التي أثرت على إبداء رأيه. ويمكن تلخيص معايير المراجعة المتعارف عليها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-1) : معايير المراجعة المتعارف عليها .



المصدر: إعداد الطالبين.

المطلب الثاني: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة وفاعلية، فإنها تفرض على المراجع

الخارجي إتباع الخطوات الرئيسية التالية:

أولاً: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من

الممكن تصور مهمة المراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة

حول هذه المؤسسة، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات

اللاحقة لإنجاز مهمته. أما نوعية ومقدار هذه المعلومات التي يجب عليه القيام بجمعها فيتحددان

حسب أهداف ومسؤوليات المراجع. وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن عدة خطوات يمكن توضيحها كما

يلي:¹

1. أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة : وفي هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع

المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية وذلك من

خلال قيامه بالآتي:²

- ❖ الاطلاع ودراسة التقارير المالية لعدد كافي من السنوات السابقة؛
- ❖ دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين؛
- ❖ دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة؛
- ❖ دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة؛
- ❖ الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية للمؤسسة؛
- ❖ دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات؛
- ❖ دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها؛
- ❖ الاطلاع على ودراسة التقارير المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط؛
- ❖ القيام بزيارة المؤسسة قيد المراجعة؛

¹ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 67.

² محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 208.

❖ محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار على أي ملاحظات أو غموض تبدو غامضة للمراجع.

2. انطلاق الأعمال: بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوة السابقة، فإنه يكون قد حصل على

معرفة كاملة عن المؤسسة التي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة حيث يجب الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم تزييمه بالطريقة المناسبة.

يعتبر الملف الدائم من الأوراق المستخدمة في عملية المراجعة، يحتوي على البيانات والمعلومات التي يستند إليها المراجع في إعداد تقريره وفي التعبير عن رأيه، كما أنه يمثل حلقة اتصال بين الدفاتر والسجلات وتقرير المراجع، ويعتبر ملكا للمراجع ولا يحق للمنشأة المطالبة به، ويضم الملف الدائم البيانات الثابتة أو الدائمة وهي:¹

أ. نبذة عن حالة المنشأة:

❖ اسم وعنوان المنشأة ومصانعها وفروعها؛

❖ الشكل القانوني ورقم السجل وتاريخ التأسيس؛

❖ أسماء وتوقيعات المفوضين بالتوقيع؛

❖ قائمة الدفاتر والسجلات المستخدمة؛

❖ صور عن القوائم المالية للسنوات السابقة؛

❖ بيان رأس المال والسندات والأصول الثابتة.

ب. نبذة عن التنظيم الإداري:

❖ ملخص يوضح الاختصاصات والمسؤوليات؛

❖ أسماء الموظفين المسؤولين؛

❖ صور توقيعات المسؤولين؛

❖ ملخص لمسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول.

ت. بيانات أخرى متنوعة:

❖ ملخص قرارات الهيئة العامة المؤثرة على الحسابات؛

1- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 72.

- ❖ ملخص قرارات مجلس الإدارة المؤثرة على الحسابات؛
- ❖ ملخص العقود القائمة مع الغير؛
- ❖ ملخص الالتزامات طويلة الأجل والمرتبطة بها المنشأة.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع بعدة خطوات عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والتي يظهرها الشكل التالي:

الجدول رقم: (1- 2) دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

جمع الإجراءات	- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح. - ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
اختبارات التطابق (الفهم)	- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.
تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام - نقاط ضعف النظام.
اختبارات الاستمرارية	- اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.
تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام - ضعف وقصور النظام - النتائج.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2005، ص 71.

1. جمع الإجراءات (التوثيق): يستخدم المراجع أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة، ويوجد ثلاث أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي:¹

أ. الوصف النظري: طبقا لهذا الأسلوب، يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المنشأة أداء هذه المهمة بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينفصه بعض الضوابط الرقابية.

¹- يوسف محمد جريوع، نفس المرجع السابق، ص ص 113-115.

ب. قوائم الاستقصاء: تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة، وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المنشأة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء، يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات "نعم" أو "لا"؛ حيث أن الإجابة بالنفي "لا" قد تعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية، وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداماً بين مراجعي الحسابات لما تكتسبها من أهمية.

ت. خرائط التدفق: يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق (معبراً عنها على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها)، والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها)، ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.

2. اختبارات التطابق (الفهم): لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المراجع هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين:¹

أ. فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها: يقوم مراجع الحسابات في هذه الحالة باختيار عملية أو عدة عمليات ثم يقوم بفحصها منذ أن تبدأ ويتتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات، وخلال هذا التتبع يلاحظ المراجع مدى إتباع الإجراءات المرسومة أو مدى التجاوز عنها.

ب. فحص عينة من العمليات: في هذه الحالة يختار المراجع الخارجي عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعية والمحددة.

¹ - يوسف محمد جريوع، نفس المرجع السابق، ص 134.

3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: حيث يقوم المراجع بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية التي اتضحت له من خلال التعرف والفهم للأنظمة في الخطوة الرئيسية الأولى السابقة، ويتم ذلك من خلال استخدام الأدوات المختلفة لتقييم نظام الرقابة الداخلية (الوصف النظري قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق)، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام.

4. اختبارات الاستمرارية: بعد أن يقوم المراجع بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية فإنه يقوم بتنفيذ اختبارات الاستمرارية التي يهدف المراجع من خلالها إلى التأكد من أن نقاط القوة في النظام تعمل باستمرار وفعالة لتحقيق أهدافه وعلى طول الفترة المالية.¹

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم المراجع بالتقييم النهائي لهذا النظام وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به. وبعد قيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها، بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة.

ثالثاً: جمع أدلة الإثبات وتكوين الملف الجاري

الدليل هو كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين في موضوع متنازع فيه، وبالتالي فهو يقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزعات الموضوعية والتنبؤات.

1. أنواع أدلة الإثبات:

أ. المستندات: وهي من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمله، ويرتكز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، وعليه أن يظل يقظاً لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع.

ب. الفحص المادي: ويقصد به قيام المدقق بحصر أو عد أصل من الأصول الملموسة في صورة مادية.

¹ - أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق بشأن الاتصال مع الإدارة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2002، ص 4.

ت. المصادقات: وتتمثل في استعانة المدقق بأطراف مستقلة عن المنشأة تتمثل في مجموع المتعاملين معها من أجل تزويده بمعلومات معينة.

ث. الفحص التحليلي: يقصد به استخدام المقارنات والعلاقات كالنسب المالية مثلا لتقييم معقولية الأرصدة أو البيانات الأخرى الموجودة في القوائم المالية.

ج. صحة الأرصدة من الناحية الحسابية.

ح. الاستفسارات من العملاء: تعتبر أقل صلاحية من الأدلة الأخرى ، نظرا لكونها ليست مصدر مستقل، وبالتالي فهي عرضة للتحييز وفق لأهواء العملاء.

2. الملف الجاري: وهو أحد أوراق المراجعة التي يستند إليها المراجع في إعداد تقريره وفي التعبير

عن رأيه، ويتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق المالية منها والمحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق.¹ ويمكن أن يشتمل الملف الجاري على:²

❖ برنامج تفصيلي لعملية التدقيق؛

❖ التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق؛

❖ الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير المدعم لذلك، الوسائل المستعملة في

التقييم؛

❖ الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛

❖ كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء، والموردون؛

❖ المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته.

رابعا: إعداد التقرير

بعد أن ينهي مراجع الحسابات فحص أوراق التدقيق والإجراءات التدقيقية كاملة يقوم بإعداد

التقرير، إذ يعتبر تقرير مراجع الحسابات الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها

المدقق لأنها تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها، لذا يجب على المدقق أن يحدد بداية نوع التقرير الذي

سيقوم بإعداده عند البدء بعملية الفحص، كما يجب على المراجع عند قيامه بإجراءات الفحص أن

¹ - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 40.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 131.

يتأكد بأن البيانات اللازمة لإعداد التقرير موجودة ومدعمة بأوراق العمل والكشوف والبيانات التحليلية والمذكرات بشكل يسهل عملية إعداد التقرير¹.

وتجدر الإشارة إلى أن تقارير مراجع الحسابات تنقسم إلى عدة أقسام هي:²

1. الرأي المطلق: يصدر المدقق هذا الرأي بدون تحفظات عندما لا يجد أي ملاحظات أو اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق ذات أثر على صحة القوائم المالية، بمعنى أن القوائم المالية تمثل واقع المنشأة، ويتم استخدام هذا الرأي من قبل المدقق في الحالات التالية:

❖ أن يكون المدقق قد حصل على أدلة وقرائن إثبات كافية؛

❖ أن تكون الأدلة والقرائن التي حصل عليها المدقق تؤكد عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية ثابتة من فترة مالية إلى أخرى، بمعنى عدم حدوث تعديلات تؤثر على أرقام القوائم المالية.

2. الرأي المتحفظ: وهو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات، ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة، ويتم استخدام هذا الرأي في الحالات التالية:

❖ حالة وجود قيود تؤدي إلى تحديد نطاق عمل المدقق؛

❖ وجود اختلاف بين المدقق وإدارة المنشأة بخصوص القوائم المالية، أو مخالفة المنشأة للمبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها؛

❖ التحفظات التي تشير إلى مخالفة المنشأة لقانون الشركات أو النظام الداخلي لها.

3. الرأي السلبي (المعكس): وهو التقرير الذي يتضمن رأياً معاكساً عندما يتأكد المدقق بأن القوائم

المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المنشأة، وعندها يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافياً للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية، ويجب على مدقق الحسابات تبرير أسباب إصداره للرأي السلبي، ويمكن إصدار هذا الرأي في الحالات التالية:

❖ عند عدم رضى المدقق عما تظهره القوائم المالية من معلومات، وأنها لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للمنشأة؛

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 123.

² - نفس المرجع السابق، ص ص 126-130.

- ❖ عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير والتضليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية.
- 4. الامتناع عن إبداء الرأي: يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية، وقد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال، وفي هذه الحالة يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأيا عن القوائم المالية كوحدة واحدة، ومن الممكن لمدقق الحسابات أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التالية:
- ❖ في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدهم أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المنشأة لديهم؛
- ❖ القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو من ينوب عنه، وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق؛
- ❖ في حالة عدم قناعة المدقق بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية العامة أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يتضح لنا بأن المراجعة الخارجية يقوم بها شخص مستقل من خارج المؤسسة يتميز بالمؤهلات العلمية والعملية اللازمة إذ تتمثل مهمته الأساسية في فحص الحسابات والتأكد من مدى شرعيتها وذلك بإتباع خطوات منهجية منظمة أثناء القيام بمهامه، وبالاعتماد على المعايير المهنية المتعارف عليها عموماً، وذلك بهدف إعداد تقرير محايد يتضمن رأيه المهني حول مدى صدق وصحة الحسابات بكل حرية واستقلالية وذلك قصد تقديمه للأطراف المستخدمة له سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها لما له من أهمية في زيادة إمكانية الاعتماد عليه والرفع أكثر من درجة الثقة فيه، كما يعتبر تأكيداً على التزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين وتشريعات تفرضها الدولة كالضرائب، ونتيجة لهذه الالتزامات المقدمة للجهات الحكومية فإنها بذلك تخدم الاقتصاد الوطني.

وتمثل المراجعة الخارجية أداة مهمة في العملية التسييرية التي تقوم بها المؤسسة، إذ يقوم المراجع من خلالها بتقييم نظام رقابتها من أجل حسن سير عملياتها، ولهذا سنتطرق في الفصل الثاني إلى الإلمام بأهم الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية.

ماهية نظام الرقابة الداخلية

تمهيد

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة والتي يعتمد عليها المراجع لإنجاز عمله، ولقد مرت بمرحلتين هامتين لتصبح على ما هي عليه، حيث يمكننا أن نميز في المرحلة الأولى التي سادت قبل الثورة الصناعية أي عندما كانت تتسم المنشأة بصغر حجمها وعدم انفصال الملكية عن الإدارة، والثانية كانت بعد الثورة الصناعية ومع ظهور ما يعرف بالشركات العملاقة ذات الحجم الكبير والتي صعب على الملاك إدارتها، حيث أصبحت الإدارة توكل إلى أشخاص آخرين يصطلح عليهم اسم المسيرين، ومن هنا ظهرت مرحلة فصل الملكية عن الإدارة، لذا لجأت المؤسسة للاعتماد على نظام الرقابة الداخلية الذي يسهر على سلامة تسيير موارد المؤسسة لتحقيق أهداف المؤسسة، ولإبراز أهمية الرقابة الداخلية خصصنا هذا الفصل لتناول أهم الجوانب التي تتميز بها الرقابة الداخلية حيث قسمنا هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: العلاقة التكاملية بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية

لقد أدى التقدم التكنولوجي في الميدان الاقتصادي إلى زيادة الوحدات الاقتصادية وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، فضلاً عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، لذا كانت الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم والآراء حول موضوع الرقابة الداخلية، فالبعض يضع تعريفاً لها باعتبارها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية والبعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية بحتة.

التعريف الأول: تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصولها، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية.¹

التعريف الثاني: يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها " كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها للتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية لرفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية ".²

التعريف الثالث: تعرف الرقابة الداخلية على أنها " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".³

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 207.

² - خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الوارق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 123.

³ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 163.

وبصفة عامة فإين التعريف التالي يفترض أن يكون أكثر قبولا لخدمة عملية المراجعة الخارجية وهو أنها " تعد خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية وذلك باستخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المؤسسة وصولاً إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاءة الإنتاجية ".¹

ثانياً: أهمية الرقابة الداخلية

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة إبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات، وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة، حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:²

- ❖ نجاح وكفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة؛
- ❖ زيادة كفاءة أداء العاملين داخل الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم؛

❖ مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل أنشطة وبرامج الوحدة؛

- ❖ مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعدته في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع المراجعة؛
- ❖ المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة.

المطلب الثاني: معايير وأهداف الرقابة الداخلية

أولاً: معايير الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم معايير الرقابة الداخلية إلى:³

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 75 - 76.

³ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 136.

1. معايير الرقابة العامة: وتشتمل على:

- ❖ التوكيد المعقول على الرقابة لتوفير دليل معقول بأن أهداف المنشأة سيتم تحقيقها؛
 - ❖ الموقف الايجابي من نظام الرقابة الداخلية: فعلى المدراء والموظفين المحافظة على موقف إيجابي؛
 - ❖ الاستقامة والكفاءة: أي على المعنيين الحفاظ على الاستقامة المهنية والشخصية والكفاءة العملية.
2. المعايير التفصيلية: تشتمل على:
- ❖ التوثيق وتدوين الأحداث الهامة والعمليات؛
 - ❖ تسجيل العمليات والأحداث بشكل مناسب وفوري؛
 - ❖ صلاحية تنفيذ العمليات والمهام؛
 - ❖ فصل المهام.

ثانياً: أهداف الرقابة الداخلية

يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:¹

- ❖ حماية أصول المنشأة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام؛
- ❖ التأكد من الدقة المحاسبية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر للتمكن من تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات أو رسم أي خطط مستقبلية؛
- ❖ المحافظة على مستوى الأداء الجاري واكتشاف أية انحرافات عن هذا المستوى؛
- ❖ الكشف عن أية اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما ينعكس على التكاليف؛

- ❖ الرقابة على استخدام الموارد المتاحة؛
- ❖ زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة؛
- ❖ وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات؛
- ❖ تحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل؛
- ❖ التدريب والعلاقات الإنسانية.

¹ - احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 81.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية وأقسامها

أولاً: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تحديد أهم أنواع الرقابة الداخلية في المؤسسة فيما يلي:¹

1. الرقابة المحاسبية: وتمثل هذه الرقابة الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية ، وهي عنصر رئيسي من عناصرها في المشروع، وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة، وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها.

أ. عناصر الرقابة المحاسبية: وتتمثل في:

- ❖ وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع؛
- ❖ وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع؛
- ❖ وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- ❖ وضع نظام لمراقبة وحماية المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له؛

❖ وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المشروع.

ب. أدوات الرقابة المحاسبية: ولتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها ما يلي:

- ❖ **المراجعة المستندية:** تعتبر المستندات المرجع السليم الذي يعتمد عليه المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة، كما أنها تمثل أحد أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة والتي تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.
- ❖ **المعاينة والجرد الفعلي:** لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترية للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد وهذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

¹ - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 79 - 83.

❖ **المراجعة الحسابية:** يهدف هذا الإجراء للتأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية، وذلك من الناحية الحسابية فقط، وهي وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة المحاسبية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي.

❖ **الرقابة المالية:** ويختص هذا الجانب بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها، ويتضمن هذا الجانب كافة الأساليب والوسائل والإجراءات التي تحكم دقة البيانات المحاسبية.

2. **الرقابة الإدارية:** تمثل هذه الرقابة الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصرًا رئيسيًا من عناصرها، وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخدامًا أمثلًا من ناحية، والتحقق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية المنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى ومعنى ذلك تحقيق الكفاءة الإنتاجية الملائمة.

أ- **عناصر الرقابة الإدارية:** وتتمثل في:

❖ تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق هذه الأهداف مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها؛

❖ وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات تحقيق الأهداف الموضوعية؛

❖ وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ونذكر منها:

✓ سياسات وإجراءات الشراء؛

✓ سياسات وإجراءات البيع؛

✓ سياسات وإجراءات الإنتاج؛

✓ سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع.

❖ وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يتضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة.

ب- أدوات الرقابة الإدارية:

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها ما يلي:¹

❖ الموازنات التقديرية: هي عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات والأنشطة التي تنوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية محددة، وتصبح هذه الوثيقة برنامج عمل المنظمة خلال هذه الفترة، وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقبلية الموضوعة للمنظمة، إذ تعتبر أداة رقابة حيث تحاول مقارنة ما أنجز فعلا بما تهدف إليه المنظمة وما هو متوقع، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل أي انحرافات هامة واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع الانحرافات الضارة وتشجيع النواحي الإيجابية؛

❖ التكاليف المعيارية: هي عبارة عن التكاليف التقديرية التي تقوم المؤسسة بوضعها عند بداية نشاطها؛

❖ موازنة البرامج والأداء: هي مقارنة النتائج المتوقعة مع النتائج الفعلية؛

❖ التقارير الدورية: والتي يتم رفعها إلى الإدارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة، وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الحكم على كفاءة الأداء واتخاذ القرارات المناسبة؛

❖ الإحصائيات والرسوم البيانية: وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة، فقد يتم عرض تطور انجازات المنشأة عن عدة فترات سابقة في شكل بياني أو في جدول إحصائي يظهر بيانات مجمعة ومقارنة.

ثانيا: أقسام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى أربعة أقسام:²

1- خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص ص 127 - 128.

2- نفس المرجع السابق، ص 137.

1. رقابة المنع: وتهدف إلى منع الوقوع في الخطأ أو العث قبل وقوعه مثل: إجراء فصل المهام والإشراف؛
2. رقابة الاكتشاف: والهدف منها هو اكتشاف الخطأ بعد وقوعه مثل: التسوية البنكية التي يمكن لها اكتشاف أخطاء محددة في تسجيل القيود المتعلقة بالتقدي؛
3. رقابة التصحيح: وهي معنية بتصحيح الخطأ الذي اكتشف بواسطة رقابة الاكتشاف؛
4. رقابة التوجيه: وهذا الإجراء يصمم أساسا للحصول على نتائج إيجابية من برامج معينة لهذا الغرض.

المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

إن تعدد أهداف المؤسسة وكبر حجمها واتساع رقعة نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها و تضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط تسيير سياستها ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد العوامل التي ساعدت على تطوره وبتعدد المعرفين له، ولذلك عرفه "الصبان والفيومي" على أنه "الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المهمة لتحقيق الأهداف التالية، حماية الأصول، اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية تشجيع العمل بكفاءة، تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية".¹

كما عرفه المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين على أنه "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان صدق ودقة البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على السير وفقاً للسياسات المرسومة".²

وحسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق

¹ - الصبان محمد سمير، الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 85.

بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك في التنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".¹

كما عرف على أنه " هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، واختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير على السياسات المرسومة من طرف الإدارة".²

وحسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة فإن " نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، وهذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى اكتمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات مصداقية".³

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الوسائل والخطط الإدارية التنظيمية التي تقوم بوضعها الإدارة لأجل تحقيق أهدافها وضمان السير الحسن لمختلف وظائف المؤسسة وحماية ممتلكاتها، أو هو الخطة التنظيمية الموضوعية من طرف إدارة الشركة من أجل السير الحسن لمختلف أعمال وحداتها وضمان تحقق أهدافها في ظل احترام مبادئ المعايير الدولية.

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

من التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية يمكن استخلاص جملة من الخصائص التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية منها:

1. نظام الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من الإجراءات المطبقة من طرف الإدارة: حيث يجب على إدارة أية مؤسسة أن تقوم بوضع مجموعة من الإجراءات التنظيمية التي تهدف من خلالها إلى

¹ - نفس المرجع السابق، ص 85.

² - الصحن عبد الفتاح، نور أحمد، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، ص 263.

³ - نفس المرجع السابق، ص 264.

تنظيم سير عمل مختلف مصالحها وأقسامها ، وكذلك من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة الشركة.

2. هذه الإجراءات تساهم في السير الحسن للمؤسسة: تقوم هذه الإجراءات على أساس إتباع الخطة التنظيمية المطبقة في المؤسسة ، والتي تضبط وتساهم في تحسين سير أعمالها وتحقيق أكبر عائد بأقل تكلفة.

3. يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق جملة من الأهداف هي:

أ. تحسين ورفع الأداء : وهذا ما نلاحظه من خلال التعاريف السابقة حيث نجد أنها ركزت على عنصر رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة وذلك من خلال الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة.

ب. ضمان دقة وجودة المعلومات: ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة، وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها، فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا عليها وعلى المتعاملين معها، وهذا كذلك يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة.

ت. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية : وذلك بامتنال وتطبيق أوامر الإدارة لأن ذلك من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة في إطار الخطة التنظيمية، ومن أجل التطبيق الأمثل للأمر يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

❖ يجب أن يبلغ إلى الموجه له؛

❖ يجب أن يكون واضحا (مفهوما)؛

❖ يجب توافر وسائل التنفيذ؛

❖ يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.

ث. تنظيم وتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات : يجب على إدارة أي مؤسسة وضع دليل

للمؤسسة تبيين فيه مسؤوليات وصلاحيات كل موظف داخل المؤسسة، وكذا توزيع السلطات على المصالح ورؤساء الأقسام، وتقسيم العمل بين الموظفين وتحديد نطاق عملهم، وذلك من أجل الحفاظ على السير الحسن لعمل مختلف المصالح والوحدات.

ج. حماية أصول المؤسسة : يجب على المؤسسة حماية أصولها من الاختلاس والتلاعب وكذلك الحفاظ على حقوق الغير.

المطلب الثاني:العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية قديمة وسادت قديماً إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك كما أن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره والتي تتمثل في:

1. **كبر حجم المؤسسات** :إن كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو المتزايد في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة ، الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.¹
2. **توزيع السلطات والمسؤوليات** :إن توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية يمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات، والذي يدعو إلى توزيع السلطات والمسؤوليات على المديريات الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، على أن تكون المسؤولية أمام الإدارة العامة تقع على عاتق هذه الإدارات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.²
3. **تعدد العمليات** : تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تشتري، تحول، تنتج وتبيع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو موضوع في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنفيذية العامة.

¹ - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 1998، ص 162.

² - محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 93.

4. الحاجة الدائمة للمعلومات : يجب على إدارة المؤسسة الحصول على عدة تقارير دورية عن

الأوجه المختلفة لنشاطاتها وذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة واللائمة من أجل تصحيح

الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة في المستقبل ومنه لا بد من وجود نظم رقابية سليمة تطمئن الإدارة

على صحة تلك التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات، وإن الحاجة المستمرة

للمعلومات ناتجة عن الاستعمال الدائم لها، وعليه يجب على نظام المعلومات توفير المعلومات

لمختلف الأنظمة داخل المؤسسة وخارجها وإلى نظام اتخاذ القرارات بصفة خاصة ودورية.¹

5. حماية الأصول: تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية

وحماية محاسبية، فالحماية المادية تتجلى في الحفاظ على الأصول من العوامل الجوية، السرقة

المادية لها ... الخ، إذ يجب القيام بالتأمينات اللازمة سواء على المواد الموجودة في المخزن

أو البضائع المنقولة، أما الحماية المحاسبية فتتجلى في التسجيل المحاسبي لكل التحركات التي تمس

كل عنصر من عناصر الأصول تسجيلاً آتياً والتقييد بالنصوص المحاسبية والاستجابة لشكل نظام

الرقابة الداخلية.

6. تطور إجراءات التدقيق : لقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختيارية تعتمد على

أسلوب العينة الإحصائية، ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختياراته على درجة

متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة المعنية.

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع

تحقيق أهدافه والتي سنتطرق إليها فيما يلي:

1. الهيكل التنظيمي: يراعى في وضعه تسلسل الاختصاصات، وتوضح الإدارات الرئيسية مع تحديد

المسؤوليات والسلطات بدقة تامة، حيث يتم تحديد المسؤوليات والسلطات والواجبات الخاصة بكل

وظيفة من وظائفها، بحيث تتناسب مع مقدرة كل فرد، وكذلك تعيين حدود ودرجات المسؤولية لكل فرد،

ولا بد أن نراعي عند تصميم الهيكل التنظيمي البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات في

المستقبل، كذلك يجب أن يحقق استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل على الإدارات التي تحتفظ

¹ - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص 98.

بالأصول وعن تلك التي تجرى فيها المحاسبة، وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية كون أن تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر التالية:¹

- ❖ حجم المؤسسة؛
- ❖ طبيعة النشاط؛
- ❖ تسلسل الاختصاصات؛
- ❖ تحديد المديریات؛
- ❖ تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛
- ❖ البساطة والمرونة؛
- ❖ مراعاة الاستقلالية بين المديریات.

2. نظام المعلومات المحاسبي: يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم أحد أهم المقومات الأساسية

لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فيجب أن يتوفر على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية

ودليل للحسابات يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية وذلك بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة

ممكنة، أما الدورات المستندية المرتبطة بالنظام المحاسبي يختلف تصميمها باختلاف العمليات

والمستندات داخل المؤسسات، ولنظام المعلومات المحاسبي السليم عدة عناصر يجب توفرها هي:²

- ❖ مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجة المحاسبية لعمليات المنشأة؛
- ❖ مجموعة مستندية، وتشمل المستندات الأصلية التي تحتوي على بيانات المنشأة وغيرها؛
- ❖ مجموعة دفترية تتضمن دفاتر اليومية والأستاذ؛
- ❖ الدليل المحاسبي، ويتضمن قائمة بأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية؛
- ❖ القوائم المالية والتقارير الأخرى، وتشمل قائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي والتقارير المالية؛

❖ تقسيم العمل المحاسبي بين الموظفين ، وذلك لكي يدقق كل موظف عمل الموظف الذي سبقه

تجنباً للأخطاء والتزوير.

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

² - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998، ص 198.

3. اختيار الموظفين الأكفاء: إن عامل الكفاءة يعمل دورا مهما في إنجاز وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر العامل أحد المقومات الأساسية الذي يركز عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال و يراعى في الاختيار ما يلي:¹

❖ شهادات في ميدان العمل؛

❖ خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛

❖ الالتزام بالسياسات المرسومة؛

❖ احترام نظام التدريب.

4. إجراءات تفصيلية: يجب مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يتكفل شخص واحد بالقيام بعدة عمليات متسلسلة لوحده بل لا بد على الإدارة طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مختلف الدوائر، بحيث يقسم هذا العمل على عدة أشخاص، كأن يقوم شخص بالترخيص بالعمل كبيع أصل ثم يقوم شخص آخر بالتسجيل المحاسبي للعملية ثم يقوم شخص آخر بإخراجه من المخزن، ونهدف من خلال وجود إجراءات تفصيلية داخل عمل المؤسسة إلى الحد من التلاعبات والاختلاسات وكذلك خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر.

5. رقابة الأداء: تهدف إدارة المؤسسة من خلال وضع ورسم خطة للعمل إلى تحقيق الأهداف المرسومة بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، فيجب على العمال الالتزام والإبقاء على مستويات الأداء لأنه قد لا يدوم طويلا مما يؤدي إلى انحرافات على المستويات المرسومة ، لذلك ينبغي وضع إجراءات كفيلة بالحفاظ على مستويات الأداء وتمثل في:

أ. الطريقة المباشرة: وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول عن العمل الذي ينفذ من قبل أعوانه.

ب. الطريقة غير المباشرة: وتكون باستعمال وتكثيف أدوات الرقابة المختلفة (ميزانيات تقديرية، وتكاليف معيارية).

6. استخدام كافة الوسائل الآلية: تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة التي تكفل لنا التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة

¹ - نفس المرجع السابق، ص 201.

في الدفاتر والسجلات والحفاظ على أصول المؤسسة وموج وداتها من أي تلاعب أو اختلاس ، ومثال ذلك الآلات الحاسبة، آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، الحاسوب، البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها.¹

7. **المراجعة الداخلية (المراقب المالي):** يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة لمجالات واسعة بحيث يحق له الرد أو الاعتراض على صرف مستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفقاً لإجراءات العمل المعتمدة أو وفق الأنظمة والتعليمات المصرح بها في العمل.² ويؤدي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشأة إلى اكتشاف ومنع الغش والتلاعب بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا وبما يعتمد عليه من أساليب ووسائل.

المطلب الرابع: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية على عدة عناصر لا بد من الاهتمام بها وتصميمها بعناية من طرف إدارة المؤسسة لتوفير تأكيد مناسب على مدى تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتتمثل هذه العناصر في ما يلي:³

أولاً: بيئة الرقابة

تقوم بيئة الرقابة بالربط بين جميع مكونات النظام الرقابي الداخلي، وتعتبر الركيزة الأساسية التي يقوم عليها أي نظام رقابي، وتشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، كما أن بيئة الرقابة تتأثر بتاريخ وثقافة المؤسسة. ومن أجل فهم وتقييم بيئة الرقابة من طرف المدقق لا بد من أخذه لبعض العناصر بعين الاعتبار أهمها:⁴

❖ النزاهة والقيم الأخلاقية؛

¹- بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 87.

²- خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 139.

³- الفين أرينز، جيمس لوبيك، المراجعة- مدخل متكامل (ترجمة محمد الديبطي)، دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة العربية السعودية، 2002، ص 383.

⁴_ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص ص 65-67.

- ❖ الالتزام بالمهام بجدية؛
- ❖ مجلس الإدارة ولجنة التدقيق؛
- ❖ فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل والتوظيف؛
- ❖ الهيكل التنظيمي؛
- ❖ سياستها البشرية وطرق توزيعها للسلطات والمسؤوليات على مختلف الموظفين في المؤسسة.

ثانياً: تقييم المخاطر

إن كافة مكونات نظام الرقابة الداخلية يجب أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي نشطتها بحيث أن هذا التقييم للمخاطر الذي يقوم به المراجع يختلف عن ذلك الذي تقوم به الإدارة، حيث أن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لأجل تقليل الأخطار والمخالفات ، بينما أن المراجع يقوم بتقييم المخاطر من أجل اتخاذ القرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية المراجعة وكذلك بغرض اقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.¹

ثالثاً: أنشطة الرقابة

وهي السياسات والإجراءات التي توفر تأكيد معقول فيما يخص أهداف الرقابة الداخلية، وكذا حماية الأصول والفصل بين المهام، فهي تساعد على التأكد من أن التصرفات الفردية يتم اتخاذها لمقابلة ومواجهة الأخطار التي قد تعرقل الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل إدارة المنشأة.

رابعاً: المعلومات والاتصال

إن هذا العنصر يقوم بالعمل على توصيل وتقديم المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية لها، حيث أن هذا العنصر يتكون من نظام المعلومات المحاسبي فيما فيه من طرق وأساليب وإجراءات محاسبية متبعة في تسجيل ومعالجة المعلومات المحاسبية، وتوصيلها إلى الأطراف التي تهمها كالعملاء، الموردين، المساهمين، والجهات الرسمية.

خامساً: المراقبة أو المتابعة

مهمة هذا العنصر هو المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف يجب على المراجع الإلمام الكامل والتام بمختلف السياسات والإجراءات

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 269.

المتبعة من طرف المؤسسة بغرض مراقبة أنشطتها المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وكيفية استخدامها لاتخاذ إجراءات تصحيحية، ومن أجل تحقيق متابعة جيدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب إعداد تقارير تكشف عن جوانب الخلل.

المبحث الثالث: العلاقة التكاملية بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية

إن لوجود العلاقة التكاملية بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية أهمية بالغة بالنسبة للطرفين لما لها من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة على تحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص، وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام، وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية.

المطلب الأول: أوجه التكامل بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية

تتمثل أهمية التكامل بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في عدة جوانب لعل أهمها ما

يلي:¹

❖ يدخل نظام الرقابة الداخلية الذي تمارسه الإدارة من خلال موظفيها ضمن نطاق عمل المدقق الخارجي، الأمر الذي يتطلب تنسيقاً بين المدقق الداخلي والخارجي بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين، حيث أن من مهام المدققين الخارجيين والداخليين فحص مدى فاعلية النظام وتحديد نقاط القوة والضعف به، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف الفاعلية، فإن حجم تغطية عمليات التدقيق الخارجي تكون أوسع منها في حال لو كان نظام الرقابة الداخلية أكثر فاعلية وذلك بهدف تغطية أوجه النقص المترتبة على ضعف نظام الرقابة الداخلية.

❖ يقوم المدقق الداخلي بمهام محددة معاونة للمدقق الخارجي سواء تحت إشرافه أو بدون إشراف المدقق الخارجي، وذلك بحكم كونه موظف من بين موظفي المنشأة، ويقع عليه العبء الأكبر في تدقيق جميع العمليات التي تتم خلال السنة مهما كانت طبيعتها، كما يقدم المساعدة للمدقق الخارجي

¹ - رغبة إبراهيم الدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص 54-56.

في تجهيز أي بيانات أو معلومات بحكم أنه المسؤول الرئيسي مع العاملين في الإدارة عن توفير كل ما يحتاجه المدقق الخارجي.

❖ يستفيد المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عند التخطيط ، حيث يقوم بدراسة الخطة

المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة ومناقشتها في بداية عملية التدقيق، وفي حال كون عمل التدقيق

الداخلي هو أحد العوامل المحددة لطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المدقق الخارجي، فمن المفضل أن

يتم الاتفاق مسبقاً، على توقيت مثل هذا العمل، ومدى التغطية التدقيقية ومستويات الاختبار والطرق

المقترحة لاختبار العينات وتوثيق العمل المنجز وإجراءات الفحص وإعداد التقارير.

❖ يحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه

وأن يتم إبلاغه باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي، والذي قد يؤثر في عمل المدقق

الخارجي، وبالمثل فإنه يجب على المدقق الخارجي إعلام المدقق الداخلي بأية أمور مهمة قد تؤثر

على عمل التدقيق الداخلي.

❖ يرفع المدقق الداخلي التقارير لإدارة المنشأة سواء كانت مالية أو انتقادية أو مصححة للإجراءات

المتبعة، وتعتبر مصدراً مفيداً للمدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة

الداخلية ومدى فعالية التدقيق الداخلي في تحسين وضبط تلك النظم.

❖ يقدم المدقق الداخلي الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي لتوافر الخبرة والدراية لديه بعمليات

المنشأة وأساليب العمل والإجراءات المتبعة.

❖ يساعد المدقق الداخلي في عمليات الجرد خصوصاً في المنشآت ذات الفروع، والتي لا يستطيع

المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها، أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد.

❖ يستفيد المدقق الداخلي من علاقته مع المدقق الخارجي عن طريق المناقشات والتشاور المنتظم

الذي يساعده على فهم أوضح وأفضل للتدقيق ومتطلباته، حيث يستفيد من خبرة المدقق الخارجي

لتعامله مع العديد من القضايا المالية والتدقيقية المتنوعة نظراً لتنوع وتعدد عملائه، كما يستفيد منه

عند إعداد خطته ومناقشة نتائج أعماله، وتجنب تكرار العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي.

المطلب الثاني: أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في عمل مراجع الحسابات توجد عدة فوائد تعود

على مراجع الحسابات عند كفاءة هذه الأنظمة ودقتها، ومن هذه الفوائد:¹

- ❖ زيادة الاعتماد على السجلات المحاسبية عن طريق الثقة فيما تحتوي عليه من بيانات، مما يقلل من مدى الاختبارات التي يقوم بها مراجع الحسابات؛
- ❖ ضعف احتمال عدم اكتشاف أي عجز أو اختلاس يحدث في أصول المنشأة؛
- و تتبع العلاقة بين مراجع الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية من ناحيتين هما:²
- ❖ أن مهام مراجع الحسابات تقوم أساسا على الحكم على مدى صدق المعلومات التي تظهرها القوائم الختامية في تصوير نتيجة النشاط والمركز المالي في نهاية الفترة المالية، وكذا الحكم على مدى انتظام وسلامة المجموعة الدفترية؛

ويلاحظ أن سلامة وانتظام المجموعة الدفترية يدعو إلى الاطمئنان على البيانات التي تظهرها القوائم الختامية، كما أن الحكم على سلامة المجموعة الدفترية يرتبط بأسلوب الأداء الذي يتم به تسجيل العمليات المالية، وهذا يرتبط بدوره بأنظمة الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.

❖ إن مراجع الحسابات يعتبر وكيلًا عن أصحاب رأس المال للرقابة على تصرفات الإدارة فيما يتعلق بحسن استخدام الموارد المالية المتاحة للمنشأة، ولهذا فهو يتأكد من أن الإدارة قد اتخذت جميع الإجراءات الكفيلة للمحافظة على هذه الموارد واستخدامها أحسن استخدام، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يضعه مجلس الإدارة من أنظمة الرقابة الداخلية.

ومن هذا يتضح أن مراجع الحسابات عليه أن يقوم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للحكم على مدى سلامة وانتظام المجموعة الدفترية، ولتبيان ما اتخذته الإدارة في مجال المحافظة على الموارد المالية وحسن استخدامها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن نتائج هذا التقييم ستحدد نطاق الاختبارات التي يقوم بها.

كما أن هدف مراجع الحسابات من فحص أنظمة الرقابة الداخلية داخل المنشأة ليس هو مجرد إعداد برنامج المراجعة أو تحديد حجم الاختبارات التي سيقوم بها، بل أن الغرض أيضا هو التعرف

¹ - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 245.

² - نفس المرجع السابق، ص 245.

على نقاط الضعف الموجودة في هذه الأنظمة ورفعها إلى مجلس الإدارة وإبداء النصح بالوسائل التي يعتقد أنها كفيلة لمعالجتها وتحقيق رقابة دقيقة وفعالة.

المطلب الثاني: العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية

من الأمور الهامة ضرورة تحديد أساس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية على أساس أن المراجعة تهتم بقياس مدى فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها الرئيسية وأهدافها التشغيلية، وخاصة في مجال حماية أصول وموارد المشروع المستثمر فيه، ومن جانبه يهتم المراجع بوجه خاص بمدى تأكده من إمكانيات وأساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية أو اكتشاف أمرها في الوقت المناسب، وفي هذا المجال يعتمد المراجع على مبدأ التأكد بدرجة معقولة اعترافاً منه بعدم معقولية زيادة تكلفة نظام الرقابة الداخلية عن قيمة المنافع المتوقع أن يحققها هذا النظام.

وفي الغالب يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية الذي تطبقة المنشأة وكذلك على نتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها من قبل، وذلك للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بسبب ارتفاع تكلفة إجراء الاختبارات الأساسية للمراجعة لكافة العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة.¹ وتتخلص علاقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية في العناصر الرئيسية التالية:²

1. **الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:** يهتم المراجع بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المشروع بغرض الإلمام بخلفية ومعلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية من ناحية وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المشروع من ناحية أخرى، وهذا ما يساعد المراجع على ما يلي:
 - أ. طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة والدورة المحاسبية التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال:

¹ - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 87-88.

² - نفس المرجع السابق، ص ص 88-93.

❖ التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المشروع والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمشروع؛

❖ التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها؛

❖ التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميه.

ب. طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المشروع والبيئة الرقابية التي يعمل فيها المراجع بما يساعده على:

❖ التعرف على الهيكل الإداري للمنشأة وما يحتويه من تسويات إدارية متعددة؛

❖ التعرف على طرق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة؛

❖ التعرف على وظائف وخدمات المراجعة الداخلية في المنشأة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة؛

❖ التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المنشأة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها؛

❖ التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة.

2. نتيجة الفحص المبدئي: بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المراجع لنظام الرقابة الداخلية في

المنشأة يمكن أن يصل المراجع إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

❖ **الاستنتاج الأول:** عدم الاعتماد على نظام الرقابة

ويصل المراجع إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية

المطبق في المنشأة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

أ. لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.

ب. أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسات.

وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف المراجع عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المراجع بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية للمراجعة بدون الاعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة.

وفي هذا المجال يعرض المراجع الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

❖ **الاستنتاج الثاني:** الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويصل المراجع إلى هذا الاستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاءة أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

وفي هذا المجال يركز المراجع في فحصه للنظام على أساليب وإجراءات معينة يكون قد تم وضعها للوقاية من أخطاء ومخالفات محددة ويتضمن هذا الفحص من قبل المراجع ما يلي:

- ✓ الاستفسار من موظفي المنشأة والعاملين فيها؛
- ✓ فحص المستندات الدالة على حدوث عمليات معينة؛
- ✓ مراقبة بعض العمليات عن قرب؛
- ✓ مراقبة حركة تداول الأصول المختلفة.

3. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة

الداخلية في المنشأة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على هذا التقييم النهائي يستطيع المراجع أن يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة هما:

- أ. تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها، ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة.
- ب. التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المنشأة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المراجع الخارجي عند اكتشاف مواطن ضعف

معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المنشأة بذلك كتابة، وذلك من خلال تقرير يتضمن بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

4. المخاطر المحيطة بعملية المراجعة : يهدف المراجع من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن

خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة المراجعة إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية وهما:

أ. مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.

ب. مخاطر احتمال عدم كفاءة اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء، حيث يعتمد المراجع إلى

درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للاطمئنان بعدم وجود أخطاء جوهرية أو أي مخالفات في

السجلات المحاسبية حيث نجد الآتي:

✓ يقل احتمال وجود هذه الأخطاء والمخالفات إذا ما كانت مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية

المختلفة سليمة وقوية وقادرة على توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها.

✓ يتوقف اكتشاف المخاطر والأخطاء على درجة العناية المهنية الكافية والتي يتبعها المراجع في

مجال تنفيذ إجراءات الفحص، لذلك يجب على المراجع أن يعدل من طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات

العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف التي اكتشفها المراجع عند فحصه

لنظام الرقابة الداخلية.

5. القيود: يوجد العديد من القيود التي تحد من مدى اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية ومن

أهمها ما يلي:

❖ قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم فهم بعض العاملين في المنشأة التعليمات والإجراءات الخاصة

بنظام الرقابة الداخلية؛

❖ قد تحدث الأخطاء نتيجة سوء الحكم والتقدير الشخصي للأفراد العاملين على بعض العمليات

أو الإجراءات وطريقة تنفيذها؛

❖ قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم قيام العاملين بوظائفهم ومهامهم بعناية وجهد كافي قد يرجع إلى

الإرهاق أو المرض؛

❖ قد تحدث الأخطاء أو الانحرافات نتيجة تواطؤ بين شخصين أو أكثر بغرض التلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية؛

❖ قد تقوم الإدارة في بعض الحالات بالتحايل على نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال ارتكاب بعض الأخطاء أو المخالفات التي تكون في مقدرتها إخفائها بحيث يمكن معرفة أمرها بعد ذلك.

المطلب الثالث: مراجع الحسابات ونظام الرقابة الداخلية

أولاً: مسؤولية المراجع الخارجي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية

إن نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق الخارجي هي تقييم كفاءة وفعالية الرقابة

الداخلية، وهو الأساس الذي يبنى عليه برنامج التدقيق في تحديد نسبة الاختبارات والعينات، وعليه كلما كان نظام الرقابة الداخلية متيناً و متماسكاً كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوبه في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وعلى حجم العينة المختارة، وكلما كان ضعيفاً كلما سعى المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة، وذلك بهدف تقديم رأيه في البيانات المالية بصورة عامة.¹

ثانياً: الإجراءات المتبعة من طرف المراجع الخارجي لفهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

يقوم المراجع الخارجي بمرافقة تطبيق نظام الرقابة الداخلية والسعي إلى تطويره وتغيير نقاط الضعف إلى نقاط قوة في حين يقوم المراجع الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية:

❖ تحديد أنواع التحريفات الممكنة؛

❖ مراعاة العوامل التي تؤثر على مخاطر حدوث تحريفات هامة؛

❖ تصميم اختبارات التحقق؛

وما من شك أن المراجع الداخلي له دور في مساعدة المراجع الخارجي في فهم وظائف نظام

الرقابة الداخلية، وكذلك تأسيس نظام رقابة كفاء وفعال، وهذا ما أكدته لجنة المنظمات المهنية

الدولية في تقريرها حيث حفزت المراجعين الداخليين للعمل بشكل وثيق مع الإدارة والمراجعين

الخارجيين في الأمور التالية:²

¹ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 143.

² - جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 52.

- ❖ تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛
- ❖ تحديد مكونات الرقابة الداخلية؛
- ❖ تحديد أدوات التقييم الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية، للتأكد من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها.

ويتضح من هذا التقرير أنه قد ساهم في تفعيل دور المراجع الداخلي في مساعدة المراجع الخارجي، لاسيما في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لإدخال التحسينات في هذا النظام، كما وجه التقرير انتباه المراجعين الخارجيين نحو الاستعانة بتقارير وأوراق عمل المراجعين الداخليين، للحصول على فهم كافي عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. إضافة إلى ما سبق فإنه مما يزيد من دور المراجع الداخلي في مساعدة المراجع الخارجي في جانب فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي:¹

- أ. وجود نظام سليم وقوي لمراجعة الداخلية يزيد من ثقة المراجع الخارجي في درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تضيق نطاق فحصه لذلك النظام وينعكس ذلك في تقليص المراجع الخارجي لمدى إجراءات المراجعة التي سيقوم بها.
- ب. تنفيذ التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية إدارة المراجعة الداخلية في تحسين وإحكام تلك النظم.
- ت. يمكن لإدارة المراجعة الداخلية بما لها من خبرة ودراية بعمليات المؤسسة وأساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال، تقديم الإيضاحات الكافية للمراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة.
- ث. إن وجود إدارة مراجعة داخلية مستقلة للمؤسسة، وما لذلك من تأثير في تحسين طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية، يؤدي إلى اطمئنان المراجع الخارجي، وبالتالي تقليص نطاق اختباراته اعتمادا على عمل المراجع الداخلي.

²- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010، ص 114.

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيمًا جيدًا، لا بد أن تتوفر على وسائل وإجراءات رقابية جيدة وفعالة وذلك من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد والصحيح، أي التأكد من نظام الرقابة الداخلية وفاعليته، فعند تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية واختبار مدى فاعليته فيجد أمامه مدخلين؛

❖ **المدخل الأول:** شخصي يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع في تحديد مدى الفحص وإجراء التقييم اللاحق للنتائج المتوصل إليها.

❖ **المدخل الثاني:** مدخل إحصائي يعتمد على الأدوات الإحصائية لتحديد إجراءات المراجعة الاختيارية بإجراء الاختبارات.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، حيث يقوم المراجع بدراسة تحليلية وتقييمية لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وإبراز مدى الاعتماد عليه وإظهار نقاط القوة ونقاط الضعف فيه، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها:

أولاً: طريقة التقرير الوصفي

تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة عن طريق شرح تدفق البيانات وكذا عن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات، حيث يقوم المراجع بتوجيه أسئلة للموظفين والمسؤولين عن أداء كل عملية، وعندئذ يتضح للمراجع كيفية سير عملية المراجعة والإجراءات التي يمر بها عمله والمستندات التي تعد من أجلها، وبذلك فإن المراجع يقوم بوضع وصفا مكتوبا لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وأن نجاح هذا الأسلوب يعتمد أساسا على قدرة المراجع لفهم هذا النظام وكتابة الوصف الجيد له، حيث أن الوصف غير الجيد للنظام يؤدي إلى سوء فهمه مما يؤدي إلى تصميم وتطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام.

ثانيا: طريقة الاستقصاء (الاستبيان)

إن هذا الأسلوب هو الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المراجع بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، خاصة العمليات المعتادة مثل عمليات النقدية، عمليات البيع والشراء، أرصدة الدائنين، البنوك... الخ، وتهدف هذه الأسئلة إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل وخطواته المتبعة في مراكز النشاط، ويراعى عند تصميم قائمة الأسئلة تحديد العلاقة بين الأسئلة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية:¹

- ❖ إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال؛
 - ❖ التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - ❖ احتواءها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي:
- ✓ مدى صحة النظام المحاسبي؛
 - ✓ تأمين المعلومات الناتجة عن النظام؛
 - ✓ المشتريات والمبيعات؛
 - ✓ المخزونات؛
 - ✓ المقبوضات النقدية؛
 - ✓ المدفوعات النقدية؛
 - ✓ الرواتب والأجور وما يتبعها.
- ولهذه الطريقة مزايا نذكر منها:²
- ❖ سهولة التطبيق؛
 - ❖ مرونة الأسئلة مما يخدم معظم خصائص النظام؛
 - ❖ توفر الوقت حيث يستغن المراجع عن إنشاء برامج جديدة لكل عملية مراجعة منفردة.

¹ - حسين القاضي، حسين ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1990، ص 275.

² - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 149.

أما عيوب هذه الطريقة فتتمثل في:

- ❖ محدودية الأفراد الذين يجيبون على الأسئلة مما يعكس وجهة نظرهم فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا، وذلك لأن الأسئلة الموجهة إليهم تخص نشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا؛
- ❖ أسلوب الاستقصاء يركز على الأعمال المنجزة ولا يركز على الذين يقومون بهذه الأعمال؛
- ❖ تعتبر الإجابة بـ " نعم " أو " لا " غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: خرائط التدفق

إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، حيث أن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة.¹

ووفقا لهذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال ، حيث يقوم بقراءة دليل الإجراءات الداخلية للمؤسسة في حالة وجوده، ويقوم كذلك بمحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذين لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها، ومن ثم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع امتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة وطبيعة نشاطها، وانطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع أن يوجه المحادثات، وفي الأخير يقوم المراجع بتقديم وصفا دقيقا وعمليا للإجراءات الخاصة بالدورة قيد الفحص.²

ولتسهيل العملية يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز ورسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية، أي المصدر الذي أعد المستند أو الجهة التي يرسل إليها.

وعند إعداد هذه الخرائط يجب مراعاة ما يلي:³

¹ - نفس المرجع السابق، ص 267.

² - Batude.D, L audit comptable el financier, nathan, paris, 1997, p58.

³ - يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 115.

❖ يجب الكتابة بجانب الرموز "خريطة سهلة الفهم"؛

❖ يجب أن يوضع في الخريطة مصدر كل مستند والجهة التي يرسل إليها؛

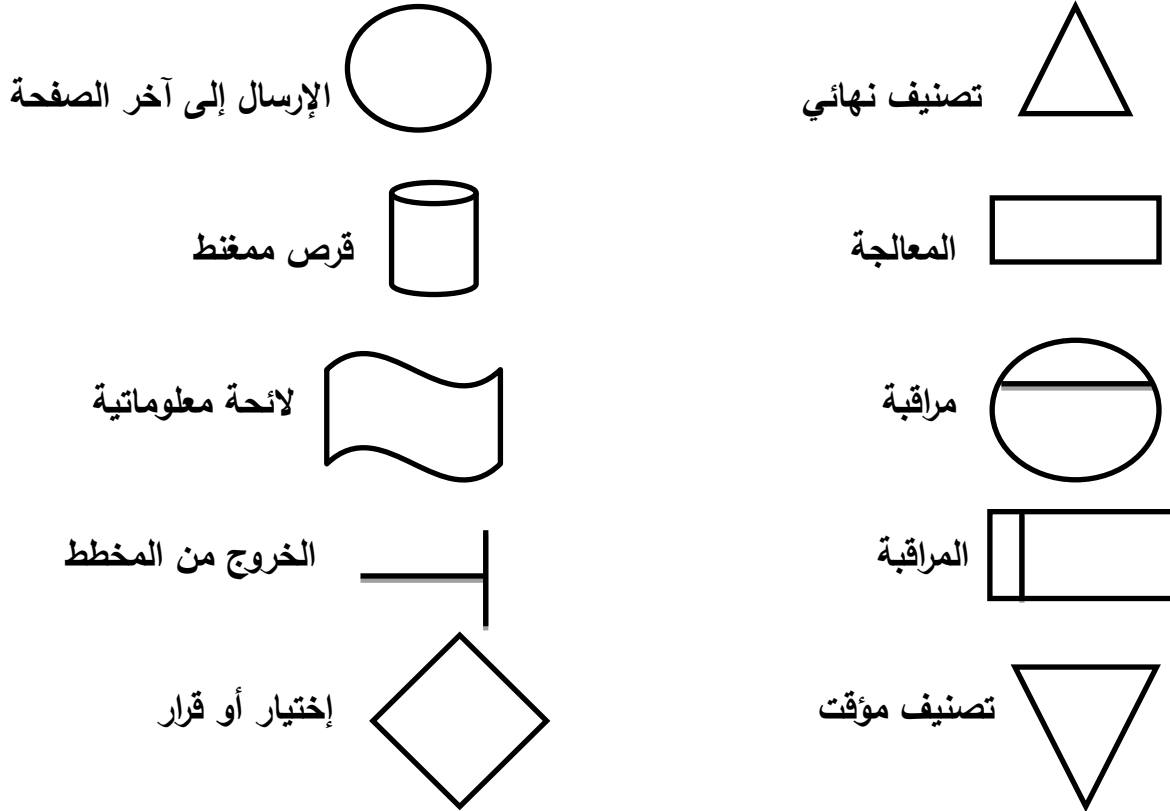
❖ إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، وذلك لزيادة الإيضاح.

ومن المزايا الأساسية لهذه الطريقة أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة والحكم بسرعة وسهولة على مدى جودته.

أما ما يعاب عليها أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت

تفاصيل كثيرة، وأنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي لها أهمية كبيرة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، والشكل التالي يبين أهم الرموز المستعملة في خرائط التدفق.

الشكل رقم: (1-2) أشكال ورموز خريطة التدفق



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على سلاسل تمارين مقترحة

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تنجز دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لأربعة مراحل جوهرية هي:¹

أولا: دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية

على المراجع في هذه المرحلة أن يحقق المعرفة الكاملة والفهم الكامل للنظام المحاسبي

للمؤسسة، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة به ويهدف من خلال ذلك إلى:

- ❖ التأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وهذا ما يمكنه من تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الاختبارات التحليلية؛
- ❖ يساعد المراجع في تصميم الاختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية لدرجة يمكن الاعتماد عليها.

ولأجل المعرفة المناسبة والفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية، يجب على المراجع أن يكمل الاستقصاءات حول الرقابة وبعد خرائط التدفق للأنظمة ، ويقوم بالتوصيف الدقيق المحدد لعناصر هذا النظام، وقد يعرف المراجع في المرحلة المبدئية للمراجعة أنه لا يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وذلك لضعفه وعدم الثقة فيه، وفي هذه الحالة يبرر التساؤل عن الحد الأدنى من الدراسة والتقييم، الذي يعتبر كافيا لمقابلة متطلبات المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، حيث أن الحد الأدنى هو الذي يمكن المراجع من الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات. وتتضمن عملية فهم بيئة الرقابة ما يلي:

- ❖ الهيكل التنظيمي؛
 - ❖ الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية؛
 - ❖ الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.
- ويتضمن فهم تدفق العمليات معرفة ما يلي:
- ❖ أنواع العمليات التي تنجز في المؤسسة؛
 - ❖ طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

¹ - عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991، ص ص 182 - 183.

ثانيا: التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

إن المراجع في هذه المرحلة وبمجرد فهمه لنظام الرقابة الداخلية يقوم بإعداد تقييم أولي لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب عليه أن يقوم ببعض الأعمال على سبيل التجريب، كأن يختار عملية تم إنجازها ويعيد تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية وبذلك يحصل على درجة من التأكد بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا وفقا لما ينص عليه النظام.

كما يجب على المراجع تسليط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية وذلك بأن يقوم بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها.¹

ولتقييم نظام الرقابة الداخلية يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالا لعملية التقييم وهناك نوعين من هذه القوائم:

❖ النوع الأول: قوائم الاستقصاء المغلقة أي المقيدة أين تكون الإجابة بـ "نعم" أو "لا"؛

❖ النوع الثاني: قوائم الاستقصاء المفتوحة حيث لا تقتصر الإجابة على "نعم" أو "لا" فقط.

كما يجب على المراجع تجنب استعمال قوائم الاستقصاء المغلقة عند عملية التقييم، لعدة أسباب منها:

❖ قوائم الاستقصاء والاستبيان لا تؤدي إلى الفهم الحقيقي للإجراءات الرقابية؛

❖ يمكن لهذه القائمة ألا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

وبعد الانتهاء من عملية التقييم الأولي للنظام، لا بد على المراجع أن يحضر وثيقة شاملة يلخص فيها

كل إجراء تم فحصه ويبين فيها:

✓ نقاط القوة النظرية؛

✓ النقائص التي تم إيجادها.

ثالثا: اختبارات الاستمرارية

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد من أن الإجراءات

الموضوعة تحتوي على ضمانات كافية وأنها تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة، حيث يقوم

المراجع باختبار الإجراءات التي تم اختيارها ويستعمل في ذلك اختبار الاستمرارية، والتي تستعمل

¹ - chadefauxK.M, L'audit fiscal, liter, paris, 198, p 191.

لتحديد نقاط قوة النظام، والتي يفترض أنها تشتغل باستمرار على طول السنة وأنها تضمن كفاية الإجراءات والتسجيلات.

فاستعمال اختبارات الاستمرارية تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أن تحدث، وبعد ذلك يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقاً من العناصر المادية التي لم يتم اختبارها عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية، أما مجال اختبارات الاستمرارية فيجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من استمرارية تطبيق الإجراءات التي ينفذها المراجع وذلك بـ:

- ❖ استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينة ومدى توسعها؛
- ❖ حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

رابعا: التقييم النهائي

تسمح اختبارات الاستمرارية للمراجع بإجراء تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي للنظام.

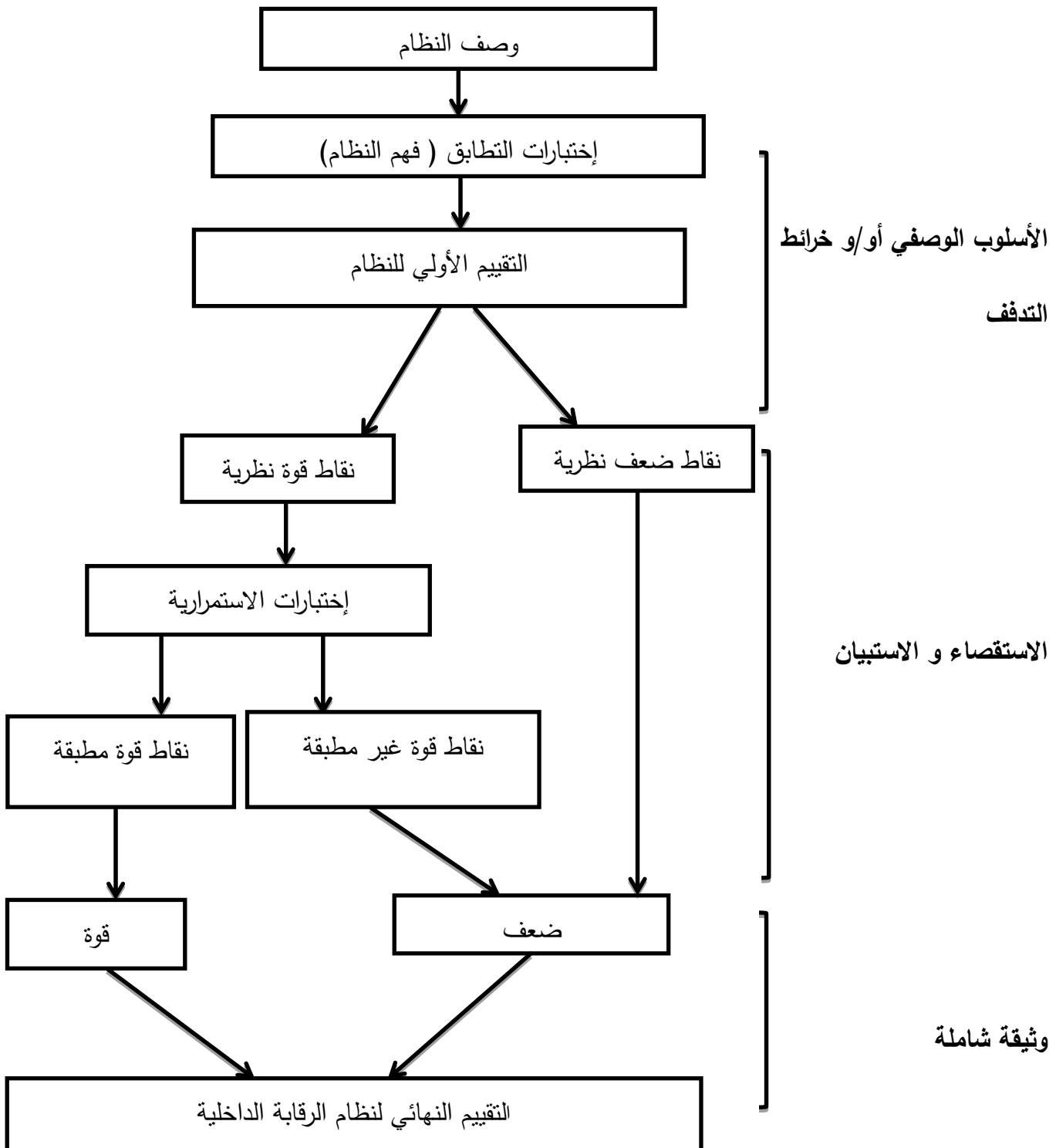
فاختبارات الاستمرارية تحدد نقائص التشغيل والتطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

وانطلاقاً مما سبق يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط الضعف على صحة ومصداقية الحسابات، كما أن التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على نظام الرقابة الداخلية، فلا بد على المراجع عند الانتهاء من التقييم النهائي للنظام إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة، وكذلك إعطاء توجيهات وتوصيات لإدارة المؤسسة للاستفادة من نقاط القوة ومحاولة القضاء والتخلص من نقاط الضعف.

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك في الشكل

التالي:

الشكل رقم (2- 2): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المتبعة



المصدر: Raffgean.G, dufils.p et Gonzalez.R, audit et control des comptes pupil, union, paris, 1979, p88.

المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق نظام الرقابة الفعالة

تمر الإجراءات التنفيذية بعدة مراحل هي كالتالي:¹

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية

وتتضمن النواحي التالية:

- ❖ تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام المختلفة بشكل يمكن عدم التداخل؛
- ❖ توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث يعمل كل موظف تحت رقابة الآخر؛
- ❖ توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تبعية الخطأ والإهمال؛
- ❖ تقسيم العمل بين الإدارة والموظفين، حيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:

✓ وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها؛

✓ وظيفة تنفيذ العمليات؛

✓ وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول؛

✓ وظيفة القيد والمحاسبة.

❖ إعطاء تعليمات صريحة، بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل؛

❖ إيجاد روتين معين يتضمن كل عملية بالتفصيل؛

❖ ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم أثناء غيابه باكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل؛

❖ إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر، بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

ثانياً: إجراءات محاسبية

وتتضمن النواحي الآتية:

❖ إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج، وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات؛

❖ القيام بجرد دوري مفاجئ للنقدية والبضاعة والاستثمارات، ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية؛

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 11.

- ❖ إصدار معلومات بوجود إثباتات العمليات في الدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المؤسسة في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة؛
- ❖ إصدار التعليمات بعد إثبات أي مستند، ما لم يكن معتمدا لدى الموظفين المسؤولين، ومرفقة بالوثائق الأخرى المؤيدة؛
- ❖ عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه شخص آخر؛
- ❖ استعمال الآلات الحاسبة مما يسهل الضبط الحسابي، وتقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في انجاز العمل.

ثالثا: إجراءات عامة

وتتضمن النواحي التالية:

- ❖ التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهدة نقية، أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة؛
- ❖ وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
- ❖ استخدام وسيلة الرقابة الحدية بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية؛
- ❖ استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات والخزائن النقدية ... الخ؛
- ❖ استخدام نظام التفتيش والمعرفة للاستعانة به في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول، بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس؛
- ❖ اختبار التحقق هو إجراء يصمم لاختبار الخطأ في المقدار النقدي، والذي يؤثر مباشرة على العرض العادل للأرصدة الظاهرة في القوائم المالية، وتعتبر هذه الأخطاء والتي سيشار إليها غالبا على أنها أخطاء نقدية كمؤشر واضحا على تحريف الحسابات؛
- ❖ تقسيم نتائج دراسة واختبار النظام وذلك بعد اكتمال تقسيم الرقابة الداخلية، وإجراء اختبارات الالتزام، حيث يستطيع المراجع تصميم اختبارات التحقق على أساسه، وتؤثر نقاط الضعف والقوة التي اكتشفها المراجع خلال عملية التقييم على طبيعة وتوقيت إجراء المراجعة.

المطلب الرابع: أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج المراجعة

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع تؤثر على تصميم برنامج المراجعة من الإجراءات والاختبارات التي ينوي القيام بها، وذلك للتحقق من المبالغ الواردة في القوائم المالية، فعندما يكون نظام الرقابة قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه فإن المراجع يقوم بما يلي:¹

1. الحد من الاختبارات التي سيجريها على الدفاتر والسجلات ، وذلك باستخدام أسلوب العينة الإحصائية، حيث أن مراجعة العمليات المالية بالكامل أمر لا داعي له طالما أن نظام الرقابة يمكن الاعتماد عليه؛

✓ أسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات وأساسها أننا إذا اخترنا عينة عشوائية من مجموعة من العمليات المالية فإننا سنحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة؛

✓ يجب على المراجع عدم التحيز عند اختيار العينة، ويعني عدم التحيز عند إعطاء كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من مفردات العينة؛

✓ يقوم المراجع بتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاح العينة ويترك نسبة كحد أعلى للخطأ؛

✓ عند فحص العينة المختارة والوصول إلى درجة الثقة الموضوعية من طرف مراجع الحسابات الذي يقرر نجاح العملية ثم يعمم هذه النتيجة من العينة على العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة.

2. بعد الحد من الاختبارات يتوسع مراجع الحسابات في الإجراءات للتحقق من جميع بنود قائمة

الدخل وقائمة المركز المالي ونذكر منها:

✓ التأكد من وجود الأصول عن طريق الجرد المادي أو العد أو القياس؛

✓ التأكد من ملكية المؤسسة عن طريق الاطلاع على الفواتير أو رخص السيارة أو سندات الملكية للأراضي والمباني؛

✓ التأكد من صحة تقييم الأصول في تاريخ الميزانية؛

✓ القيام بالمراجعة المستندية والانتقادية؛

¹ - يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص 130.

- ✓ التحقق من الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية والعرض السليم للبيانات في القوائم المالية؛
- ✓ متابعة الأعمال اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المراجع؛
- ✓ التأكد من الدقة الحسابية للمبالغ الواردة في القوائم المالية وبين المثبتة في دفاتر الأستاذ المساعدة؛

✓ التأكد من عدم وجود رهونات على المؤسسة لصالح الغير في تاريخ الميزانية.

3. إذا تبين لمراجع الحسابات الخارجي المستقل أن نظام الرقابة الداخلية غير قوي أو غير فعال ولا يمكن الاعتماد عليه، فإنه يقرر استخدام الأسلوب غير الإحصائي في عملية المراجعة أي استخدام خبرته وحكمته الشخصية بدلاً من أسلوب العينة الإحصائية، وفي هذه الحالة قد يقرر مراجع الحسابات فحص العمليات المالية للمؤسسة حسب التالي:

- ✓ مراجعة شهرين متتالين أو
- ✓ مراجعة ثلاث أشهر غير متتالية.

أو قد يقرر المراجع فحص العمليات المالية بطريقة أخرى كالتالي:

- العمليات المالية التي تزيد عن 10000 دينار تراجع بنسبة 100%؛
- العمليات المالية من 5000 إلى 9999 دينار تراجع بنسبة 80%؛
- العمليات المالية من 2000 إلى 4999 دينار تراجع بنسبة 50%؛
- العمليات المالية من 1000 إلى 1999 دينار تراجع بنسبة 30%؛
- العمليات المالية من 500 إلى 999 دينار تراجع بنسبة 10%؛
- العمليات المالية من 300 إلى 499 دينار تراجع بنسبة 5%؛
- العمليات المالية من 200 إلى 299 دينار تراجع بنسبة 3%؛
- العمليات المالية من 100 إلى 199 دينار تراجع بنسبة 2%؛
- العمليات المالية من 1 إلى 99 دينار تراجع بنسبة 1%.

خلاصة الفصل:

إن هدف المراجعة من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحسين وتعديل الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف الإدارة، بهدف حماية أصولها وممتلكاتها من الضياع والإهمال، وذلك بمراقبة منفذي الرقابة في تنفيذ المهام والمسؤوليات المنوطة بها باستخدام مجموعة من الوسائل والأدوات، وتقديم النصائح والتعديلات حول العمليات التي تمت مراجعتها بتكليف من الإدارة أو بقوة القانون، كما يجب على المراجع أن يقوم بجميع النشاطات التي تساهم في ضمان تقييم صحيح ودقيق لنظام الرقابة الداخلية، ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام وتنمية الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة، وضمان تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة. كما تبيّن أنه يوجد ترابط وثيق بين الكفاءة التشغيلية وحماية موارد المؤسسة لدرجة أنه قد يكون من الصعب أو من المستحيل في بعض الأحيان تحقيق الكفاءة التشغيلية بدون حماية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام، إذ يمكن القول أن التدقيق المالي يقوم بدراسة المؤسسة وتقسيمها إلى أنظمة، بينما التدقيق العمليتي يقسم المؤسسة ويدرسها كوظائف.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

تمهيد

لقد تناولنا في الجانب النظري المراجعة الخارجية باعتبارها أهم الأدوات الإدارية التي تساعد المؤسسة على تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ومن أجل إسقاط ذلك على الواقع، قمنا بدراسة ميدانية بالاعتماد على الاستمارة كأداة لجمع المعلومات، حيث قمنا بتوزيعها على عينة من المؤسسات الاقتصادية ومراجعي الحسابات الناشط بين على مستوى ولاية جيجل، قصد معرفة مكانة المراجعة الخارجية وتقييم نظام الرقابة الداخلية في عمل المؤسسة الاقتصادية، ثم أردنا أن نبين مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية.

ومن أجل الوصول إلى نتائج تفيدنا في معرفة الدور الأساسي لهذه العملية، قمنا بتقسيم هذا

الفصل وفق ما يلي:

المبحث الأول: إعداد الاستبيان؛

المبحث الثاني: تحليل النتائج الإحصائية؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

المبحث الأول: إعداد الاستبيان

تم الاعتماد في دراستنا التطبيقية على الاستبيان الذي يعد الوسيلة الأكثر شيوعاً في هذه الدراسات، وذلك لتمييزه بتنوع الأسئلة وسرعة الحصول على الإجابات.

المطلب الأول: أداة جمع البيانات ومجتمع الدراسة

أولاً: أداة جمع البيانات

من أجل القيام بجمع معلومات حول الموضوع، وحرصاً منا للوصول إلى نتائج تخدم الدراسة قمنا بوضع أسئلة استبيان مغلقة، توصلنا إلى القدرة على التأكد من صحة أو خطأ الفرضيات.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومراجعو الحسابات الناشطين على مستوى ولاية جيجل، وتتكون عينة الدراسة من 32 فرد من مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع الاستمارة على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية ومراجع الحسابات واستخدمنا المسح الجزئي في جمع البيانات، وتم استرداد 26 نسخة أي ما يعادل نسبته 81.25% وبعد تفحص الاستمارات لم نستبعد أي منها لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة، والجدول التالي يبين توزيع الاستبيان.

الجدول رقم: (3-1) توزيع الاستبيانات

المقبولة	الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات غير المسترجعة	الاستبيانات الموزعة	
	الاستبيانات الملغاة	الاستبيانات المسترجعة			
26	6	0	32	المجموع	
%81.25	%18.75	%0	%100	النسبة	

المصدر: إعداد الطالبين

المطلب الثاني: تصميم الاستبيان

أولاً: إجراءات تصميم الاستبيان

قمنا بإعداد استبيان أولي ضم (35) سؤالاً مصنفة كما يلي:

1. البيانات الشخصية لأفراد العينة؛

II. متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة؛

المحور الأول: مكانة المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية؛

المحور الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؛

المحور الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: معايير تحديد الاتجاه

اعتمدنا على سلم ليكارت الخماسي لقياس درجة التطبيق المتكون من 5 درجات كما هو

موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم: (2-3) سلم ليكارت

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

المصدر: إعداد الطالبين

وقد قمنا باحتساب طول فئات المقياس من خلال المدى كما يلي:

الجدول رقم: (3-3) طول الفئات

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
[1.8-1]	[2.6 -1.8]	[3.4 -2.6]	[4.2-3.4]	[5-4.2]

المصدر: من إعداد الطالبين

ثالثاً: الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل المساعدة على تحليل بيانات الاستبيان اعتمدنا على الأساليب التالية:

قمنا باستعمال برنامج spss 18، من أجل استخراج الأدوات الإحصائية التالية:

1. الإحصاء الوصفي، وذلك من أجل القيام بوصف أفراد العينة وهذا باستخدام:

❖ الوسط الحسابي: وذلك من أجل معرفة اتجاه إجابات الأفراد؛

❖ الانحراف المعياري: وتم استخدامه في معرفة مدى تشتت الحسابات عن الوسط الحسابي؛

❖ التكرارات: وتم استخدامها في وصف العوامل الديموغرافية.

2. أساليب إحصائية تحليلية تتمثل أساساً في:

❖ معامل الارتباط: من أجل اختبار قوة الارتباط بين الفقرات والمعدل الكلي للفقرات؛

- ❖ T-Test: من أجل معرفة توجه الفقرات، أي معرفة إن كانت مقبولة أم مرفوضة؛
- ❖ اختبار التوزيع الطبيعي؛
- ❖ اختبار التباين الأحادي لاختبار الفروق.

رابعاً: دراسة صدق وثبات الاستبيان

من أجل التأكد من صحة وصدق الأسئلة خضع هذا الاستبيان إلى:

1. معامل ألفا كرومباخ

من أجل التأكد من صدق وثبات العبارات، علينا التأكد من أن معامل ألفا كرومباخ أكبر من 0.60 وذلك باستعمال برنامج spss.

الجدول رقم: (3-4) معامل ألفا كرومباخ

المحور	الثبات (الفكر ومباخ) %	الصدق (جذر الفا كرومباخ) %
مكانة المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية	66	81
تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية	60	77
مساهمة المراجعة الخارجية في تفعل نظام الرقابة الداخلية	77	87
الإجمالي	72.9	85

المصدر: إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن معامل ألفا كرومباخ 0.72 وهي نسبة مقبولة إحصائياً ومعناها أنه لو أعدنا توزيع الاستمارات وفي نفس الظروف سنحصل على إجابات مطابقة بنسبة 72.9%.

1. دراسة الصدق

أ. **الصدق الخارجي (صدق المحكمين):** عرضت أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين تألفت

من 5 أعضاء من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة تاسوست-جيجل

متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبدتها

المحكمون أجريت التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات

وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

ب. **الصدق الداخلي:** من أجل تأكيد الاتساق الداخلي للاستبيان قمنا بحساب معاملات الارتباط لكل

عبارة والدرجة الكلية للمحور التابعة له وذلك وفق ما يلي:

❖ الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مكانة المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم: (3-5) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يعتبر التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات انطلاقة جيدة لمواكبة التغيرات في الميدان المحاسبي.	0.73	0.000
02	يساهم استرجاع وزارة المالية لمهنة مراجع الحسابات في تحسين رقابة ومتابعة تطورات هذه المهنة وتجنب وقوع ممارسيها في فضائح أخلاقية.	0.70	0.000
03	أدت الإصلاحات التي تبنتها الجزائر في مجال مراجعة الحسابات إلى إحداث تحسينات في الجانب النظري للمراجعة.	-0.15	0.942
04	مراجع الحسابات مطلع على كافة حقوقه و واجباته المنصوص عليها في القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.	0.62	0.001
05	مراجع الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136.	0.54	0.001
06	في حالة اكتشاف مراجع الحسابات لمختلف حالات الأخطاء والغش عند قيامه بعملية الفحص عليه إبلاغ إدارة المؤسسة بذلك من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة.	0.83	0.000
07	في حالة تقصير مراجع الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01.	0.28	0.159
08	يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	0.24	0.226

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لها، والذي

يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب

الفقرات أقل من 0.05 ما عدا العبارة 3، 7 و 8، بالتالي تعتبر عبارات المحور صادقة لما وضعت لأجله.

❖ الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم: (3-6) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	توجد أساليب متبعة من طرف المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية.	0.34	0.086
02	تعتبر الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة.	0.54	0.004
03	يخضع استخدام أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية للمعايير الدولية.	0.70	0.000
04	توجد اعتبارات لاختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0.47	0.015
05	يتبع مراجع الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0.34	0.086
06	يقوم المراجع الخارجي بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	0.47	0.014
07	يعمل المراجع الخارجي على تحقيق المعرفة الكاملة وفهم النظام المحاسبي المتبع من طرف المؤسسة.	0.47	0.415
08	يتأكد مراجع الحسابات من كفاية إجراءات الرقابة الداخلية بدرجة يمكن الاعتماد عليها.	0.16	0.14
09	يلجأ المراجع الخارجي إلى الاختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية.	0.35	0.075
10	يقوم المراجع الخارجي بتقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	0.38	0.050

0.122	0.31	يعتمد المراجع الخارجي في اختبار الإجراءات التي تم اختيارها من خلال اختبارات الاستمرارية.	11
0.048	0.39	يقوم المراجع الخارجي بتحضير وثيقة شاملة يلخص فيها كل إجراء تم فحصه.	12
0.736	0.06	يعتمد المراجع الخارجي على أسلوب العينة الإحصائية في اختبارات الاستمرارية .	13
0.101	0.32	تسمح اختبارات الاستمرارية للمراجع الخارجي بإجراء تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية.	14
0.000	0.70	يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية.	15

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول أعلاه معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لها، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 ما عدا العبارات 11، 13، 1، 5، 7، 9، 14، وبالتالي تعتبر أغلب فقرات المحور صادقة لما وضعت لأجله.

❖ الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة

الداخلية

الجدول رقم: (3-7) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من التقييم النهائي له.	0.685	0.000
02	يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.767	0.000
03	تعمل المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	0.592	0.001

0.000	0.66	يهدف المراجع الخارجي بصورة رئيسية إلى تقديم رأيه عن صدق وصحة البيانات المالية للمؤسسة.	04
0.000	0.67	يقوم المراجع الخارجي بتقديم توصيات قصد زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.	05
0.018	0.46	تهدف المراجعة الخارجية إلى زيادة ثقة المؤسسة في بياناتها.	06
0.000	0.73	يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد على نقاط قوتها وتجنب نقاط ضعفها.	07

المصدر: إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج spss

يبين الجدول معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي لها والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الاتساق الداخلي لمتوسط المحاور:

الجدول رقم: (3-8) الاتساق الداخلي لمتوسط المحاور

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	مكانة المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية	0.58	0.002
02	تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية	0.69	0.000
03	مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية	0.80	0.000

المصدر: إعداد الطالبين اعتماداً على نتائج spss

يبين الجدول معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات المحاور صادقة لما وضعت لقياسه.

المبحث الثاني: تحليل النتائج الإحصائية

لقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج **SPSS** الإحصائي، وتم استخدام مجموعة من الاختبارات، تتمثل أهمها في استخراج النسب المئوية، التكرارات، كما قمنا باستعمال معامل ألفا كرومباخ من أجل التحقق من ثبات عبارات المحاور، أيضا قمنا باختبار التوزيع الطبيعي واختبار **T-Test**، لمعرفة آراء أفراد الدراسة حول الموضوع، وفي الأخير أردنا معرفة علاقة خصائص أفراد العينة بالإجابات المختارة عن طريق اختبار **ANOVA**.

المطلب الأول: وصف عينة الدراسة وتحليل النتائج الإحصائية

أولا: وصف عينة الدراسة

❖ الجنس:

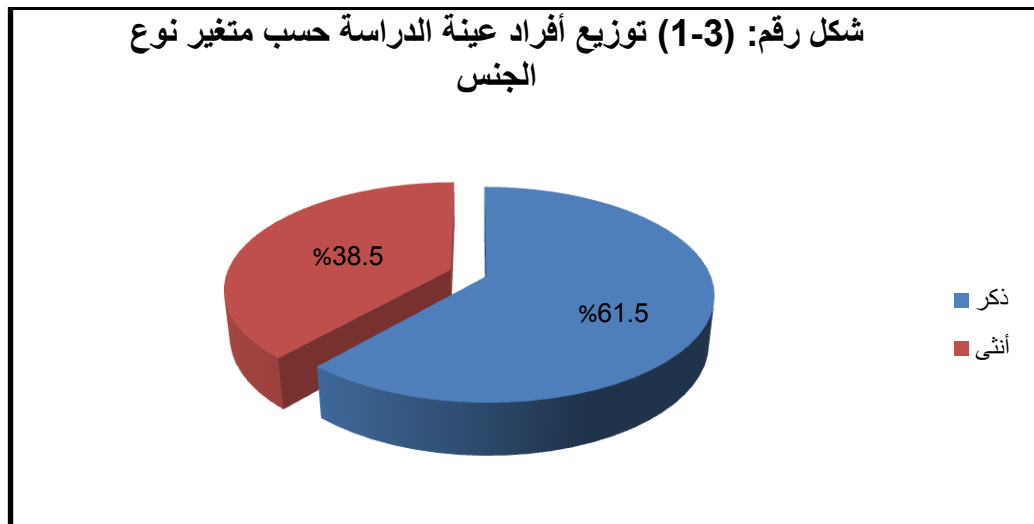
الجدول رقم: (3-9) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	16	61.5%
أنثى	10	38.5%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج **spss**

يبين الجدول أن 61.5% من العينة التي شملتها الدراسة هي من جنس ذكر، وأن 38.5%

هي من جنس أنثى.



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج **spss**

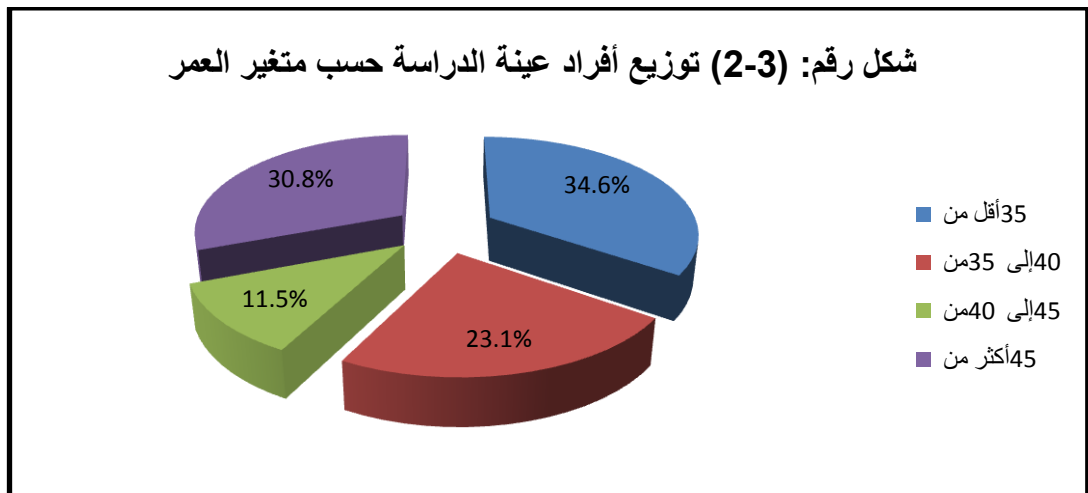
❖ العمر:

الجدول رقم: (3-10) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 35 سنة	9	34.6%
من 35 إلى 40 سنة	6	23.1%
من 40 إلى 45 سنة	3	11.5%
أكثر من 45 سنة	8	30.8%

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول أن 34.6% من عينة الأفراد التي شملتها الدراسة تتراوح أعمارهم أقل من 35 سنة و 23.1% من العينة تتراوح أعمارهم من 35 إلى 40 سنة، و 11.5% تتراوح أعمارهم من 40 إلى 45 سنة، و 30.8% تتراوح أعمارهم أكثر من 45 سنة.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

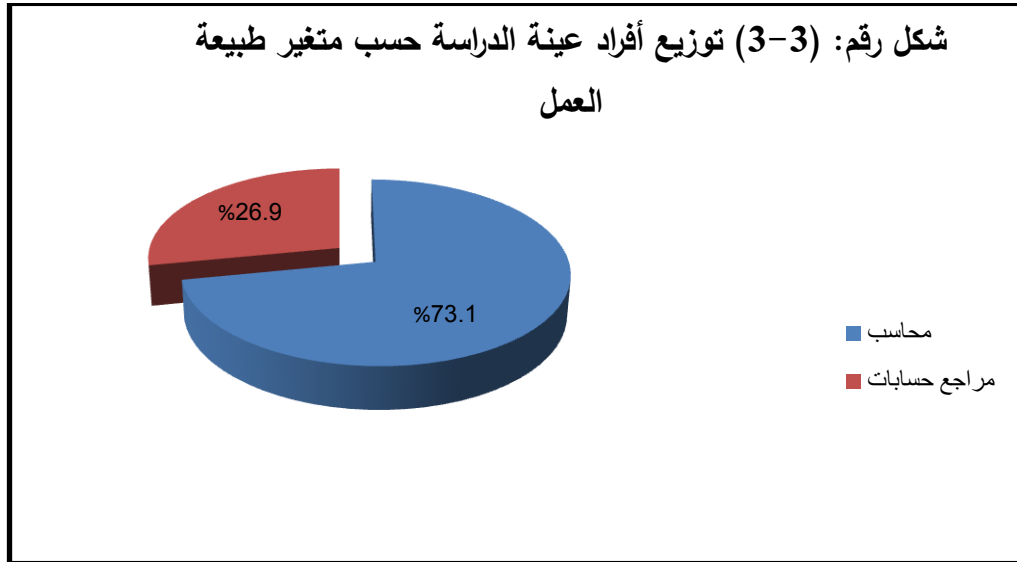
❖ طبيعة عمل المجيب:

الجدول رقم: (3-11) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة عمل المجيب

طبيعة عمل المجيب	التكرار	النسبة
محاسب	19	73.1 %
مراجع حسابات	7	26.9%

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول المبين أعلاه أن 73.1% من أفراد عينة الدراسة هم محاسبون، والبقية هم مراجعو حسابات بنسبة تقدر ب 26.9%، مما يعني أن معظم أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرة العالية، يسمح لهم بالإطلاع على أمور ومجريات العمل، مما يمكنهم أكثر من غيرهم من الإجابة على أسئلة الدراسة بوضوح، دقة، مهنية وخبرة عالية.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

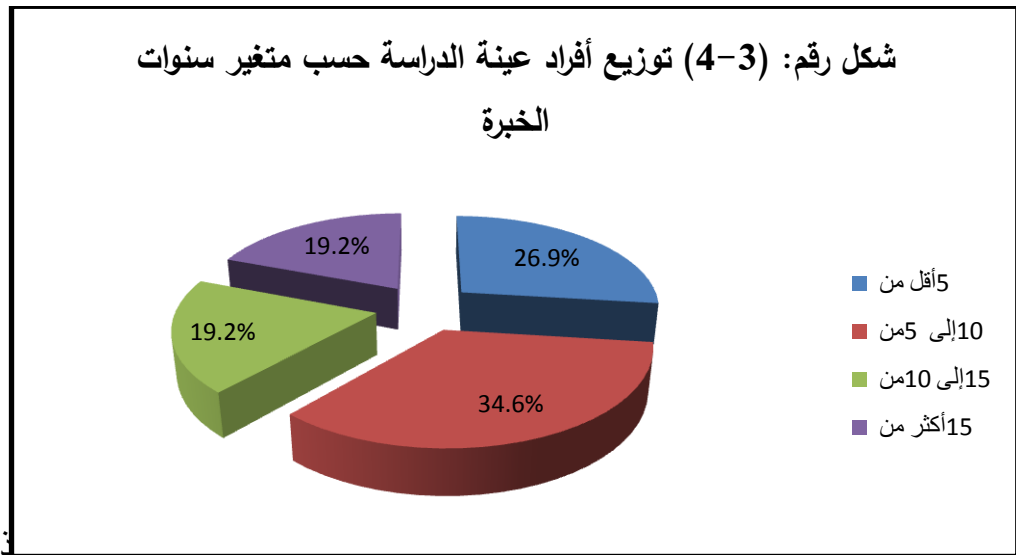
❖ سنوات الخبرة :

الجدول: (3-12) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	7	26.9 %
من 5 إلى 10 سنوات	9	34.6%
من 10 إلى 15 سنة	5	19.2%
أكثر من 15 سنة	5	19.2%

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يظهر الجدول أن 26.9% من أفراد العينة يكتسبون خبرة تتراوح لأقل من 5 سنوات، وأن 34.6% منهم يكتسبون خبرة تتراوح من 5 إلى 10 سنوات، و 19.2% منهم يكتسبون خبرة تتراوح من 10 إلى 15 سنة، وأن 19.2% يكتسبون خبرة تتراوح لأكثر من 15 سنة.



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

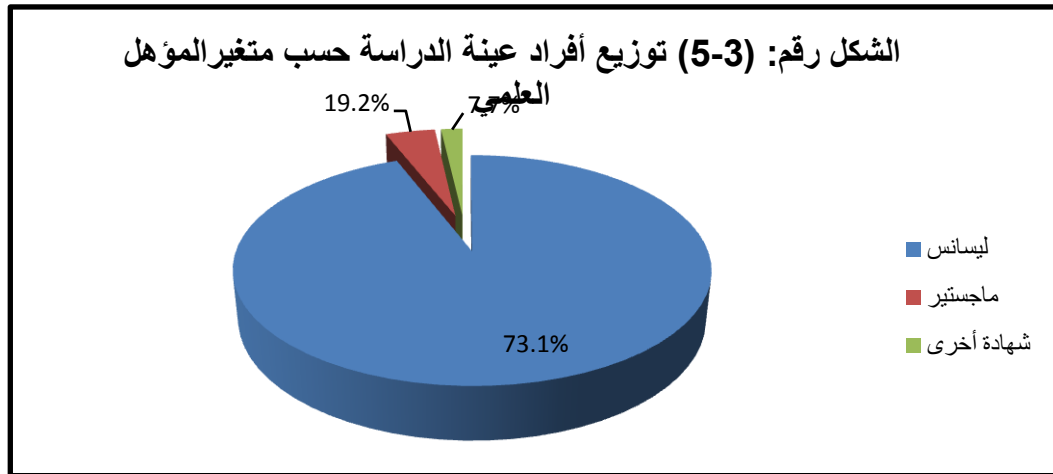
❖ المؤهل العلمي:

الجدول رقم: (3-13) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
73.1%	19	ليسانس
19.2%	5	ماجستير
0%	0	دكتوراه
7.7%	2	شهادة أخرى

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين لنا الجدول السابق توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، فنلاحظ أن أغلبية أفراد العينة لديهم شهادة ليسانس وهذا بنسبة 73.1%، ثم يليهم حاملي شهادة الماجستير بنسبة 19.2% ثم نسبة 7.7% لحاملي شهادة أخرى، أما حاملي شهادة الدكتوراه فلا يوجد من بين أفراد العينة من يحمل هذا المؤهل العلمي.



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

المطلب الثاني: تحليل فقرات محاور الدراسة

1. اختبار التوزيع الطبيعي:

نهدف من خلال هذا الاختبار إلى معرفة أي التوزيعات الاحتمالية تتبعها بيانات الدراسة، ومن أجل ذلك يستخدم اختبار شبير وويلك في حال لم تتجاوز العينة 30 فرداً، أما إذا كانت أكثر من 30 فرداً فيستخدم اختبار سميروف.

وبما أن عينة الدراسة تضم 26 فرداً، استخدم اختبار شبير وويلك من أجل معرفة التوزيع

الجدول رقم: (3-14) اختبار شبير وويلك

نوع الاختبار	قيمة Z	مستوى الدلالة
اختبار شبير وويلك	0.962	0.435

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول السابق نجد أن القيمة الاستدلالية لكل محور أكبر من 0.05 ومنه التوزيع طبيعي

وبما أن التوزيع طبيعي يجب استخدام الاختبارات المعلمية.

2. تحليل فقرات الاستبيان:

أ. تحليل فقرات المحور الأول: مكانة المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم: (3-15) إجمالي نتائج المحور الأول

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
01	يعتبر التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات انطلاقة جيدة لمواكبة التغيرات في الميدان المحاسبي.	4.00	0.93	5.43	0.000
02	يساهم استرجاع وزارة المالية لمهنة مراجع الحسابات في تحسين رقابة ومتابعة تطورات هذه المهنة وتجنب وقوع ممارسيها في فضائح أخلاقية.	3.30	1.31	1.18	0.246
03	أدت الإصلاحات التي تبنتها الجزائر في مجال مراجعة الحسابات إلى إحداث تحسينات في الجانب النظري للمراجعة.	3.96	0.52	9.29	0.000
04	مراجع الحسابات مطلع على كافة حقوقه وواجباته المنصوص عليها في القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.	4.19	0.80	7.59	0.000
05	مراجع الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136.	4.26	0.72	8.93	0.000
06	في حالة اكتشاف مراجع الحسابات لمختلف حالات الأخطاء والغش عند قيامه بعملية الفحص عليه إبلاغ إدارة المؤسسة بذلك من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة .	3.80	1.23	3.33	0.003
07	في حالة تقصير مراجع الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 01-10.	4.38	0.63	11.07	0.000
08	يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	4.26	0.72	8.93	0.000

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

❖ الفقرة الأولى: يعتبر التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات انطلاقة جيدة

لمواكبة التغيرات في الميدان المحاسبي.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.00، بانحراف معياري قدره 0.93، وقيمة t المحسوبة

تساوي 5.43، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00

وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن العبارة صحيحة وأن أغلب أفراد العينة يوافقون على أنه يعتبر

التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات انطلاقة جيدة لمواكبة التغيرات في الميدان المحاسبي.

❖ الفقرة الثانية: يساهم استرجاع وزارة المالية لمهنة مراجع الحسابات في تحسين رقابة ومتابعة تطورات هذه المهنة وتجنب وقوع ممارسيها في فضائح أخلاقية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.30، بانحراف معياري قدره 1.31، وقيمة t المحسوبة تساوي 1.18، وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.24 وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أن الفقرة مرفوضة وأن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أن يساهم استرجاع وزارة المالية لمهنة مراجع الحسابات في تحسين رقابة ومتابعة تطورات هذه المهنة وتجنب وقوع ممارسيها في فضائح أخلاقية.

❖ الفقرة الثالثة: أدت الإصلاحات التي تبنتها الجزائر في مجال مراجعة الحسابات إلى إحداث تحسينات في الجانب النظري للمراجعة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.96، بانحراف معياري قدره 0.52، وقيمة t المحسوبة تساوي 9.29، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة وأن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن الإصلاحات التي تبنتها الجزائر في مجال مراجعة الحسابات أدت إلى إحداث تحسينات في الجانب النظري للمراجعة.

❖ الفقرة الرابعة: مراجع الحسابات مطلع على كافة حقوقه وواجباته المنصوص عليها في القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.19، بانحراف معياري قدره 0.80، وقيمة t المحسوبة تساوي 7.59، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة وأن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن مراجع الحسابات مطلع على كافة حقوقه وواجباته المنصوص عليها في القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

❖ الفقرة الخامسة: مراجع الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.26 بانحراف معياري قدره 0.72، وقيمة t المحسوبة تساوي 8.93 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن مراجع الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136.

❖ الفقرة السادسة: في حالة اكتشاف مراجع الحسابات لمختلف حالات الأخطاء والغش عند قيامه

بعملية الفحص عليه إبلاغ إدارة المؤسسة بذلك من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.80 بانحراف معياري قدره 1.23، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.33، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أنه في حالة اكتشاف مراجع الحسابات لمختلف حالات الأخطاء والغش عند قيامه بعملية الفحص عليه إبلاغ إدارة المؤسسة بذلك من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة.

❖ الفقرة السابعة: في حالة تقصير مراجع الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه

يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.38، بانحراف معياري قدره 0.63، وقيمة t المحسوبة تساوي 11.07، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن في حالة تقصير مراجع الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01.

❖ الفقرة الثامنة: يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية

للمؤسسة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.26، بانحراف معياري قدره 0.72، وقيمة t المحسوبة تساوي 8.93، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

ب. تحليل فقرات المحور الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

الجدول رقم: (3-16) إجمالي نتائج المحور الثاني

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
01	توجد أساليب متبعة من طرف المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية	4.03	0.59	8.84	0.000
02	تعتبر الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة.	3.84	0.88	4.90	0.000
03	يخضع استخدام أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية للمعايير الدولية.	3.50	0.94	2.68	0.013
04	توجد اعتبارات اختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية .	3.69	0.97	3.63	0.001
05	يتبع مراجع الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	4.26	0.66	9.70	0.000
06	يقوم المراجع الخارجي بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	3.76	0.71	5.52	0.000
07	يعمل المراجع الخارجي على تحقيق المعرفة الكاملة وفهم النظام المحاسبي المتبع من طرف المؤسسة.	4.42	0.50	14.40	0.000
08	يتأكد مراجع الحسابات من كفاية إجراءات الرقابة الداخلية بدرجة يمكن الاعتماد عليها.	3.96	0.66	7.40	0.000
09	يلجأ المراجع الخارجي إلى الاختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية .	3.88	0.65	6.91	0.000
10	يقوم المراجع الخارجي بتقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	3.73	0.82	4.50	0.000
11	يعتمد المراجع الخارجي في اختبار الإجراءات التي تم اختبارها من خلال اختبارات الاستمرارية.	4.15	0.61	9.60	0.000
12	يقوم المراجع الخارجي بتحضير وثيقة شاملة يلخص فيها كل إجراء تم فحصه.	4.46	0.58	12.81	0.000
13	يعتمد المراجع الخارجي على أسلوب العينة الإحصائية في اختبارات الاستمرارية .	3.26	0.96	1.42	0.166
14	تسمح اختبارات الاستمرارية للمراجع الخارجي بإجراء تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية .	3.65	0.93	3.56	0.002
15	توجد أساليب متبعة من طرف المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية	4.57	0.50	15.95	0.000

❖ الفقرة الأولى: توجد أساليب متبعة من طرف المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.03، بانحراف معياري قدره 0.59، وقيمة t المحسوبة تساوي 8.84، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أنه توجد أساليب متبعة من طرف المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

❖ الفقرة الثانية: تعتبر الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.84، بانحراف معياري قدره 0.88، وقيمة t المحسوبة تساوي 4.90، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أنه تعتبر الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة.

❖ الفقرة الثالثة: يخضع استخدام أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية للمعايير الدولية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.50، بانحراف معياري قدره 0.94، وقيمة t المحسوبة تساوي 2.68، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.01 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يخضع استخدام أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية للمعايير الدولية.

❖ الفقرة الرابعة: توجد اعتبارات لاختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.69، بانحراف معياري قدره 0.97، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.63، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أنه توجد اعتبارات لاختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

❖ الفقرة الخامسة: يتبع مراجع الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.26، بانحراف معياري قدره 0.66، وقيمة t المحسوبة تساوي 9.70، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يتبع مراجع الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

❖ الفقرة السادسة: يقوم المراجع الخارجي بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.76، بانحراف معياري قدره 0.71، وقيمة t المحسوبة تساوي 5.52، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يقوم المراجع الخارجي بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

❖ الفقرة السابعة: يعمل المراجع الخارجي على تحقيق المعرفة الكاملة وفهم النظام المحاسبي

المتبع من طرف المؤسسة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.42، بانحراف معياري قدره 0.50، وقيمة t المحسوبة تساوي 14.40، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يعمل المراجع الخارجي على تحقيق المعرفة الكاملة وفهم النظام المحاسبي المتبع من طرف المؤسسة.

❖ الفقرة الثامنة: يتأكد مراجع الحسابات من كفاية إجراءات الرقابة الداخلية بدرجة يمكن الاعتماد عليها.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.96، بانحراف معياري قدره 0.66، وقيمة t المحسوبة تساوي 7.40، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يتأكد مراجع الحسابات من كفاية إجراءات الرقابة الداخلية بدرجة يمكن الاعتماد عليها.

❖ الفقرة التاسعة: يلجأ المراجع الخارجي إلى الاختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.88، بانحراف معياري قدره 0.65، وقيمة t المحسوبة تساوي 6.91، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يلجأ المراجع الخارجي إلى الاختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية.

❖ الفقرة العاشرة: يقوم المراجع الخارجي بتقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.73، بانحراف معياري قدره 0.82، وقيمة t المحسوبة تساوي 4.50، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يقوم المراجع الخارجي بتقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

❖ الفقرة الحادية عشرة: يعتمد المراجع الخارجي في اختبار الإجراءات التي تم اختيارها من خلال اختبارات الاستمرارية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.15، بانحراف معياري قدره 0.61، وقيمة t المحسوبة تساوي 9.60، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يعتمد المراجع الخارجي في اختبار الإجراءات التي تم اختيارها من خلال اختبارات الاستمرارية.

❖ الفقرة الثانية عشرة: يقوم المراجع الخارجي بتحضير وثيقة شاملة يلخص فيها كل إجراء تم فحصه.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.46 بانحراف معياري قدره 0.58، وقيمة t المحسوبة تساوي 12.81 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يقوم المراجع الخارجي بتحضير وثيقة شاملة يلخص فيها كل إجراء تم فحصه.

❖ الفقرة الثالثة عشرة: يعتمد المراجع الخارجي على أسلوب العينة الإحصائية في اختبارات الاستمرارية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.26، بانحراف معياري قدره 0.96، وقيمة t المحسوبة تساوي 1.42، وهي أقل من t الجدولية التي تساوي 2.06 وبالتالي العبارة مرفوضة.

❖ الفقرة الرابع عشرة: تسمح اختبارات الاستمرارية للمراجع الخارجي بإجراء تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 3.65، بانحراف معياري قدره 0.93، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.56، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00

وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن تسمح اختبارات الاستمرارية للمراجع الخارجي بإجراء تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية.

❖ الفقرة الخامسة عشر: يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييم نظام الرقابة

الداخلية

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.57، بانحراف معياري قدره 0.50، وقيمة t المحسوبة تساوي 15.95، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ت. تحليل فقرات المحور الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم: (3-17) إجمالي نتائج المحور الثالث

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى الدلالة
01	يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من التقييم النهائي له.	4.30	0.61	10.79	0.000
02	يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.	4.50	0.58	13.11	0.000
03	تعمل المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	4.34	0.56	12.22	0.000
04	يهدف المراجع الخارجي بصورة رئيسية إلى تقديم رأيه عن صدق وصحة البيانات المالية للمؤسسة.	4.30	0.67	9.81	0.000
05	يقوم المراجع الخارجي بتقديم توصيات قصد زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.	4.19	0.56	10.72	0.000
06	تهدف المراجعة الخارجية إلى زيادة ثقة المؤسسة في بياناتها.	4.26	0.53	12.13	0.000
07	يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد على نقاط قوتها و تجنب نقاط ضعفها.	4.15	0.54	10.82	0.000

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

❖ الفقرة الأولى: يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من التقييم النهائي له.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.30، بانحراف معياري قدره 0.61، وقيمة t المحسوبة تساوي 10.79، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من التقييم النهائي له.

❖ الفقرة الثانية: يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.50، بانحراف معياري قدره 0.58، وقيمة t المحسوبة تساوي 13.11، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

❖ الفقرة الثالثة: تعمل المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.24، بانحراف معياري قدره 0.56، وقيمة t المحسوبة تساوي 12.22، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الخارجية تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

❖ الفقرة الرابعة: يهدف المراجع الخارجي بصورة رئيسية إلى تقديم رأيه عن صدق وصحة البيانات المالية للمؤسسة.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.30، بانحراف معياري قدره 0.56، وقيمة t المحسوبة تساوي 9.81، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يهدف المراجع الخارجي بصورة رئيسية إلى تقديم رأيه عن صدق وصحة البيانات المالية للمؤسسة.

❖ **الفقرة الخامسة:** يقوم المراجع الخارجي بتقديم توصيات قصد زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.19، بانحراف معياري قدره 0.67، وقيمة t المحسوبة تساوي 10.72، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الخارجي يقوم بتقديم توصيات قصد زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

❖ **الفقرة السادسة:** تهدف المراجعة الخارجية إلى زيادة ثقة المؤسسة في بياناتها.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.26، بانحراف معياري قدره 0.53، وقيمة t المحسوبة تساوي 12.13، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن تهدف المراجعة الخارجية إلى زيادة ثقة المؤسسة في بياناتها.

❖ **الفقرة السابعة:** يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد على نقاط قوتها وتجنب نقاط ضعفها.

في هذه الفقرة بلغ المتوسط الحسابي 4.15، بانحراف معياري قدره 0.54، وقيمة t المحسوبة تساوي 10.82، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الفقرة صحيحة، أي أن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد على نقاط قوتها وتجنب نقاط ضعفها.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

من أجل القيام باختبار فقرات الاستبيان وفرضياته، يتعين علينا استخدام اختبار T للعينة الواحدة، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم الشخصية، ارتأينا ضرورة القيام باختبار ANOVA.

المطلب الأول: اختبار الفرضيات

تكون الفقرة ايجابية إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.06 أو تكون القيمة الاحتمالية أقل من 0.05.

وتكون الفقرة سلبية إذا كانت قيمة t الحسابية أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.06 وتكون الفقرات محايدة إذا كان القيمة الاحتمالية لها أكبر من 0.05.

حسب ذلك قمنا بتحديد اتجاه لكل فرضية وذلك حسب ما يلي:

H_0 : هي الفرضية التي تنفي الفرضية الأصلية؛

H_1 : الفرضية البديلة : هي الفرضية التي توافق الفرضية الأصلية.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

من أجل اختبار الفرضية الثانية، قمنا بوضع فقرات من 01 إلى 08 وذلك ضمن المحور الثاني، وقد قمنا أيضاً بتحديد الفرضيات كما يلي:

H_0 : لا تحتل المراجعة الخارجية مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية؛

H_1 : تحتل المراجعة الخارجية مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية.

جدول رقم: (3-18) اختبار الفرضية الأولى

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
4.03	0.55	9.44	0.000

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة المتوسط الحسابي للمحور الثاني تساوي 4.03، و قيمة t المحسوبة تساوي 9.44، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن المراجعة الخارجية تحتل مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، ومنه نقبل الفرضية البديلة H_1 ، ونرفض الفرضية H_0 .

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

من أجل اختبار الفرضية الثانية، قمنا بوضع فقرات من 01 إلى 15 وذلك ضمن المحور الثاني، وقد قمنا أيضا بتحديد الفرضيات كما يلي:

H_0 : لا يقوم مراجعو الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية وفقا للمعايير المتعارف عليها؛

H_1 : يقوم مراجعو الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية وفقا للمعايير المتعارف عليها.

الجدول رقم: (3-19) اختبار الفرضية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
3.94	0.29	16.38	0.000

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

بصفة عامة يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني تساوي 3.94، وقيمة t المحسوبة تساوي 16.38، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن مراجعي الحسابات يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

من أجل اختبار الفرضية الثانية، قمنا بوضع فقرات من 01 إلى 07 وذلك ضمن المحور الثاني، وقد قمنا أيضا بتحديد الفرضيات كما يلي:

H_0 : لا يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية؛

H_1 : يساهم مراجعو الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية.

الجدول رقم: (3-20) اختبار الفرضية الثالثة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الحسابية	مستوى الدلالة
4.29	0.38	17.25	0.000

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

بصفة عامة يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث تساوي 4.29، وقيمة t المحسوبة تساوي 17.25، وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.06، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن مراجعي الحسابات يساهمون في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية وبالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية.

المطلب الثاني: تحليل الفروقات

تم استخدام اختبار تحليل التباين anova للمقارنة بين عدة مجموعات مستقلة لدراسة الاختلافات في آراء أفراد الدراسة نحو المحاور الرئيسية باختلاف الخصائص ذات أكثر من بعدين. يتم قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم في حالة الحصول على مستوى دلالة أقل من 0.05.

❖ تحليل الفروقات بالنسبة للجنس:

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي الدراسة بالنسبة للجنس؛

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة للجنس.

الجدول رقم: (3-21) نتائج تحليل الفروقات بالنسبة للجنس

لتساوي المتوسطات T-TEST اختبار					اختبار التجانس		مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية
95% مستوى الثقة	درجة الاختلاف	المتوسط الحسابي	درجة الحرية	T الحسابية	F	مستوى الدلالة	
أعلى قيمة	أدنى قيمة						بافتراض تساوي التباينات
0.409	درجة الاختلاف	0.09	0.21	24	2.19	0.46	0.55
0.418	أدنى قيمة	0.09	0.21	17.6	2.14		

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05، ومنه نرفض الفرضية البديلة H_1

ونقبل فرضية العدم H_0 ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد

لجميع المحاور فيما يخص جنس المجيب.

تحليل الفروقات بالنسبة لعمر المجيب :

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لعمر المجيب؛

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة لعمر المجيب.

الجدول رقم (3-22) نتائج تحليل الفروقات بالنسبة لعمر المجيب

العنوان	مصدر التباين	متوسط المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
متوسط المحاور	بين المجموعات	27.48	15	1.83	1.44	0.28
	داخل المجموعات	12.66	10	1.26		
	المجموع	40.15	25			

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05، ومنه نرفض الفرضية البديلة H_1

ونقبل فرضية العدم H_0 ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد

لجميع المحاور فيما يخص عمر المجيب.

❖ تحليل الفروقات بالنسبة للوظيفة الحالية:

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة للوظيفة الحالية؛

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة للوظيفة الحالية.

الجدول رقم: (3-23) نتائج تحليل الفروقات بالنسبة للوظيفة الحالية

العنوان	مصدر التباين	متوسط المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
متوسط المحاور	بين المجموعات	1.61	15	0.108	0.30	0.980
	داخل المجموعات	3.500	10	0.350		
	المجموع	5.11	25			

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ومنه نرفض الفرضية البديلة H_1

ونقبل فرضية العدم H_0 ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد

لجميع المحاور فيما يخص الوظيفة الحالية.

❖ تحليل الفروقات بالنسبة للخبرة المهنية:

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة للخبرة المهنية؛

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة للخبرة المهنية.

الجدول رقم: (3-24) نتائج تحليل الفروقات بالنسبة للخبرة المهنية

العنوان	مصدر التباين	متوسط المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
متوسط المحاور	بين المجموعات	14.20	15	0.94	0.61	0.80
	داخل المجموعات	15.33	10	1.53		
	المجموع	29.53	25			

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05، ومنه نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل فرضية العدم H_0 ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص الخبرة المهنية.

❖ تحليل الفروقات بالنسبة للمؤهل العلمي:

تم وضع فرضيات على النحو التالي:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة للمؤهل العلمي؛

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات أفراد الدراسة بالنسبة للمؤهل العلمي.

الجدول رقم: (3-25) نتائج تحليل الفروقات بالنسبة للمؤهل العلمي

العنوان	مصدر التباين	متوسط المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
متوسط المحاور	بين المجموعات	7.17	15	0.47	0.42	0.93
	داخل المجموعات	11.16	10	1.11		
	المجموع	18.34	25			

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05، ومنه نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل فرضية العدم H_0 ، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الأفراد لجميع المحاور فيما يخص المؤهل العلمي.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا التطبيقية والمتمثلة في معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية توصلنا إلى أن المراجعة الخارجية تحتل مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، كونها أداة من الأدوات الرقابية التي تهدف أساسا إلى ضمان السير الحسن للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما أنها تلعب دورا كبيرا في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، من خلال اكتشاف مواطن الضعف والقوة فيها، إذ أنها تكتسب الوسيلة الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تساهم في تفعيله، وكذا تقديم توصيات للمؤسسة قصد الاستفادة من نقاط قوتها والتخلص من نقاط ضعفها.

الذاتمة

يتمثل الهدف الرئيسي من تبني مراجعة خارجية، في تمكين المراجع الخارجي من إبداء رأي فني محايد حيال صحة وعدالة القوائم المالية التي تخص المؤسسة، اعتماداً على مجموعة المعايير والمبادئ التي تحكم هذه المهنة، وتظهر أهمية المراجعة الخارجية بوجه الخصوص فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، إذ أن توكيل مراجع خارجي يدعم نظام الرقابة الداخلي ويساعد على زيادة فعاليته ومن أجل دراسة علاقة المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، قمنا بتحديد ثلاث فصول أساسية حيث ركزنا في الفصل الأول على الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية وذلك لأهميتها البالغة بالنسبة لمستخدمي المعلومات في المؤسسة أو خارجها، أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لعموميات حول نظام الرقابة الداخلية التي تعمل على ضمان سير عمليات المؤسسات الاقتصادية وسلامة القوائم المالية من كل أعمال التلاعب والإهمال، وذلك انطلاقاً من تقسيم الوظائف وتحديد المسؤوليات واعتماد نظام محاسبي سليم.

وبالنسبة لل فصل الثالث فتناولنا فيه الجانب التطبيقي للدراسة ،والذي اعتمدنا فيه على أداة الاستبيان، وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة في شكل محاور ، وتوزيعها على عينة من المؤسسات الاقتصادية ومراجعي الحسابات الناشطة على مستوى ولاية جيجل .

النتائج والتوصيات:

1. النتائج:

انطلاقاً من تساؤلنا الرئيسي وما تم التطرق إليه خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى النتائج التالية:

- يكمن الهدف الأساسي من وجود المراجعة الخارجية في إعطاء شرعية للحسابات؛
- تتميز المراجعة الخارجية بمجموعة من المواصفات أهمها الاستقلالية والحياد؛
- يتوجب أن يتوفر في المراجع الخارجي مجموعة من المؤهلات من أجل تحقيق الفعالية عند قيامه بعملية المراجعة؛

- تمتاز المراجعة الخارجية بمصداقية أكثر مقارنة بالمراجعة الداخلية؛
- يعتبر تأهيل المراجع الخارجي وخبرته العلمية وإلمامه بالمعايير المتبعة من المؤثرات الهامة في جودة المراجعة؛
- تستند المراجعة الخارجية على مجموعة من المعايير التي تحكمها وتنظمها ، وذلك لا يعني أنها تتبع المعايير الدولية لكنها تقترب منها؛
- تتم عملية المراجعة وفق مجموعة من الخطوات ، حيث أنه يتوجب على المراجع أن يقوم بجمع معلومات حول المؤسسة محل المراجعة، بعد ذلك يعمل على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يليها جمع أدلة الإثبات وفي الأخير يقوم بإعداد التقارير؛
- تعد الرقابة الداخلية خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية ، وذلك باستخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المؤسسة وصولاً إلى أعلى معدلات الكفاءة الإنتاجية؛
- تمتاز الرقابة الداخلية بمعايير عامة ومعايير تفصيلية؛
- تهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة فيما يتعلق بوضعيات المؤسسات وحمائتها من أي تلاعب أو سوء استخدام؛
- تتمثل أنواع الرقابة الداخلية في الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية؛
- يمثل تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة انطلاق عمل المراجع الخارجي؛
- تعتبر المراجعة الخارجية أداة لقياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية في المؤسسة؛
- يعتمد المراجع الخارجي على مجموعة من الأساليب الضرورية التي تسمح له بتحديد نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلي؛
- من أجل إكمال الاستقصاء حول نظام الرقابة، على المراجع أن يتحصل على الحد الأدنى من الدراسة والتقييم على الأقل من أجل تمكينه من الحصول على فهم بيئية الرقابة وتدفق العمليات؛

- يقوم المراجع الخارجي بإتباع مجموعة من الخطوات أثناء القيام بعملية المراجعة، وذلك وفقا للمعايير المتعارف عليها؛

- يقوم مراجع الحسابات بإبلاغ إدارة المؤسسة باتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة اكتشافه لحالات الغش والأخطاء؛

- يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأيه حول كل إجراء تم فحصه في شكل تقرير.

2. نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال إجراء مطابقة للنتائج المتوصل إليها نظريا مع نتائج الدراسة الميدانية توصلنا إلى ما يلي:

الفرضية الأولى : تمثل مضمونها في أن المراجعة الخارجية تحتل مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، تم قبول هذه الفرضية وذلك باعتبار أن المراجعة الخارجية لها أهمية بالغة بالنسبة لمتخذي القرارات داخل وخارج المؤسسة، كونها تمتاز بالحياد والاستقلالية.

الفرضية الثانية : نصت على أن مراجعي الحسابات يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية وفقا للمعايير المتعارف عليها، حيث أن هم يتبعون خطط منهجية من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما اتضح لنا أن أغلب المراجعين تتوفر لديهم معلومات كافية حول الأنظمة المحاسبية المطبقة في المؤسسات، وعليه تم تحقيق صحة هذه الفرضية.

الفرضية الثالثة : جاءت في مضمونها بأن مراجعي الحسابات يساهمون في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، فقد أثبتت صحتها، وذلك لأن المراجعة الخارجية تعمل على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال اكتشاف نقاط القوة ومواقع الضعف التي تعمل المؤسسة على تعديلها في ظل احترام القوانين والتشريعات المعمول بها.

3. التوصيات:

من خلال ما سبق ذكره، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تبني المراجعة الخارجية كأداة رقابية، وذلك للتأكد من مدى صدق وصحة البيانات والقوائم المحاسبية للمؤسسة؛
- الحرص على مدى صدق ونزاهة المراجعين الخارجيين، وذلك من خلال مدى التزامهم بقواعد وآداب السلوك المهني؛
- التركيز على مؤهلات المراجع الخارجي قبل التوجه إليه؛
- اللجوء إلى المراجع الخارجي بصفة دورية، وهذا للنتائج التي يمكن أن تحققها المؤسسة خلال قيامها بذلك.
- يجب توفير جميع الظروف الملائمة للقيام بعملية المراجعة، وذلك بغرض الوصول إلى تقييم سليم لنظام الرقابة الداخلية؛
- ضرورة وجود نظام محاسبي سليم وفعال يساعد في تسهيل تنظيم وتبويب البيانات والمعلومات المحاسبية؛
- يجب توفير دليل العمل داخل المؤسسة قصد تحديد واجبات ومسؤوليات كل فرد داخل المؤسسة والذي يؤدي إلى حسن سير العمل وتحقيق الأهداف المرسومة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

باللغة العربية:

- 1- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد ارشد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- 2- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثالثة، دار وائل لمنشر، عمان، 2006.
- 3- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 4- محمد أحمد البدري، شحاتة السيد شحاتة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 5- خالد أمين عبد الله، عم تدقيق الحسابات، دار وائل لمنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 6- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 7- أحمد حممي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2000.
- 8- محمد سمير الصبان وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 9- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- 10- خالد أمين عبد الله، عمل تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- 11- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 12- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 13- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- 14- أحمد حممي جمعة، مسؤولية المدقق بشأن الاتصال مع الإدارة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2002.

- 15- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 16- الصبان محمد سمير، الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- 17- الصحن عبد الفتاح، نور أحمد، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية.
- 18- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 1998.
- 19- خالد ا رغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998.
- 20- ألفين أرينز، جيمس لوبيك، المراجعة-مدخل متكامل (ترجمة محمد الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة العربية السعودية، 2002.
- 21- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 22- حسين القاضي، حسين ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1990.
- 23- عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991.
- 24- جورج دانيل غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- باللغة الفرنسية:

1- chadefauxK.M, L'audit fiscal, liter, paris, 1987.

2- Batude.D, L audit comptable el financer, nathan, paeis, 1997.

المذكرات:

- 1- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.
- 2- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- 3- عزوز ميوود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007.

4- رغبة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2014.

5- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2010.

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1-1	التطور التاريخي للمراجعة	10
1-2	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	30
1-3	توزيع الاستبيانات	78
2-3	سلم ليكارت	79
3-3	طول الفئات	79
4-3	معامل ألفا كرومباخ	80
5-3	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	81
6-3	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث	82
7-3	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع	83
8-3	الاتساق الداخلي لمتوسط المحاور	84
9-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع الجنس	85
10-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	86
11-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة عمل المجيب	86
12-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	87
13-3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	88
14-3	اختبار شبيرو ويلك	89
15-3	إجمالي نتائج المحور الأول	90
16-3	إجمالي نتائج المحور الثاني	93
17-3	إجمالي نتائج المحور الثالث	97
18-3	اختبار الفرضية الأولى	100
19-3	اختبار الفرضية الثانية	101
20-3	اختبار الفرضية الثالثة	101
21-3	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة للجنس	102
22-3	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة لعمر المجيب	103
23-3	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة للوظيفة الحالية	103

104	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة للخبرة المهنية	24-3
104	نتائج تحليل الفروقات بالنسبة للمؤهل العلمي	25-3

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
27	معايير المراجعة المتعارف عليها	1-1
66	أشكال ورموز خريطة التدفق	1-2
70	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المتبعة في ذلك	2-2
85	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع الجنس	1-3
86	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	2-3
87	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل	3-3
88	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	4-3
89	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	3-3

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
123	نموزج الاستبيان	1
281	معامل ألفا كرومباخ	2
130	معاملات الارتباط	3
136	وصف متغيرات الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي	4
138	اختبار t-test	5
140	اختبار anova	6

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

دراسات محاسبية وجبائية معمقة



استبيان بحث لموضوع:

مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية

-دراسة تطبيقية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل-

سيدي، سيدتي:

في إطار إعدادنا وتحضيرنا لمذكرة ماستر حول موضوع "إسهام المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، ومن خلال تطرقنا لطرح التساؤل التالي: ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية؟ وقصد الاستفادة منكم والتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تمكننا من جمع المعلومات الهادفة والصحيحة، نلتمس من سيادتكم الإجابة على جملة من الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة بكل صدق وموضوعية، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كأصحاب خبرة واختصاص حول أهمية الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي لتفعيل نظام الرقابة الداخلية خاصة في ظل التطورات الراهنة.

كما نحيطكم علما أن نلتزم بإحاطة إجاباتكم بمعاملة سرية تامة ولن نستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر والامتنان والعرفان.

أرجو منكم الإجابة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

I. معلومات شخصية:

1. الجنس: ذكر أنثى
2. العمر: أقل من 35 سنة من 35 إلى 40 سنة
- من 40 إلى 45 سنة أكبر من 45 سنة
3. الوظيفة الحالية: محاسب مراجع حسابات
4. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات
- من 10 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة
5. المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير
- دكتوراه شهادة أخرى (مهنية)

II. متغيرات الدراسة

المحور الأول: مكانة المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعتبر التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات انطلاقة جيدة لمواكبة التغيرات في الميدان المحاسبي.					

					يساهم استرجاع وزارة المالية لمهنة مراجع الحسابات في تحسين رقابة ومتابعة تطورات هذه المهنة وتجنب وقوع ممارستها في فضائح أخلاقية.	02
					أدت الإصلاحات التي تبنتها الجزائر في مجال مراجعة الحسابات إلى إحداث تحسينات في الجانب النظري للمراجعة.	03
					مراجع الحسابات مطلع على كافة حقوقه و واجباته المنصوص عليها في القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.	04
					مراجع الحسابات مطلع على قانون أخلاقيات المهنة 96-136.	05
					في حالة اكتشاف مراجع الحسابات لمختلف حالات الأخطاء والغش عند قيامه بعملية الفحص عليه إبلاغ إدارة المؤسسة بذلك من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة.	06
					في حالة تقصير مراجع الحسابات وعدم بذله العناية المهنية اللازمة فإنه يتحمل إحدى المسؤوليات المنصوص عليها في القانون 10-01.	07
					يقوم مراجع الحسابات أثناء قيامه بعمله بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	08

المحور الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	توجد أساليب متبعة من طرف المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية.					
02	تعتبر الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعالة.					
03	يخضع استخدام أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية للمعايير الدولية.					
04	توجد إعتبرات لاختيار الأسلوب المتبع في تقييم نظام الرقابة الداخلية.					
05	يتبع مراجع الحسابات خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.					
06	يقوم المراجع الخارجي بدراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
07	يعمل المراجع الخارجي على تحقيق المعرفة الكاملة وفهم النظام المحاسبي المتبع من طرف المؤسسة.					
08	يتأكد مراجع الحسابات من كفاية إجراءات الرقابة الداخلية بدرجة يمكن الاعتماد عليها.					
09	يلجأ المراجع الخارجي إلى الاختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية.					
10	يقوم المراجع الخارجي بتقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
11	يعتمد المراجع الخارجي في اختبار الإجراءات التي تم اختيارها من خلال اختبارات الاستمرارية.					
12	يقوم المراجع الخارجي بتحضير وثيقة شاملة يلخص فيها كل إجراء تم فحصه .					

					13	يعتمد المراجع الخارجي على أسلوب العينة الإحصائية في اختبارات الاستمرارية .
					14	تسمح اختبارات الاستمرارية للمراجع الخارجي بإجراء تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية .
					15	يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المحور الثالث : مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم المراجع الخارجي بتحديد الانحرافات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية انطلاقاً من التقييم النهائي له.					
02	يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.					
03	تعلم المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.					
04	يهدف المراجع الخارجي بصورة رئيسية إلى تقديم رأيه عن صدق وصحة البيانات المالية للمؤسسة.					
05	يقوم المراجع الخارجي بتقديم توصيات قصد زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.					
06	تهدف المراجعة الخارجية إلى زيادة ثقة المؤسسة في بياناتها.					
07	يعمل المراجع الخارجي على توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد على نقاط قوتها وتجنب نقاط ضعفها.					

مع فائق الشكر والتقدير

الملحق رقم (02) : معامل ألفا كرومباخ

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,660	8

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,608	15

المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,777	7

إجمالي المحاور

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,729	30

الملحق رقم (03): معامل الارتباط

Correlations المحور الأول

		AQ1	AQ2	AQ3	AQ5	AQ6	AQ7	AQ8	AQ10	TOTALAQ
AQ1	Pearson Correlation	1	,517**	,081	,373	,412*	,588**	-,134	,000	,732**
	Sig. (2-tailed)		,007	,695	,061	,036	,002	,515	1,000	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
AQ2	Pearson Correlation	,517**	1	-,270	,055	,119	,750**	-,051	-,090	,708**
	Sig. (2-tailed)	,007		,183	,788	,562	,000	,804	,661	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
AQ3	Pearson Correlation	,081	-,270	1	,018	,028	,050	,046	,133	-,015
	Sig. (2-tailed)	,695	,183		,930	,891	,810	,824	,518	,942
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
AQ5	Pearson Correlation	,373	,055	,018	1	,804**	,241	,163	,321	,625**
	Sig. (2-tailed)	,061	,788	,930		,000	,235	,427	,110	,001
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
AQ6	Pearson Correlation	,412*	,119	,028	,804**	1	,284	-,060	-,144	,543**
	Sig. (2-tailed)	,036	,562	,891	,000		,160	,771	,484	,004
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
AQ7	Pearson Correlation	,588**	,750**	,050	,241	,284	1	,200	-,074	,832**
	Sig. (2-tailed)	,002	,000	,810	,235	,160		,328	,719	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
AQ8	Pearson Correlation	-,134	-,051	,046	,163	-,060	,200	1	,460*	,285
	Sig. (2-tailed)	,515	,804	,824	,427	,771	,328		,018	,159
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
AQ10	Pearson Correlation	,000	-,090	,133	,321	-,144	-,074	,460*	1	,246

	Sig. (2-tailed)	1,000	,661	,518	,110	,484	,719	,018		,226
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26
TOTALAQ	Pearson Correlation	,732**	,708**	-,015	,625**	,543**	,832**	,285	,246	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,942	,001	,004	,000	,159	,226	
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations المحور الثاني

	BQ1	BQ2	BQ3	BQ4	BQ5	BQ6	BQ7	BQ8	BQ9	BQ10	BQ11	BQ12	BQ13	BQ14	BQ15	TOTALBQ	
BQ1	Pearson Correlation	1	-,140	,035	,090	,274	,586**	,342	-,501**	,216	,425*	-,344	,406*	-,088	-,047	,189	,343
	Sig. (2-tailed)		,495	,864	,662	,176	,002	,088	,009	,288	,030	,085	,039	,668	,821	,356	,086
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ2	Pearson Correlation	-,140	1	,718**	,270	,210	-,187	-,028	,127	-,102	-,004	,490*	,066	,145	-,019	,388*	,543**
	Sig. (2-tailed)	,495		,000	,182	,304	,361	,893	,538	,621	,984	,011	,748	,479	,928	,050	,004
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ3	Pearson Correlation	,035	,718**	1	,348	-,032	,059	,042	,159	,161	,331	,344	,217	-,110	,203	,460*	,704**
	Sig. (2-tailed)	,864	,000		,082	,878	,773	,839	,437	,431	,098	,085	,286	,594	,320	,018	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ4	Pearson Correlation	,090	,270	,348	1	,257	,125	,113	,354	,257	,042	,016	-,164	-,079	-,298	,378	,473*
	Sig. (2-tailed)	,662	,182	,082		,205	,543	,582	,076	,204	,838	,940	,425	,701	,139	,057	,015
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26

BQ5	Pearson	,274	,210	-,032	,257	1	,136	,362	,115	,074	-,226	,384	,182	-,305	-,037	,114	,344
	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,176	,304	,878	,205		,506	,069	,576	,719	,267	,053	,372	,130	,858	,578	,086
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ6	Pearson	,586**	-,187	,059	,125	,136	1	,395*	-,020	,113	,230	-,191	,365	,095	,236	,163	,475*
	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,002	,361	,773	,543	,506		,046	,924	,583	,258	,350	,067	,646	,246	,425	,014
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ7	Pearson	,342	-,028	,042	,113	,362	,395*	1	-,069	,398*	,092	,169	,262	-,245	,153	,576**	,474*
	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,088	,893	,839	,582	,069	,046		,737	,044	,654	,408	,195	,229	,454	,002	,014
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ8	Pearson	-,501**	,127	,159	,354	,115	-,020	-,069	1	-,196	-,312	,410*	-,056	-,172	,042	,069	,167
	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,009	,538	,437	,076	,576	,924	,737		,338	,121	,038	,786	,402	,838	,737	,415
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ9	Pearson	,216	-,102	,161	,257	,074	,113	,398*	-,196	1	,310	-,154	,146	-,076	-,068	,332	,355
	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,288	,621	,431	,204	,719	,583	,044	,338		,123	,453	,477	,712	,741	,097	,075
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ10	Pearson	,425*	-,004	,331	,042	-,226	,230	,092	-,312	,310	1	-,388*	,019	,296	,081	,196	,389*
	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,030	,984	,098	,838	,267	,258	,654	,121	,123		,050	,926	,142	,692	,338	,050
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ11	Pearson	-,344	,490*	,344	,016	,384	-,191	,169	,410*	-,154	-,388*	1	,242	-,345	,236	,219	,311
	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,085	,011	,085	,940	,053	,350	,408	,038	,453	,050		,234	,085	,245	,282	,122

	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ1	Pearson	,406*	,066	,217	-,164	,182	,365	,262	-,056	,146	,019	,242	1	-,303	,232	,283	,392*
2	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,039	,748	,286	,425	,372	,067	,195	,786	,477	,926	,234		,133	,255	,161	,048
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ1	Pearson	-,088	,145	-,110	-,079	-,305	,095	-,245	-,172	-,076	,296	-,345	-,303	1	,019	-,003	,069
3	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,668	,479	,594	,701	,130	,646	,229	,402	,712	,142	,085	,133		,927	,988	,736
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ1	Pearson	-,047	-,019	,203	-,298	-,037	,236	,153	,042	-,068	,081	,236	,232	,019	1	,186	,329
4	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,821	,928	,320	,139	,858	,246	,454	,838	,741	,692	,245	,255	,927		,363	,101
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
BQ1	Pearson	,189	,388*	,460*	,378	,114	,163	,576**	,069	,332	,196	,219	,283	-,003	,186	1	,709**
5	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	,356	,050	,018	,057	,578	,425	,002	,737	,097	,338	,282	,161	,988	,363		,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
TOT	Pearson	,343	,543**	,704**	,473*	,344	,475*	,474*	,167	,355	,389*	,311	,392*	,069	,329	,709**	1
ALB	Correlation																
Q	Sig. (2-tailed)	,086	,004	,000	,015	,086	,014	,014	,415	,075	,050	,122	,048	,736	,101	,000	
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26

المحور الثالث Correlations

		CQ1	CQ2	CQ3	CQ4	CQ5	CQ6	CQ7	TOTALCQ
CQ1	Pearson Correlation	1	,666**	,027	,242	,624**	,103	,449*	,685**
	Sig. (2-tailed)		,000	,897	,234	,001	,618	,021	,000

	N	26	26	26	26	26	26	26	26
CQ2	Pearson Correlation	,666**	1	,428*	,404*	,423*	,064	,505**	,767**
	Sig. (2-tailed)	,000		,029	,041	,031	,755	,009	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26
CQ3	Pearson Correlation	,027	,428*	1	,444*	,034	,344	,474*	,592**
	Sig. (2-tailed)	,897	,029		,023	,870	,085	,014	,001
	N	26	26	26	26	26	26	26	26
CQ4	Pearson Correlation	,242	,404*	,444*	1	,256	,093	,517**	,667**
	Sig. (2-tailed)	,234	,041	,023		,208	,650	,007	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26
CQ5	Pearson Correlation	,624**	,423*	,034	,256	1	,483*	,290	,674**
	Sig. (2-tailed)	,001	,031	,870	,208		,012	,151	,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26
CQ6	Pearson Correlation	,103	,064	,344	,093	,483*	1	,127	,460*
	Sig. (2-tailed)	,618	,755	,085	,650	,012		,535	,018
	N	26	26	26	26	26	26	26	26
CQ7	Pearson Correlation	,449*	,505**	,474*	,517**	,290	,127	1	,732**
	Sig. (2-tailed)	,021	,009	,014	,007	,151	,535		,000
	N	26	26	26	26	26	26	26	26
TOTALCQ	Pearson Correlation	,685**	,767**	,592**	,667**	,674**	,460*	,732**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,000	,000	,018	,000	
	N	26	26	26	26	26	26	26	26

Correlations إجمالي المحاور

		TOTALAQ	TOTALBQ	TOTALCQ	TOTALDQ
TOTALAQ	Pearson Correlation	1	-,091	,369	,583**
	Sig. (2-tailed)		,658	,064	,002
	N	26	26	26	26
TOTALBQ	Pearson Correlation	-,091	1	,423*	,697**
	Sig. (2-tailed)	,658		,031	,000
	N	26	26	26	26
TOTALCQ	Pearson Correlation	,369	,423*	1	,801**
	Sig. (2-tailed)	,064	,031		,000
	N	26	26	26	26
TOTALDQ	Pearson Correlation	,583**	,697**	,801**	1
	Sig. (2-tailed)	,002	,000	,000	
	N	26	26	26	26

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

وصف عينة الدراسة

sex

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid MASCULIN	16	61,5	61,5	61,5
FEMININ	10	38,5	38,5	100,0
Total	26	100,0	100,0	

age

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid moins de 35	9	34,6	34,6	34,6
35-40	6	23,1	23,1	57,7
40-45	3	11,5	11,5	69,2
plus de 45	8	30,8	30,8	100,0
Total	26	100,0	100,0	

fonctionne

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid comptable	19	73,1	73,1	73,1
expert compt	7	26,9	26,9	100,0
Total	26	100,0	100,0	

experience

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid moins de 5	7	26,9	26,9	26,9
5-10	9	34,6	34,6	61,5
10-15	5	19,2	19,2	80,8
plus de 15	5	19,2	19,2	100,0
Total	26	100,0	100,0	

إختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
TOTALGLOB	,115	26	,200*	,962	26	,435

a. Lilliefors Significance Correction

*. This is a lower bound of the true significance.

الملحق رقم (05): اختبار T-Test

المحور الأول

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
AQ1	26	4,0000	,93808	,18397
AQ2	26	3,3077	1,31967	,25881
AQ3	26	3,9615	,52769	,10349
AQ5	26	4,1923	,80096	,15708
AQ6	26	4,2692	,72430	,14205
AQ7	26	3,8077	1,23351	,24191
AQ8	26	4,3846	,63730	,12499
AQ10	26	4,2692	,72430	,14205

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
AQ1	5,436	25	,000	1,00000	,6211	1,3789
AQ2	1,189	25	,246	,30769	-,2253	,8407
AQ3	9,291	25	,000	,96154	,7484	1,1747
AQ5	7,590	25	,000	1,19231	,8688	1,5158
AQ6	8,935	25	,000	1,26923	,9767	1,5618
AQ7	3,339	25	,003	,80769	,3095	1,3059
AQ8	11,078	25	,000	1,38462	1,1272	1,6420
AQ10	8,935	25	,000	1,26923	,9767	1,5618

المحور الثاني

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
BQ1	26	4,0385	,59872	,11742
BQ2	26	3,8462	,88056	,17269
BQ3	26	3,5000	,94868	,18605
BQ4	26	3,6923	,97033	,19030
BQ5	26	4,2692	,66679	,13077
BQ6	26	3,7692	,71036	,13931
BQ7	26	4,4231	,50383	,09881
BQ8	26	3,9615	,66216	,12986
BQ9	26	3,8846	,65280	,12803
BQ10	26	3,7308	,82741	,16227
BQ11	26	4,1538	,61269	,12016
BQ12	26	4,4615	,58177	,11410
BQ13	26	3,2692	,96157	,18858
BQ14	26	3,6538	,93562	,18349
BQ15	26	4,5769	,50383	,09881

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
BQ1	8,844	25	,000	1,03846	,7966	1,2803
BQ2	4,900	25	,000	,84615	,4905	1,2018
BQ3	2,687	25	,013	,50000	,1168	,8832
BQ4	3,638	25	,001	,69231	,3004	1,0842
BQ5	9,706	25	,000	1,26923	,9999	1,5386
BQ6	5,522	25	,000	,76923	,4823	1,0562
BQ7	14,402	25	,000	1,42308	1,2196	1,6266
BQ8	7,404	25	,000	,96154	,6941	1,2290
BQ9	6,910	25	,000	,88462	,6209	1,1483
BQ10	4,503	25	,000	,73077	,3966	1,0650
BQ11	9,603	25	,000	1,15385	,9064	1,4013
BQ12	12,810	25	,000	1,46154	1,2266	1,6965
BQ13	1,428	25	,166	,26923	-,1192	,6576
BQ14	3,563	25	,002	,65385	,2759	1,0318
BQ15	15,959	25	,000	1,57692	1,3734	1,7804

المحور الثالث

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
CQ1	26	4,3077	,61769	,12114
CQ2	26	4,5000	,58310	,11435
CQ3	26	4,3462	,56159	,11014
CQ4	26	4,3077	,67937	,13323
CQ5	26	4,1923	,56704	,11121
CQ6	26	4,2692	,53349	,10463
CQ7	26	4,1538	,54349	,10659

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
CQ1	10,795	25	,000	1,30769	1,0582	1,5572
CQ2	13,117	25	,000	1,50000	1,2645	1,7355
CQ3	12,223	25	,000	1,34615	1,1193	1,5730
CQ4	9,815	25	,000	1,30769	1,0333	1,5821
CQ5	10,722	25	,000	1,19231	,9633	1,4213
CQ6	12,131	25	,000	1,26923	1,0537	1,4847
CQ7	10,825	25	,000	1,15385	,9343	1,3734

إجمالي المحاور

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
TOTALAQ	26	4,0330	,55741	,10932
TOTALBQ	26	3,9487	,29533	,05792
TOTALCQ	26	4,2967	,38316	,07514

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
TOTALAQ	9,449	25	,000	1,03297	,8078	1,2581
TOTALBQ	16,380	25	,000	,94872	,8294	1,0680
TOTALCQ	17,256	25	,000	1,29670	1,1419	1,4515

الملحق رقم (06): اختبارات ANOVA

اختبارات ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
العمر	Between Groups	27,487	15	1,832	1,447	,281
	Within Groups	12,667	10	1,267		
	Total	40,154	25			
الوظيفة	Between Groups	1,615	15	,108	,308	,980
	Within Groups	3,500	10	,350		
	Total	5,115	25			
الخبرة	Between Groups	14,205	15	,947	,618	,807
	Within Groups	15,333	10	1,533		
	Total	29,538	25			
المؤهل العلمي	Between Groups	7,179	15	,479	,429	,933
	Within Groups	11,167	10	1,117		
	Total	18,346	25			

الفه رس

الصفحة	الفهرس
أ	مقدمة
06	الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.....
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية
08	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة الخارجية
10	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية
13	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الخارجية، وأهدافها
16	المبحث الثاني: مبادئ، فروض المراجعة الخارجية وأنواعها
16	المطلب الأول: مبادئ المراجعة الخارجية.....
18	المطلب الثاني: فروض المراجعة الخارجية
20	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية
22	المبحث الثالث: معايير ومنهجية المراجعة الخارجية
23	المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية
28	المطلب الثاني: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية
36	خلاصة الفصل
37	الفصل الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
38	تمهيد
39	المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية
39	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
40	المطلب الثاني: معايير وأهداف الرقابة الداخلية
42	المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية وأقسامها
45	المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
45	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
48	المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية
49	المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية
52	المطلب الرابع: مكونات نظام الرقابة الداخلية

54	المبحث الثالث: العلاقة التكاملية بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية
54	المطلب الأول: أوجه التكامل بين الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية
55	المطلب الثاني: أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في عمل مراجع الحسابات
61	المطلب الثالث: الإجراءات المتبعة من طرف المراجع الخارجي للحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
63	المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية
63	المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
67	المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
71	المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق نظام الرقابة الفعال
73	المطلب الرابع: أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على برنامج المراجعة
75	خلاصة الفصل
76	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية
77	تمهيد
78	المبحث الأول: إعداد الاستبيان
78	المطلب الأول: أداة جمع البيانات ومجتمع الدراسة
78	المطلب الثاني: تصميم الاستبيان
85	المبحث الثاني: تحليل النتائج الإحصائية
85	المطلب الأول: وصف عينة الدراسة وتحليل النتائج الإحصائية
89	المطلب الثاني: تحليل فقرات محاور الدراسة
101	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق
101	المطلب الأول: اختبار الفرضيات
103	المطلب الثاني: تحليل الفروقات
106	خلاصة الفصل
108	الخاتمة
112	قائمة المراجع
116	فهرس الجداول
119	فهرس الأشكال

121 فهرس الملاحق
122 الملاحق