

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université de Jijel

Faculté des Sciences Economiques et  
Commerciales et des Sciences de Gestion



جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

## الموضوع

### دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة تطبيقية على عينة من المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ:

عبد الحميد مرغيت

اعداد الطالبان:

نجاهة بوعمر

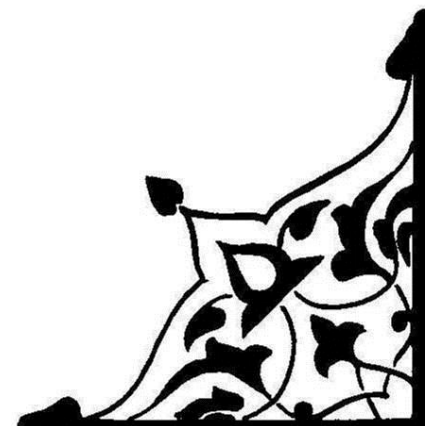
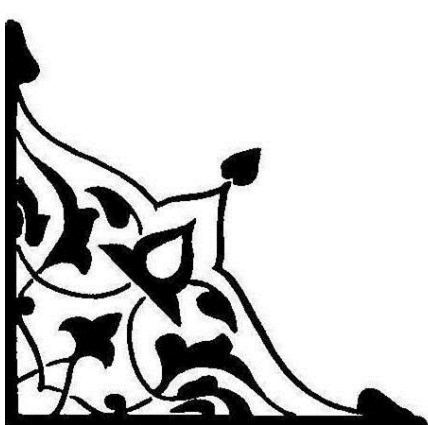
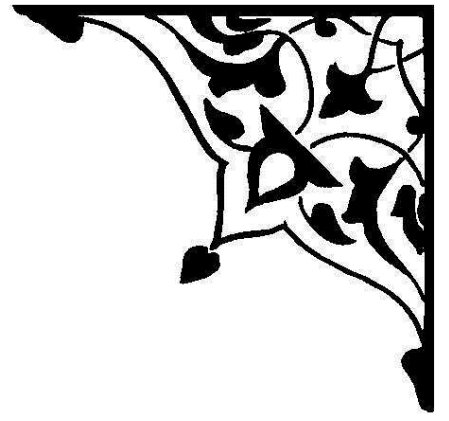
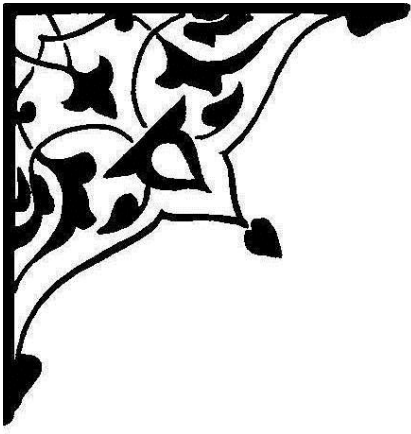
عزيزة سيدهوم

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا	الرتبة	أ.حسيبة جبلي
مشرفا ومقررا	الرتبة	أ.عبد الحميد مرغيت
عضوا مناقشا	الرتبة	أ.بلقاسم تويبة

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ





## شكر وتقدير

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا باليأس إذا أخفقنا لأن الإخفاق هو التجربة  
التي تسبق النجاح

اللهم إذا أعطيتنا نجاحاً، فلا تأخذ تواضعنا، وإذا أعطيتنا تواضعاً فلا تأخذ اعتمادنا  
بكرامتنا

ربنا تقبل دعاءنا..... آمين

الحمد لله الذي يسر سبيلنا وأثار دروبنا

نتقدم بفائق شكرنا وتقديرنا للأستاذ المشرف

مربي محمد الحميد

كما نتوجه بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا في العمل ونخص بالذكر

الأستاذ الفاضل: عمران بوريبة

كما نتقدم بالشكر الى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

وفي الأخير إلى كل من وقف إلى جانبنا ولو بكلمة بعثت فينا الأمل وجعلتنا نتحدى

الصعاب



# إهداء

بدأنا بأكثر من يد و قاسمينا أكثر من هو وعانينا الكثير من الصعوبات وما نحن اليوم  
والحمد لله نطوي سمر الليالي ونعجب الأباء وخلاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع إلي لا يطيب الليل إلا بشكرك  
ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بشكرك ولا تطيب الأخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك الله جل جلاله  
إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه وسلم

إلى الشمعة التي تحترق لتضيء دربي إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق، وهملني بالعطف والحنان إلى رمز التضحية  
والعطاء إلى قدوتي في هذه الحياة

" أبي الفاضل " حفظه الله ورحمته

إلى التي سمره على تربيته وأعطته وما سأله وخصه وما اشتهته إلى سبب وجودي في هذه  
الحياة إلى أجلي وأعذبه وأرق كلمة أنطق بها

" أمي الغالية " حفظها الله ورحمها

إلى من قاسمتهم حلاوة الحياة ومرها وبدونهم تفقد الحياة معناها إلى إخواني وأخواتي: صالح وزوجته

وأولاده " هملة " " أيوب " " علاء الدين " " إباد محمد أمين " " نقي الدين " ، عبد الغني، عزوز، حليلة، فطيمة.

وإلى عائلتي الجديدة كل باسمه وأخص بالذكر " جدي وجدتي " أطال الله في عمرهما

إلى الذي ساعدني وقدم لي كل العون ونرس في روحي المثابرة والتجاوز زوجي العزيز حفظه الله ورحمته.

إلى كل الأقارب والأحباء وزملاء الدراسة إلى كل من عرفوني بمعنى الصداقة والصحة السالمة: لبنة، حياة، ابتسام، عزيزة  
نبيلة، وأخبة، بسمة ....

وأخص بالذكر صديقتي وأختي الثانية " سميلة "

إلى كل من وقف معي في لحظات الصعاب

وساعدني ولو بكلمة طيبة

# نجاة

# إهداء



أهدي هذا العمل المتواضع الى والدي أطال الله في عمرهما

والى أخي إبراهيم وأخواتي سما، شافية، فاطمة وزوجها

عز الدين والأميرة الصغيرة إسراء

إلى كل عائلة سيدهوم ومرغيت كبيراً وصغيراً

إلى جميع صديقاتي وأخص بالذكر:

ليلى، سارة، دلال، نجاة، راضية، وسيلة، مريم.

إلى كل طلبة الماجستير دراسات محاسبية وجبائية معمقة دفعة 2015

إلى كل من ساهم بإمدادي بكلمة طيبة بعثت في روعي العمل

عزيزة



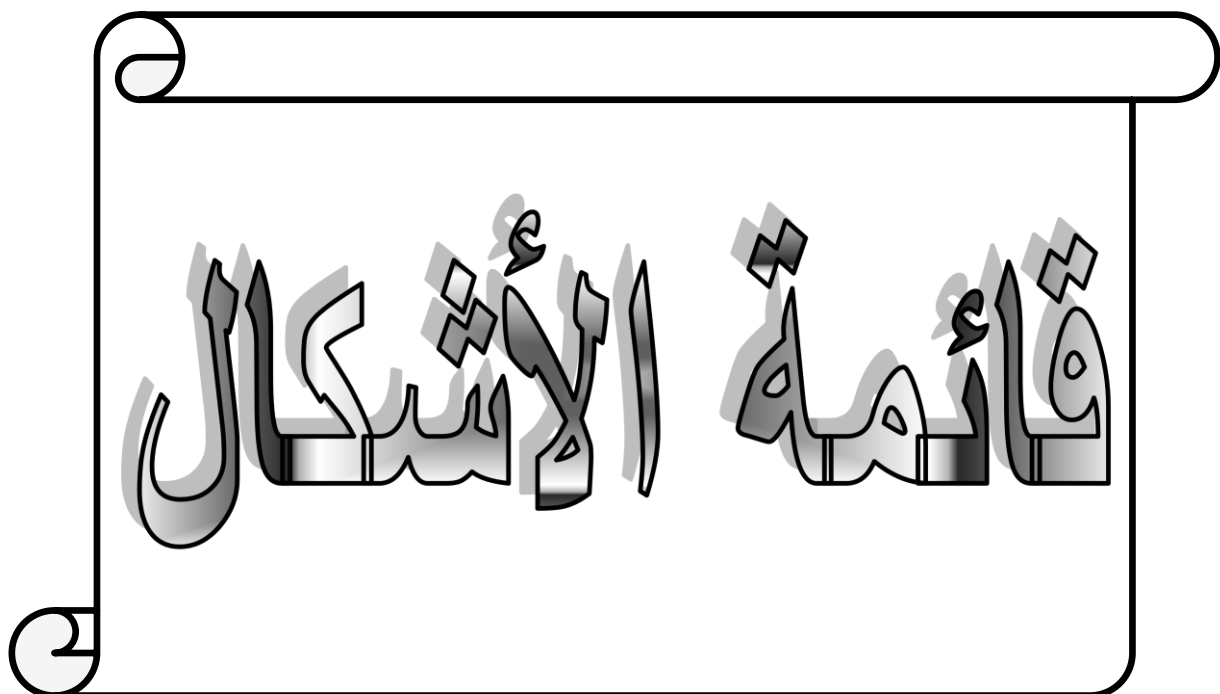


الصفحة	فهرس المحتويات
I	الشكر
II	الإهداء
IV	الفهرس
VIII	قائمة الأشكال
X	قائمة الجداول
XIV	قائمة المختصرات
أ	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
3	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية
8	المطلب الثاني: أهداف ووظائف المراجعة الداخلية
11	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية
14	المطلب الرابع: خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية
18	المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً
18	المطلب الأول: معايير عامة
22	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
26	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
28	المبحث الثالث: الإطار العملي للمراجعة الداخلية
28	المطلب الأول: أدوات المراجعة الداخلية
32	المطلب الثاني: مقومات المراجعة الداخلية
35	المطلب الثالث: مراحل تنفيذ عملية المراجعة الداخلية
39	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية</b>	
41	تمهيد
42	المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

42	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
45	المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الثالث: أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية
51	المطلب الرابع: مكونات نظام الرقابة الداخلية
54	<b>المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية</b>
54	المطلب الأول: أدوات نظام الرقابة الداخلية
58	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية
62	المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
66	<b>المبحث الثالث: منهجية تقييم نظام الرقابة الداخلية</b>
66	المطلب الأول: الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي في مجال الرقابة الداخلية
70	المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
72	المطلب الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
76	المطلب الرابع: العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
78	<b>خلاصة الفصل</b>
<b>الفصل الثالث: واقع مساهمة المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بولاية جيجل</b>	
80	<b>تمهيد</b>
81	<b>المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية</b>
81	المطلب الأول: منهجية الدراسة
83	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة
84	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة
93	<b>المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة</b>
93	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
98	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
112	<b>المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق</b>
112	المطلب الأول: اختبار الفرضيات
115	المطلب الثاني: تحليل الفروق
118	<b>خلاصة الفصل</b>

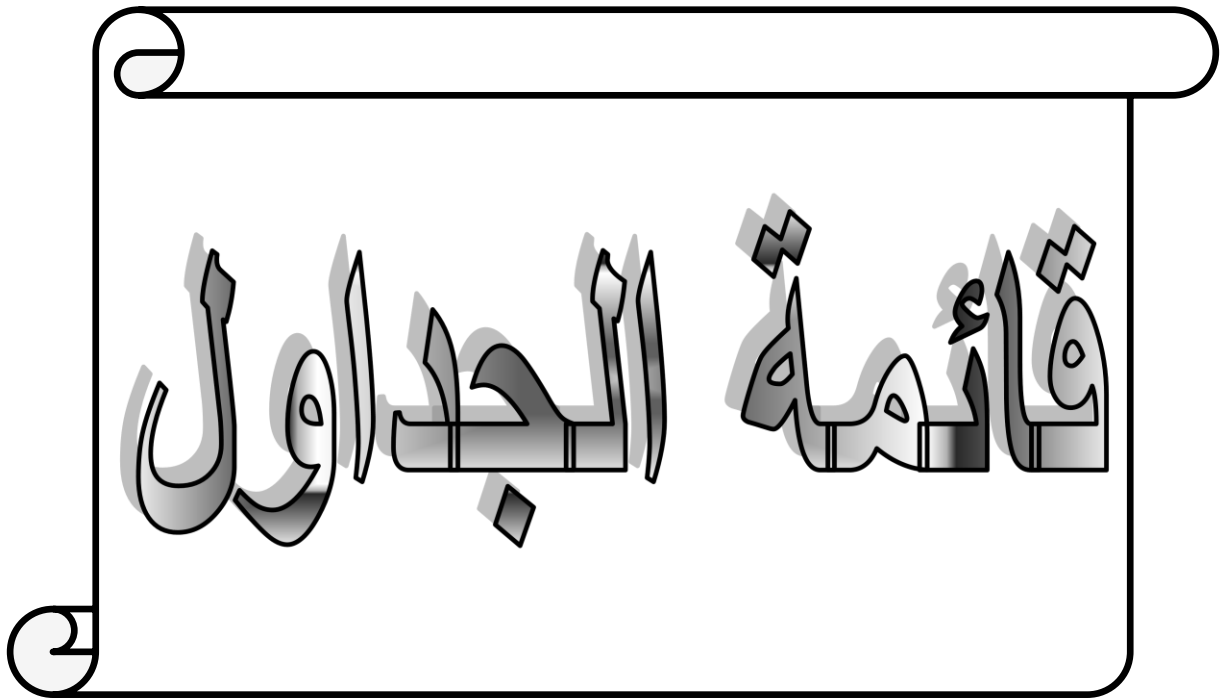


119	الخاتمة العامة
124	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص



## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
93	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	1-3
94	توزيع أفراد العينة حسب العمر	2-3
95	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	3-3
96	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	4-3
97	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	5-3

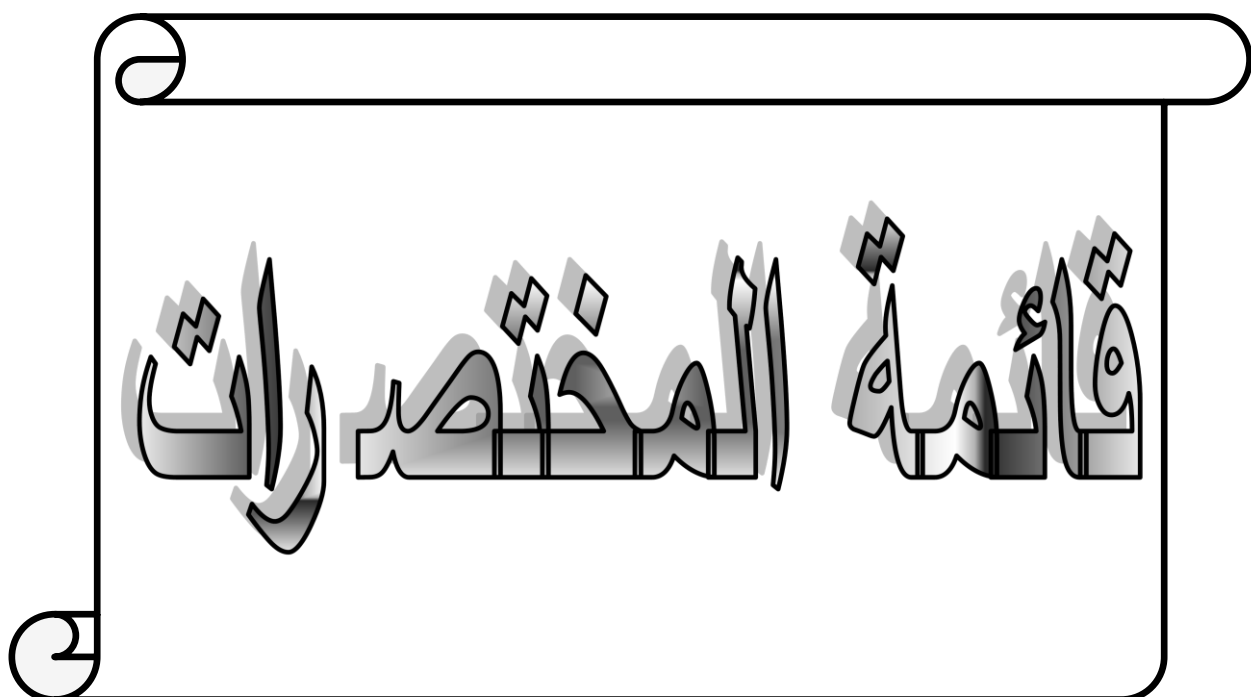


## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
9	أهداف المراجعة الداخلية	1-1
77	علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية	1-2
82	الإحصائيات الخاصة بالاستبانة	1-3
83	جدول التوزيع لمقياس لكارث	2-3
85	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول: المعايير العامة	3-3
86	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول: معايير العمل الميداني	4-3
87	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول: معايير إعداد التقرير	5-3
87	الصدق الداخلي للفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول: التحضير لعملية المراجعة الداخلية	6-3
88	الصدق الداخلي للفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول: الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة الداخلية	7-3
89	الصدق الداخلي للجزء الأول من المحور الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	8-3
89	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني: مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية	9-3
90	الاتساق البنائي لفروع الجزء الأول من المحور الأول: مدى التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً	10-3
90	الاتساق البنائي لفروع الجزء الثاني من المحور الأول: مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية	11-3
91	الاتساق البنائي لأجزاء المحور الأول: معايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية	12-3

91	الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني: كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية	13-3
91	الاتساق البنائي لمحاوِر الدراسة	14-3
92	معامل الثبات (ألفا كرو نباخ)	15-3
93	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	16-3
94	توزيع أفراد العينة حسب العمر	17-3
95	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	18-3
96	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	19-3
97	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	20-3
98	اختبار التوزيع الطبيعي	21-3
99	تحليل فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول: المعايير العامة	22-3
102	تحليل فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول: معايير العمل الميداني	23-3
104	تحليل فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول: معايير إعداد التقرير	24-3
106	تحليل فقرات الفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول: مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية	25-3
107	تحليل فقرات الفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول: الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة الداخلية	26-3
108	تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	27-3
110	تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني: مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية	28-3
112	نتائج اختبار (T-test) لاختبار الفرضية الأولى	29-3
113	نتائج اختبار (T-test) لاختبار الفرضية الثانية	30-3
114	نتائج اختبار (T-test) لاختبار الفرضية الثالثة	31-3
114	نتائج اختبار (T-test) لاختبار الفرضية الرابعة	32-3
115	اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس	33-3

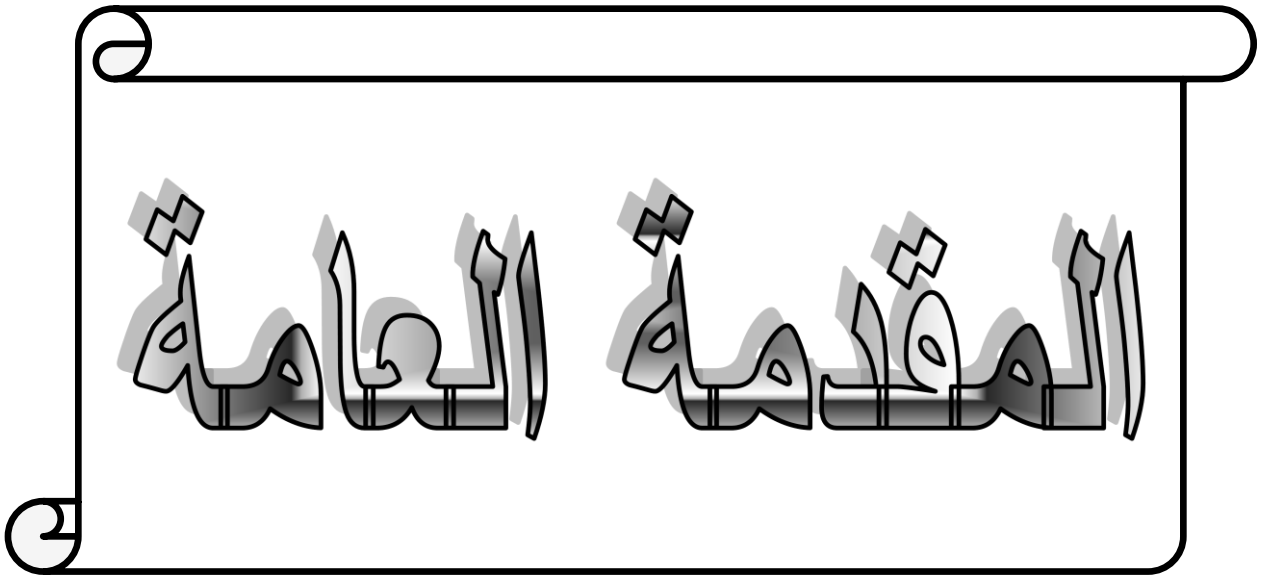
115	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	34-3
116	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	35-3
116	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية	36-3
117	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	37-3





## قائمة المختصرات

الرمز	اللغة العربية	اللغة الأجنبية
IIA	معهد المدققين الداخليين	Institute of Internal Auditors
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants Comity
OECCA	منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين	Organisation des en parts Comptable et Comptable Agréés
IFACI	المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين	Institu Français d'Auditet et contrôle Interne
SPSS	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Pakage for Social sciences



إن التطور الكبير الذي شهده العالم والمؤسسات عبر الزمن وخاصة التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة مما أوجب تبني المراجعة الداخلية كوظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

وتعتبر الرقابة الداخلية وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط العملي باعتبارها نظام لضبط الأداء وضمانا لتحقيق الأهداف، ومع تطور حجم المؤسسات الاقتصادية زاد الاهتمام الإداري بنظم الرقابة الداخلية في محاولة لتحقيق الأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة، حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصية الرقابة والمصادقية من خلال فرض الأدوات الرقابية وهذا ما تطلبه المؤسسات الاقتصادية من أجل تأهيلها والنهوض بوضعيتها للتجاوب مع مختلف التغيرات التي تميز البيئة الحالية.

ومما لا شك فيه أن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات المحاسبية والإدارية التي تختلف بدورها من مؤسسة اقتصادية لأخرى، فنظم الرقابة الداخلية لها دور هام في تعبئة المدخرات وتقديم الدعم اللازم للمشاريع الاستثمارية، وهو ما يستوجب أداة رقابية فعالة وسليمة تحيط بمختلف الجوانب الإدارية والمحاسبية والمالية ألا وهي المراجعة الداخلية التي تعتبر من الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، حيث أن مجال عملها يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، إذ يسعى المراجع الداخلي من خلال قيامه بذلك إلى تحديد مدى كفاءة وفعالية أساليب الرقابة بمختلف أنواعها وذلك من أجل التعرف على مواطن الضعف الموجودة بها، من تم اقتراح التوصيات اللازمة لعلاجها بما يؤدي إلى الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي والحفاظ على أموال المؤسسة وحقوق المساهمين فيها.

## 1- إشكالية الدراسة

لا تقتصر أهمية وجود نظام رقابة داخلية على إدارة المؤسسة فقط، بل أن المراجع الداخلي يعتمد بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية الذي تتبعه المؤسسة من أجل تحديد إجراءات المراجعة الداخلية التي ينبغي التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها.

بناء على ما سبق ومحاولة منا معرفة دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما المقصود بالمراجعة الداخلية وماهي أدوات وخطوات تنفيذها؟
- ❖ ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية وماهي أنواعه وأهدافه ومقوماته؟
- ❖ ما مدى إتباع المراجع الداخلي في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل لمعايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية؟
- ❖ ماهي الخطوات والإجراءات والأساليب المتبعة من قبل المراجع الداخلي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية؟

## 2- فرضيات الدراسة

لمعالجة التساؤل الرئيسي والإجابة على مختلف الأسئلة المتعلقة به وضعنا الفرضيات التالية كنقطة انطلاق لهذه الدراسة:

- ❖ يلتزم المراجع الداخلي في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل بمعايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما؛
- ❖ يحرص المراجع الداخلي في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل على إتباع مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية؛
- ❖ يتبع المراجع الداخلي في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل الخطوات المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ يطبق المراجع الداخلي في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل الأساليب المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## 3- أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار الموضوع لأسباب موضوعية وذاتية:

أولا: الأسباب الموضوعية: تمثلت فيما يلي:

- ❖ حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمراجعة الداخلية للرفع من فعالية التسيير، لاسيما بعد التحول نحو اقتصاد السوق وما رافقها من إصلاحات اقتصادية واسعة؛

❖ موضوع الرقابة الداخلية من أهم وأكثر المواضيع المطروحة جدلا في الوقت الحالي على مستوى الساحة الاقتصادية سواء على المستوى الوطني أو الدولي لاسيما في ظل تنامي ظاهرة الفساد.

❖ التحسيس بأهمية الموضوع فهو من جهة ينطرق لنظام الرقابة الداخلية ومن جهة أخرى إلى أدوات تقييمه.

ثانيا: الأسباب الذاتية: يمكن إيجازها فيما يلي:

❖ رغبة منا في التعرف أكثر على مجال عمل المراجع الداخلي وأساليب تقييمه لنظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية؛

❖ الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بتخصص المحاسبة؛

❖ الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة مستقبلا؛

❖ تشجيع الدراسة في مجال المراجعة الداخلية وإبراز أهميته لمتخذي القرارات من داخل وخارج المؤسسة.

#### 4- أهمية الدراسة

تتجلى أهمية هذه الدراسة من خلال:

❖ تكتسي الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية أهمية بالغة من خلال الدور الهام الذي تلعبه لتحقيق أمن وسلامة ونزاهة ومصداقية المعلومات المالية المتعلقة بالتسيير والمحاسبة والمالية إلى جانب احترام التشريعات والأنظمة والسياسات والإجراءات الداخلية.

❖ كون المراجعة الداخلية أداة رقابية تعتمد عليها إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات ورسم سياستها وقياس مدى صدق وصحة وسلامة سير العمليات التي تقوم بها المؤسسة وذلك من خلال تقييم أدائها.

❖ مساعدة المراجع الداخلي في التعرف على العناصر التي تؤثر على خطة المراجعة الداخلية من حيث طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب القيام بها، وبالتالي التخطيط السليم لعملية المراجعة الداخلية.

❖ تساهم العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية في ترشيد قرارات المؤسسات الاقتصادية عموما وبولاية جيجل على وجه التحديد.

## 5- أهداف الدراسة

تتمثل أهداف هذه الدراسة في:

- ❖ محاولة الإلمام ببعض المصطلحات المتداخلة كالرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، كأدوات أساسية في عملية الرقابة؛
- ❖ محاولة معرفة أهداف وأنواع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ محاولة إبراز أهم الخصائص والمقومات التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ التعرف على أهم أدوات الرقابة الداخلية المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ توضيح أهم الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي في مجال الرقابة الداخلية؛
- ❖ توضيح مدى اتباع المراجع الداخلي لمعايير ومسار تنفيذ المراجعة الداخلية؛
- ❖ معرفة الخطوات والأساليب التي يتبعها المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## 6- حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- ❖ **الحدود المكانية:** لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في بعض المؤسسات الاقتصادية الناشطة على مستوى ولاية جيجل.
- ❖ **الحدود الزمانية:** لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الزمني الممتد من شهر أبريل إلى غاية شهر ماي سنة 2015.

## 7- المنهج المتبع

- من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات المتبناة، سيتم الاعتماد على منهجين أساسيين هما:
- ❖ **المنهج الوصفي التحليلي:** لوصف خطوات القيام بعملية المراجعة الداخلية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية.
  - ❖ **المنهج الاستقرائي:** بالنسبة للدراسة التطبيقية من خلال الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) لتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة استبيان تم إعداده لهذا الغرض.

## 8- أدوات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات اللازمة كما يلي:

أولاً: المصادر الأولية: والمتمثلة في:

❖ الاستبيان قمنا بتوزيع استمارة الاستبيان للمتخصصين في ميدان المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية للوقوف على الواقع الحالي للمهنة، ومن أجل تحليل البيانات المجمعة بواسطة الاستبيان قمنا ب:

❖ استعمال برنامج التحليل الإحصائي (spss)؛

❖ استعمال الأدوات الإحصائية والمتمثلة في: النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي، ألفا كرو نباخ، معامل ارتباط بيرسون، (T-Test)؛

❖ استعمال برنامج EXCEL في التمثيلات البيانية.

ثانياً: المصادر الثانوية

والمتمثلة في الكتب، المقالات العلمية، مذكرات التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع بالإضافة للقوانين.

## 9- الدراسات السابقة

معظم الدراسات السابقة التي اطلعنا عليها تركز على المراجعة الداخلية أو نظام الرقابة الداخلية لكن موضوع المراجع الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية لم يتم التطرق إليه بصفة خاصة، ومن هذه الدراسات نذكر:

❖ دراسة (بكري، 2005) بعنوان دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، سنة 2005، تناولت هذه الدراسة إشكالية تتمحور حول مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال وقد هدفت الدراسة إلى إيضاح أهمية المراجعة الداخلية وكذلك تطوير أهدافها بما يخدم الإدارة ويحقق مصلحة المؤسسة، كما استنتجت الدراسة أن التعثر والفتل المالي الذي عانت منه العديد من الشركات بالولايات المتحدة الأمريكية سببه ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وخصوصاً

الرقابة على إدارة المخاطر الكامنة فيها، نلاحظ أن الباحث ركز فقط على تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال ولم يتطرق لتقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية.

❖ دراسة (عبد الخالق والعلي، 2002) التي قام بها كل من الدكتورة فيحاء عبد الخالق والدكتور منهل العلي بعنوان **مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في العملية الإدارية** تناولت هذه الدراسة إشكالية تتمحور حول مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تسيير العملية الإدارية وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهم المجالات التي تسهم فيها وظيفة المراجعة الداخلية في خدمة العملية الإدارية وزيادة فاعليتها، حيث توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في مجال التخطيط عن طريق المساهمة في وضع الخطط وإجراء مراجعات وتقييمات لهذه الخطط، نلاحظ أن الباحثين ركزا على دور وظيفة التدقيق الداخلي في العملية الإدارية ولم يتطرقا لدور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

❖ دراسة (عزوز ميلود، 2007) بعنوان **دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة سكيكدة، تناولت هذه الدراسة إشكالية تتمحور حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مهام المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسات الاقتصادية، كما توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية أداة فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع في هذه المؤسسات، الباحث ركز على دراسة دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في حين أهمل الدور الفعال للمراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

❖ دراسة (يوسف سعيد يوسف المدلل، 2007) بعنوان **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، تناولت هذه الدراسة إشكالية تتمحور حول مدى قيام وظيفة التدقيق الداخلي المنوط بها في ضبط الأداء المالي والإداري لشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الداخلي في تقييم فعالية وكفاءة الإدارة كمدخل لتوسيع الشفافية والمسؤولية والإفصاح وتقييم أداء الإدارة، كما توصلت الدراسة إلى أن وظيفة التدقيق لها دور فعال في ضبط الأداء المالي والإداري في شركات المساهمة الفلسطينية المدرجة في سوق الأوراق المالية، ويلاحظ أن الباحث قد ركز على دراسة دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري وأهمل التركيز على دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.



❖ دراسة (تافرونت عادل، 2014) بعنوان **دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة البنك الخارجي الجزائري**، شهادة ماستر أكاديمي، جامعة ورقلة، تناولت هذه الدراسة إشكالية تتمحور حول كيف يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الداخلية باعتبارها أداة رقابية لا غنى عنها وكذلك توضيح كيفية سير عملية المراجعة الداخلية، كما توصلت الدراسة إلا أن المراجعة الداخلية تساعد أعضاء الإدارة على تحمل مسؤولياتهم بطريقة فعالة كما أنها تعزز رقابة فعالة لتكلفة معقولة، الباحث لم يتطرق إلى كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية وأكتفى فقط بدراسة ميدانية لعملية سير المراجعة الداخلية على مستوى البنك الخارجي الجزائري. إن ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة المذكورة أعلاه هو أنها قد جاءت لتغطية جوانب النقص المذكورة سابقا في هذه الدراسات والتركيز بشكل خاص على طبيعة العلاقة الموجودة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية من الناحية النظرية والتطبيقية على حد سواء.

## 10- هيكل الدراسة

من أجل الإجابة على التساؤل الرئيسي قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول أساسية فصلين نظريين وفصل تطبيقي، حيث قمنا بتقسيم الفصل الأول المتعلق بالإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية إلى ثلاث مباحث، إذ تناولنا في المبحث الأول ماهية المراجعة الداخلية أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما، أما المبحث الأخير فتضمن الإطار العملي للمراجعة الداخلية.

الفصل الثاني المتعلق بعموميات حول نظام الرقابة الداخلية قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث خصصنا المبحث الأول للإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فتناولنا الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية، وبالنسبة للمبحث الأخير فتضمن منهجية تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث فيتمثل في الجانب التطبيقي لموضوع البحث كدراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة على مستوى ولاية جيجل، حيث تناولنا في المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية، أما في المبحث الثاني فقد تم تحليل البيانات ونتائج الدراسة، والمبحث الأخير فتضمن اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.



# الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لنظام

## الرقابة الداخلية

**تمهيد**

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر وسيلة تحكم مسؤولياتها وعملياتها التي هم بصدد تسييرها، فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو كشف كل الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

كما أن المراجعة الداخلية تخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمها وتتبع منهجية معينة للقيام بمهمتها بحيث يمكن لها استعمال أسلوب العينات لتحقيق أهدافها نظرا لتعدد العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية؛

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما؛

المبحث الثالث: الإطار العملي للمراجعة الداخلية.

## المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

إن توسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه قسم "المراجعة الداخلية" والهدف منه هو مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها.

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية

قبل التطرق لنشأة ومفهوم المراجعة الداخلية نقوم بتعريف المراجعة بصفة عامة 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 المعنية".<sup>1</sup>

### أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

لقد أدى تعدد وتوسع أنشطة المؤسسة إلى ظهور الحاجة إلى المراجعة الداخلية والتي ظهرت بعد المراجعة الخارجية بوقت طويل، كما أن اهتمام إدارة المؤسسة بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة لوجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الأداء المحاسبي فيها ويطلق عليه المراجع الداخلي.<sup>2</sup>

ويرجع بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة حيث قام في عام 1947 بإصدار قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي، وفي عام 1964 تم اعتماد دليل التدقيق الداخلي على أنه مراجعة للأعمال والسجلات التي تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة وبواسطة موظفين مختصين لهذا الغرض.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 9.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 125.

<sup>3</sup> خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص 30-32.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، وفي عام 1977 انتهجت اللجان من أعماله وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في "سان فرانسيسكو" عام 1978 وبحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له، وعرف المراجعة الداخلية حينها على أنها "وظيفة تقويم مستمرة يتم انشاءها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة، وهدفها الأساسي هو مساعدة إدارة المؤسسة في تنفيذ مسؤولياتها بفاعلية، وذلك لتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية، وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة للأنشطة محل المراجعة".<sup>1</sup>

في عام 1996 تم اصدار دليل لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية الصادر عن (IIA)، حيث عرف المراجعة الداخلية على أنها " نشاط نوعي واستشاري موضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريفها على أنها " نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي، ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، كما يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة، التوجيه والتحكم".<sup>2</sup>

أما في الجزائر فهذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 الذي ينص على أنه "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 33.

<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 61-62.

<sup>3</sup> القانون رقم 01/88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988، في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، 1988.

**ثانيا: مفهوم المراجعة الداخلية**

تعتبر المراجعة الداخلية نوع من أنواع المراجعة ولقد تعددت تعاريفها ونذكر منها الآتي:

**1- تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين (IFACI)**

المراجعة الداخلية هي " فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مدير المؤسسة قصد مراقبة سير العمليات، وهذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى والهدف الأساسي للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط هو التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية في كون أن المعلومات صادقة والعمليات شرعية ووضوح وملاءمة الهياكل".<sup>1</sup>

**2- كما عرف المعهد الفرنسي في 23 مارس 2000 المراجعة الداخلية على أنها " نشاط مستقل يهدف إلى التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والتعليمات والإجراءات المطبقة داخلها وتزويد الإدارة بتقارير عن أية انحرافات أو نقاط ضعف، كما تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق التقييم باعتماد التقارب النظامي والمنهجي لمسارات إدارة المخاطر والرقابة والحكم في المؤسسة وتقديم اقتراحات لتقوية فعاليتهم".<sup>2</sup>**

**3- تعريف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) سنة 1999**

المراجعة الداخلية هي " نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة".<sup>3</sup>

**4- كما عرفها المعهد الأمريكي على أنها "وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للمخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية".<sup>4</sup>**

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص15.

<sup>2</sup> عزيزة بن سميحة طيني، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية على شركات التأمين التعاوني، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي السابع حول الصناعة التأمينية الواقع العلمي وأفاق التطبيق، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المنعقد يومي 03-04 ديسمبر 2012، ص193-195.

<sup>3</sup> عطا الله محمود شوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، الإسكندرية، 1994، ص202.

<sup>4</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، 2007، ص126.

5- المراجعة الداخلية هي "وظيفة مستقلة يقوم بها شخص أو أكثر وتتعلق بأنشطة المراجعة الداخلية، وهي وظيفة مستقلة وتمثل جزءا من بيئة الرقابة المطلوبة للمراجعين الداخليين ليكونوا مستقلين عن الأنشطة التي يتم مراجعتها، وتعتبر أعمال مراقبة الأداء أحد أهم مسؤوليات المراجعة الداخلية".

6- المراجعة الداخلية هي "وظيفة تقييم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة بهدف مساعدة أفراد المؤسسة على تنفيذ مسؤولياتهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة"، ويتضمن هذا التعريف أحد أهم أهداف المراجعة وهو توفير رقابة فعالة بكلفة معقولة.

يلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن وظيفة المراجعة الداخلية هي أعم وأشمل من مجرد المراجعة المالية والمحاسبية وهي تمتد لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية كتقييم الخطط والإجراءات واقتراح السبل المناسبة لتطويرها وتقييم الالتزام بها من جانب الموظفين وحسن استغلال الموارد والكفاءة كما يلاحظ بأنها نشاط مستقل داخل المؤسسة وأنها موجودة أساسا لخدمة الإدارة كونها أداة رقابية وبالتالي وجود مراجعة داخلية في المؤسسة يشكل ضمانا وركيزة أساسية لكفاءة وفعالية نظم الرقابة الأخرى.

### ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية

ويمكن تقسيم هذه الأهمية من وجهة نظر الإدارة والمراجع الخارجي إلى الآتي:<sup>1</sup>

1- أهمية المراجعة الداخلية للإدارة: تصمم المراجعة الداخلية أصلا داخل المؤسسة لضمان خسائر العمل وللتأكد من سلامة الأصول وحفظها من الإهمال أو الضياع أو الإسراف أو الاختلاس، كما أنها تصمم لزيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات ويمكن توضيح مدى أهمية المراجعة الداخلية للإدارة فيما يلي:

❖ كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وتعقيدها أدى إلى فقدان الصلة المباشرة بين الإدارة والعاملين في المواقع والأقسام ولهذا كان لا بد من وجود نظام الاتصال داخل المؤسسة ليتمكن الإدارة من متابعة الأحداث بصورة منتظمة إذ كانت المراجعة الداخلية وسيلة للقيام بهذه

<sup>1</sup> صالح ميلود خلاط، واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الرقابة الداخلية الواقع والأفاق، طرابلس، المنعقد يومي 22- 24 فيفري 2005، ص ص 531-532 .



المهمة، وكنتيجة لهذا الاتصال ظهرت الحاجة للبيانات والمعلومات، وكان لابد من التأكد من دقة هذه المعلومات والبيانات وهذا ما تقوم به المراجعة الداخلية؛

❖ إشراف الدولة المتزايدة على المؤسسات، جعل من الضروري التأكد من صحة البيانات والمعلومات من خلال الاهتمام بالمراجعة الداخلية وخاصة بعد ظهور اللوائح والقوانين والتشريعات المختلفة المتعلقة بالدولة والنشاطات الأخرى.

## 2- أهمية المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي: وتكمن هذه الأهمية فيما يلي:

- ❖ يستطيع المراجعون الخارجيون الحصول على نفاذ بصيرة أفضل على عمليات العمل في المجالات المتخصصة مثل: المجالات القانونية، والهندسية، والطبية... وغيرها من خلال خبرة ومعرفة المراجعين الداخليين؛
- ❖ إمكانية إنجاز مختلف أعمال المراجعة في وقت قصير، وذلك لأن وجود المراجعة الداخلية الجيدة يسهل أعمال المراجعة ويوفر وقتا وجهدا كبيرين؛
- ❖ تسمح للمراجعين الخارجيين بالتركيز على أكثر المجالات أهمية؛ أي الاستفادة من مبدأ الأهمية النسبية وذلك بالاطمئنان على المجالات التي تم التركيز عليها من قبل المراجع الداخلي والاهتمام بغيرها؛
- ❖ تحسين العلاقات مع العميل من خلال التعاون وتنسيق الجهود لكلا الطرفين، ويتم ذلك بعد أن يتأكد المراجع الخارجي من موضوعية وكفاءة أداء المراجع الداخلي، وفي هذه الحالة يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد على عمل المراجع الداخلي في كثير من الأمور، وهذا يوفر عليه كثيرا من الوقت والجهد؛
- ❖ يحصل المراجعون الخارجيون على تدريب مفيد من تنسيق وتوجيه فريق مراجعة من المراجعين الداخليين لتسيير العملية، ويتم ذلك بالتنسيق مع إدارة المؤسسة حيث تقوم الإدارة بالاستعانة بالمراجعين الداخليين وتقسيمهم لفرق عمل في المجالات التي قد يجهلها المراجع الخارجي لمدته بالبيانات والمعلومات.

### ثالثا: خصائص المراجعة الداخلية

لكي تعمل إدارة المراجعة بنجاح ينبغي أن تتميز بالخصائص الآتية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 89.

- ❖ تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات وهذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركان قوتها؛
- ❖ تعمل إدارة المراجعة الداخلية بناء على سلطات صريحة في عملية المراجعة الداخلية فقط؛
- ❖ تعتبر المراجعة الداخلية جزء من الرقابة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط الداخلي ولذلك يجب عدم الخلط بينهما، فالمراجعة الداخلية تتم بعد إتمام العمليات أما الضبط فيتم بطريقة تلقائية أي مع سير العملية؛
- ❖ إدارة المراجعة الداخلية تتأكد من تنفيذ السياسات الإدارية وليس مهمتها وضع هذه السياسات؛
- ❖ لا تتدخل إدارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين، وينبغي أن يكون هناك علاقة تعاونية بين إدارة المراجعة والموظفين، ويجب على المراجع أن يساعدهم على أداء مهمتهم ويتعرف على الصعوبات التي تواجههم، كما يجب على المراجع ألا يتدخل في توقيع الجزاءات على الموظفين؛
- ❖ يجب أن يكون موظفي إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل المهني ومدربين في أعمال المحاسبة والمراجعة والإدارة.

### المطلب الثاني: أهداف ووظائف المراجعة الداخلية

انطلاقاً من التعاريف المقدمة يظهر لنا جلياً أن للمراجعة الداخلية أهداف ووظائف يمكن إيجازها كالاتي:

#### أولاً: أهداف المراجعة الداخلية

يمكن تلخيص أهم أهداف المراجعة الداخلية فيما يلي:<sup>1</sup>

**1- هدف الحماية:** يمثل هدف الحماية الهدف التقليدي للمراجعة الداخلية حيث كان التركيز في الماضي ينصب على هذا الهدف حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف إلى حماية المؤسسة من الاختلاس والسرقة، وعلى ذلك كان ينصب دور المراجع الداخلي على:

- ❖ التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها؛

<sup>1</sup> نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود الكلاسيكية وأثر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص139-141.

- ❖ حماية أصول المؤسسة؛
- ❖ التأكد من الملاءمة بين أساليب القياس والسياسات والخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعية؛
- ❖ التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المؤسسة؛
- ❖ التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية.

## 2- هدف البناء

مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص حيث يتضمن التعريف الأخير اعترافاً بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية لتلبية احتياجات الإدارة. ونقوم بإيجاز أهداف المراجعة الداخلية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): يوضح أهداف المراجعة الداخلية

هدف الحماية	هدف البناء
<p>حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقاً لكل من:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- سياسات الشركة؛</li> <li>- الإجراءات المحاسبية؛</li> <li>- نظم الضبط الداخلي؛</li> <li>- سجلات المؤسسة؛</li> <li>- قيم المؤسسة؛</li> <li>- أنشطة التشغيل.</li> </ul>	<p>ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يعمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية أيضاً:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛</li> <li>- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول؛</li> <li>- اقتراح وتحسين الأداء.</li> </ul>

المصدر: فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص46.

## ثانياً: وظائف المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى الوظائف التالية:

### 1- الفحص: ويعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتأكد من الآتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص31.

- ❖ دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- ❖ إن أصول المؤسسة قد تمت المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال؛
- ❖ اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ، ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة؛
- ❖ تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله تجنباً لتكرار الأعمال.

وما هو جدير بالذكر أن المدقق الداخلي لديه من الوقت والخبرة ما يمكنه من تقييم جميع أوجه الرقابة الداخلية، ولذلك يطلق على هدف الحماية مصطلح التدقيق المالي.

**2- التقييم:** تعد وظيفة التقييم امتداداً لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة، ولذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال التقارير المالية، وبناءً على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة المالية وذلك لأنه يقيم مدى تطابق أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا، فبرنامج التدقيق الداخلي يتضمن الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- ❖ تحديد الأهداف العامة التي تضعها الإدارة العليا للقسم موضوع الدراسة؛
- ❖ تجميع البيانات المالية المتعلقة بتنظيم القسم؛
- ❖ تحليل عمل القسم إلى جزئيات؛
- ❖ تقييم أعمال القسم والكشف عن أوجه الضعف أو عدم الكفاية لتلغيها، وكذلك أوجه القوة أو الكفاية وتميئتها؛
- ❖ مقارنة النتائج التي توصل إليها بالأهداف.

**3- مراقبة التنفيذ:** من أغراض المراجعة الداخلية مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعية ويكون سبيله في ذلك الملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم، ومجال تحقيق وظائف المراجعة الداخلية يتطلب وجود نظام رقابي متكامل من أهم خصائصه وجود موازنة تخطيطية وتكاليف معيارية، كما أن مراجعة التنفيذ لا بد أن يتم مقارنتها مع أرقام الخطة المرسومة للمؤسسة لإظهار النتائج والتأكد من دقتها، وبذلك فالمراجع الداخلي يعتبر

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 32.

مراجعا ماليا ومحاسبيا لذا يجب أن يكون ملما بأدوات المحاسبة وفروعها، كما يجب عليه أن يكون قادرا على تأسيس العلاقة بين البيانات المحاسبية وبيانات الإنتاج كما أن مهمته أن يتأكد من النتائج المالية ومدى تماشيها مع النتائج الكمية للإنتاج.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

حدد الباحثون أنواع عديدة للمراجعة الداخلية أهمها: المراجعة الداخلية المالية، المراجعة الداخلية التشغيلية، المراجعة الداخلية لأغراض خاصة، مراجعة نظم المعلومات، مراجعة الالتزام والمراجعة الاجتماعية.

#### أولاً: المراجعة الداخلية المالية

يتضح لنا من استعراض التطور الحاصل في المراجعة الداخلية أن المراجعة الداخلية المالية تعبر عن المدخل التقليدي في المراجعة الداخلية، وهذا النوع من المراجعة يشتمل نوعين هما المراجعة الداخلية المالية قبل الصرف والمراجعة الداخلية المالية بعد الصرف؛ حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الضبط الداخلي وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ؛ أما المراجعة الداخلية المالية بعد الصرف فتتخذ حسب خطة المراجعة الداخلية وذلك لتنتمك الإدارة العليا من الاطمئنان على دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من التلاعب أو الاختلاس.<sup>2</sup>

#### ثانياً: المراجعة الداخلية التشغيلية

تعتبر المراجعة الداخلية التشغيلية هي المجال غير التقليدي للمراجعة الداخلية، ونشأ هذا كوليد للتطورات التي حدثت في مجال المراجعة الداخلية، ويسعى هذا النوع من المراجعة الداخلية إلى فحص وتقييم أعمال المؤسسة ككل لتحقيق الكفاية والفاعلية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مقدما ومتفقا عليها مع الجهات العليا في المؤسسة، حيث تحصل الإدارة العليا من

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص33.

<sup>2</sup> يوسف سعد المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007، ص44.

المراجعين الداخليين على التقارير التي تخدم جميع المستويات الإدارية وذلك بناء على نتائج مراجعتهم والتي تمكن الإدارة العليا من:<sup>1</sup>

- ❖ تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لأهداف الإدارة؛
- ❖ الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية؛
- ❖ الحصول على معلومات موضوعية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كل الميادين التشغيلية وحول فرص تطوير الفعالية والكفاءة في تنفيذ الخطط واستغلال الفرص المتاحة؛
- ❖ الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية؛
- ❖ التأكد من أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.

### ثالثا: المراجعة الداخلية لأغراض خاصة

هذا النوع من المراجعة الداخلية يتعلق بالمراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجع الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفة الإدارة العليا للقيام بها، ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت، إذ أنه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة المراجعة الداخلية ويشتمل هذا النوع من المراجعة على عمليات التفتيش الفجائية والتي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع.<sup>2</sup>

### رابعا: مراجعة نظم المعلومات

هذه المراجعة تشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول المؤسسة والحفاظ على سلامة وأمن البيانات والنظم والقدرة على ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب وتشمل مراجعة نظام المعلومات ما يلي:<sup>3</sup>

- ❖ فحص النظم القائمة أو الجديدة قبل التنفيذ وبعده وذلك لضمان أمنها وأنها تلبي احتياجات المستخدمين؛
- ❖ فحص نوعية التكنولوجيا لضمان فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها.

### خامسا: مراجعة الالتزام

وتمثل هذه الوظيفة أحد الوظائف التقليدية بصفة عامة والمراجعة الداخلية بوجه خاص، وهي تعني

<sup>1</sup> صالح ميلود خلاط، مرجع سبق ذكره، ص 588.

<sup>2</sup> يوسف سعد المدلل، مرجع سبق ذكره، ص 45.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 45.

التحقق من إتباع القائمين على النواحي التنفيذية بالمؤسسة للإجراءات والقواعد المرسومة بواسطة الإدارة من قبل، وتزداد أهمية هذه الوظيفة في المجالات والقطاعات التي تشكل درجة خطر عالية مثل: منح الائتمان في البنوك واستلام وصرف البضائع في المؤسسات الكبرى التي تتميز بضخامة المخزون السلعي المتداول ورودا وصرفا، وفي سبيل أداء هذه الوظيفة فإن المراجع الداخلي عليه أن يقوم بإجراء فحص مستمر لزيارات لمواقع التنفيذ، ولا يكتفي بالفحص المستندي للتأكد من الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات والمعايير المحددة مسبقا من الإدارة، ومراجعة الالتزام تعني مراجعة الأمانة والصدق.<sup>1</sup>

ويترتب على مراجعة الالتزام ما يلي:<sup>2</sup>

- ❖ جمع المعلومات من القوانين والأنظمة، وغيرها من متطلبات الالتزام؛
- ❖ فهم حدود المراجعة في الكشف عن الأعمال غير القانونية؛
- ❖ تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال غير القانونية؛
- ❖ على المراجع الداخلي أداء إجراءات التقييم للمخاطر التي من شأنها أن تكشف عن الأعمال غير القانونية.

### سادسا: المراجعة الاجتماعية

تقوم فكرة المراجعة الاجتماعية على إدراك واهتمام الفكر المحاسبي والإداري حول أهمية العلاقة بين أي مؤسسة من ناحية والمجتمع الذي تعمل به من ناحية أخرى والنظرة المحدودة للبيئة ترى أنها تتكون من العملاء الموردين الأسواق المنافسين... وغيرها من الأطراف التي تؤثر على المؤسسة في تحقيقها للأهداف من حيث الربحية أو تقديم السلع والخدمات، وتنامت هذه النظرة المعاصرة على أن البيئة التي تعمل بها المؤسسة تؤثر على مستقبلها وتقوم على فكرة جديدة مؤداها أن المؤسسة بأنشطتها تؤثر على المجتمع بأسره، أي تأثير متبادل بين المؤسسة والمجتمع ولهذا لا بد من تحقيق مساءلة ومراجعة الأنشطة التي يسأل عنها مدير المؤسسة والمراجع الداخلي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> صالح ميلود خلط، مرجع سبق ذكره، ص 589.

<sup>2</sup> يحيى سعدي لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي العدد 05، 2012، ص 194.

<sup>3</sup> صالح ميلود خلط، مرجع سبق ذكره، ص ص 591-592.

طبقا لذلك عليه أن يقوم بمراجعة الأمور والعناصر التالية:<sup>1</sup>

- ❖ الصور الخارجية للمؤسسة؛
- ❖ المراجعة البيئية؛
- ❖ التعليم والتوجيه؛
- ❖ الصحة والأمان؛
- ❖ ميثاق أداب وأخلاق ممارسة الأعمال.

### المطلب الرابع: خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية بحكم كونها وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية في المؤسسة والتابعة للإدارة العليا تقدم العديد من الخدمات والأنشطة داخل المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، ومن أهم خدمات المراجعة الداخلية نذكر:<sup>2</sup>

#### أولاً: خدمات المراجعة الداخلية

تقدم المراجعة الداخلية العديد من الخدمات أهمها:<sup>3</sup>

- 1- **خدمات وقائية:** وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة، لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من أية تحريفات أو تغييرات دون مبرر.
- 2- **خدمات تقييمية:** تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وقد يستخدم المراجع الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معاً لما في ذلك من تسيير لمهمة كل منها.
- 3- **خدمات إنشائية:** وهي التي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 592.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 125.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 125.



4- خدمات علاجية: تتمثل الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقدير مراجعته والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

ومما لا شك فيه أن مختلف هذه الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي أو يساهم فيها تتم بسبب الآتي:

- ❖ وجود المراجع الداخلي طوال الوقت داخل المؤسسة ومعايشته المشاكل الداخلية في المؤسسة؛
- ❖ عمل المراجع الداخلي يتم بصورة منتظمة على مدار العام وبصورة شاملة لكافة العمليات.

### ثانياً: أنشطة المراجعة الداخلية

بوجه عام يتم أداء المراجعات الداخلية بهدف تحقيق الأغراض المختلفة، وتشتق جميع تلك الأغراض من أنشطة المراجعة الداخلية الرئيسية المحددة بإيضاح مسؤوليات المراجعين الداخليين الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين على النحو التالي:

1- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** تقوم مؤسسة الأعمال بتطبيق نظم الرقابة الداخلية لضمان الالتزام بأغراض وأهداف الإدارة، وقد تأخذ نظم الرقابة شكل سياسات وبرامج أو إجراءات وعلى سبيل المثال: قد تقوم المؤسسة بتكوين برنامج لتسجيل متابعة تلف المخزون في مواقع الإنتاج كإجراء رقابة على التشغيل لتحقيق الهدف التنظيمي لتخفيض التكاليف بالمؤسسة على الرغم من أن نظم الرقابة الداخلية الفردية سوف تتباين إلا أن جميعها تحتفظ بإطار عمل عام متعارف عليه وعندما يتم تقييم نظم الرقابة فإن هدف المراجع الداخلي يتمثل في تحديد ما إذا كانت أنشطة الرقابة كافية، وذلك يعني أن تلك النظم الرقابية تعتبر مقنعة في ضوء الأهداف التي من أجلها تم تصميمها، ويعتبر تقييم تلك النظم الرقابية أحد أنشطة المراجعة الداخلية التشغيلية الجوهرية، حيث أن المراجعة الداخلية في ذاتها تعتبر أحد إجراءات الرقابة التنظيمية المصممة لقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى.<sup>1</sup>

2- **الالتزام:** لا تعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات مغزى إلا إذا تم الالتزام بتطبيقها لما هو مخطط له ولذلك فإن الهدف من المراجعة التشغيلية تتمثل في تحديد ما إذا كانت سياسات وبرامج وإجراءات الرقابة المقدره تعمل بشكل مقنع، ومع ذلك فإن تركيز عمليات فحص الالتزام ليس بالضروري

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص103.

يتمثل في التعامل مع النتائج المحتملة لعدم الالتزام (على سبيل المثال المخزون والآلات والمعدات)، ولكن يتمثل في منع الحالات الإضافية لعدم الالتزام.<sup>1</sup>

**3- حماية الأصول:** تتمثل عمليات المراجعة التنظيمية بشكل وثيق في عمليات فحص الالتزام في تلك العمليات المصممة لتحديد ما إذا كانت الأصول قد تم المحاسبة عنها بشكل صحيح وتم حمايتها بشكل ملائم من الخسائر، وقد يتم إجراء عمليات فحص وحماية الأصول سواء الأصول السائلة (مثل النقدية أو الأوراق المالية القصيرة الأجل) وبالنسبة للأصول الغير السائلة (مثل المخزونات والآلات والمعدات...الخ)، وفي تلك الحالات فإن المراجع الداخلي يهتم بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها.<sup>2</sup>

**4- التحقق:** إذا لم تكن البيانات المستخدمة من طرف الإدارة دقيقة وذات مصداقية فإن القرارات التي تتخذها الإدارة من المحتمل أن تسفر عن قرارات غير رشيدة، ولذلك يمكن أن يتم تصميم المراجعات التشغيلية للتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة للتقارير الداخلية المعدة للإدارة.<sup>3</sup>

**5- تقييم الأداء:** يعتبر تقييم أداء العاملين عملية صعبة مقارنة بعملية الالتزام بالرقابة المحاسبية أو المالية وكنتيجة لذلك فإن تفسيرات وتقييمات أداء العاملين يمكن أن تكون عملية شاقة ومجهددة تماما، على سبيل المثال فإن أداء العاملين غالبا ما يتأثر بالعديد من المتغيرات بخلاف المكافآت الاقتصادية ذات الصلة، مثل الرضى والقبول الوظيفيين للعاملين، وأن تفسير أثر تلك المتغيرات على تحفيز العاملين بالاضطلاع على مسؤولياتهم بشكل كاف يمكن أن يكون صعبا، وبغض النظر عن الرقابة التنظيمية على الفعالية التشغيلية فإن المراجعين الداخليين كثيرا ما يطلب منهم تقييم أداء العاملين، ومع ذلك فإن عمليات فحص أداء العاملين يمكن أن يمثل أنشطة المراجعة الداخلية التشغيلية الأقل اتساقا مع حدود الخبرة المهنية للمراجع الداخلي.<sup>4</sup>

**6- التوجيهات والتوصيات بالتحسينات:** يجب أن يتم تصميم كل أنشطة المراجعة الداخلية للمراجع الداخلي لإبداء مقترحات للتحسينات وعندما يكون هناك ظرف يجب التقرير عنه نتيجة

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص491.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص192.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص105.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص105.

لاكتشاف خطأ أو غش أو تصرف غير قانوني فإن آثاره يجب أن يتم تصحيحها ويتعين تقديم توصيات لتحسين عملية المحاسبة عنها، وعلى الرغم من أن ذلك ليس نشاط مراجعة في حد ذاته إلا أن التوصية بالتحسينات كنتيجة لأحد أنشطة المراجعة الداخلية يمثل محصلة نهائية للدور المهني للمراجع الداخلي، فليس كاف أن يقوم المراجع الداخلي بالانتقاد وإنما يجب أن يكون خلافاً عند تقديم مقترحات للتحسينات.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 105.

## المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً

أصدر هذه المعايير معهد المراجعين الداخليين (IIA) عام 1972 وهي عبارة عن " مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المراجع الداخلي والتي يمكن بها تقييم عمليات وخدمات وأداء قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة ". وتتمثل هذه المعايير في ثلاث معايير أساسية وهي: معايير عامة، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

### المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة الداخلية

يمكن تقسيم المعايير العامة المتعارف عليها إلى معايير أساسية هي:

#### أولاً: معيار الاستقلال

وتشمل هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية وهي:

**1- الاستقلال والحياد:** معيار الاستقلال والحياد يعني أن يكون المراجع بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه، ويرى معهد المراجعين الداخليين أن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامتين هما: المركز التنظيمي للمراجع الداخلي، بحيث يكون لمدير قسم المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة؛ والموضوعية بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.<sup>1</sup>

**2- مكانة المراجع الداخلي في المؤسسة:** يقصد بمكانة المراجع الداخلي بالمؤسسة:

- ❖ المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي ينتمي إليه قسم المراجعة الداخلية؛
- ❖ الشخص أو الجهة المسؤولة في المؤسسة التي يرفع إليها رئيس قسم المراجعة الداخلية تقريره عن عمليات المراجعة الداخلية.

ونظراً لأهمية الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي لخدمة المؤسسة فهو يحظى بمكانة مناسبة تمكنه من تنفيذ المهام والمسؤوليات التي يكلف بها، لذلك فقد تضمنت المعايير ما يؤكد على ضرورة دعم وتأييد المؤسسة له حتى يستطيع القيام بأعماله بدرجة عالية من الاستقلال والحرية.

<sup>1</sup> محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية، دار الشباب الحديث، الإسكندرية، 2008، ص153.

وعلى ذلك يجب أن يكون مسؤول أمام جهة محددة في المؤسسة تتمتع بالسلطة الكافية حتى يتوفر له الآتي:<sup>1</sup>

- ❖ دعم استقلاله وإتاحة مجال أوسع لتأدية أعماله؛
  - ❖ إعطاء الاعتبار الكافي لتقارير المراجعة؛
  - ❖ متابعة توصيات المراجع الداخلي والعمل على تنفيذها من خلال الإدارات الأخرى.
- 3- الموضوعية:** يتعين على المراجع الداخلي أن يؤدي عمله بموضوعية، ويقصد بالموضوعية أن يتوافر للمراجع اتجاه فكري مستقل يلتزم به حال أدائه لعمليات المراجعة الداخلية، وحتى تتم عملية المراجعة بموضوعية يجب أن يضع رئيس قسم المراجعة الداخلية الاعتبارات التالية:<sup>2</sup>
- ❖ يجب ألا يعهد إلى قسم المراجعة لتأدية أي عمليات تنفيذية مما يدخل في نطاق الإدارات الأخرى بالمؤسسة؛
  - ❖ على رئيس قسم المراجعة الداخلية تحديد اختصاصات العاملين في القسم بما يتلاءم مع متطلبات عملية المراجعة الملزمة تنفيذها وبدون تحيز؛
  - ❖ على رئيس مراجعة إجراء حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر؛
  - ❖ يقوم العاملون في قسم المراجعة بتزويد رئيس القسم بمعلومات وتقارير عن الحالات التي تتعارض فيها اختصاصاتهم وكذلك عن الحالات التي توزع فيها هذه الاختصاصات بتحيز؛
  - ❖ موضوعية المراجع الداخلي لا تختل إذا ما قام بإعداد توصيات عن معايير رقابية للنظم الموضوعية أو إذا ما أعاد النظر في الإجراءات الإدارية وأوصى بتغييرها.

### ثانياً: الكفاءة المهنية (التفوق المهني)

تنص معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على ضرورة تأدية كافة أعمال المراجعة بامتياز وعلى مستوى عالي من العناية المهنية، والتفوق المهني هو مسؤولية قسم المراجعة الداخلية بصفته الوظيفية، وكذلك مسؤولية كل فرد من العاملين بصفته الشخصية، حيث لا بد من توفر الكفاية المهنية في المراجع الداخلي، كما يجب على إدارة المراجعة الداخلية التأكد من توفر الكفاءة المهنية للعاملين بها، ويجب أن يتوافر الإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نداء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص40.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، مرجع سبق ذكره، ص112.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص112.

ومن خلال هذا العرض نجد أن المعيار ينقسم إلى المعايير الفرعية التالية في مجموعتين هما:

### 1- معايير خاصة بإدارة المراجعة الداخلية: والتي تشمل على عدد من المعايير الفرعية أهمها:<sup>1</sup>

❖ **التوظيف:** ينبغي على إدارة المراجعة الداخلية أن تتأكد من أن المراجعين الذين يوظفون بها ذوي كفاءة فنية وخلفية تعليمية لطبيعة المراجعات التي يقومون بها.

ومن المعلوم أن المراجع الداخلي يشترط أن يكون حاصلًا على مؤهل عال في المحاسبة ويرجع ذلك إلى طبيعة العمل الذي يؤدي فهو يراجع ويفحص ويبيد رأيه الفني على نواحي محاسبية ومالية بحتة.

❖ **المعلومات والمهارات والتخصصات:** ينبغي أن يتوافر في إدارة المراجعة الداخلية المعلومات والمهارات والتخصصات اللازمة لقيامها بعملها بطريقة سليمة.

❖ **الإشراف:** ينبغي على إدارة الداخلية التأكيد من توافر إشراف كاف على أعمال المراجعة الداخلية حيث أن الإشراف على قسم هي مسؤولية تقع على عاتق رئيس القسم والذي عليه تقديم ما يؤكد أن كافة أعمال المراجعة قد تم تنفيذها تحت إشراف سليم.

والإشراف عملية مستمرة تبدأ بالتخطيط وتنتهي بإعداد تقرير المراجعة ومتابعة ما ورد به من توصيات.

ويتضمن الإشراف على عمليات قسم المراجعة الداخلية الأمور التالية:

- ✓ إصدار توجيهات العمل للعاملين في قسم المراجعة؛
- ✓ التأكد من أن أوراق عمل المراجعة تدعم بطريقة صحيحة نتائج عملية المراجعة الداخلية؛
- ✓ التأكد من أن تقارير المراجعة قد تم إعدادها بموضوعية وصياغة واضحة؛
- ✓ التحقق من إنجاز الأهداف العامة للمراجعة وفق ما تم تخطيطه في برنامج المراجعة؛
- ✓ الاحتفاظ بكافة المستندات وأوراق العمل التي تؤيد إتمام الخطوات السابقة.

### 3- معايير خاصة بالمراجع الداخلي: والتي تتمثل فيما يلي:

❖ **الالتزام بمواثيق الشرف:** في مجال المراجعة الداخلية هناك منظمات مهنية تتولى وضع دستور المهنة حيث تم وضع دليل بالقيم الأخلاقية والمهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع الداخلي

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص ص 403-404.

عن طريق مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين والذي يحدد السلوكيات التي يجب إتباعها كما يحدد مستويات الأداء وإن خالفها فإنه يخضع للمساءلة من جانب رؤسائه في العمل وفي المجتمع ذاته، وعلى ذلك ينبغي على المراجعين الداخليين الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وبموثيق شرف المهنة.<sup>1</sup>

❖ **الاتصالات والعلاقات الانسانية:** ينبغي أن يتوافر للمراجع الداخلي القدرة على التعامل مع الأفراد والاتصال بهم بطريقة فعالة، وحتى يمكنه عمل ذلك عليه دراسة مبادئ العلوم السلوكية وفنون العلاقات العامة وطرق كسب تعاون الآخرين.<sup>2</sup>

❖ **التعليم والتدريب المستمر:** إن التطور المستمر لأهداف ونطاق عمل المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي لمساعدة العاملين بالمؤسسة على أداء مهامهم بكفاءة وفاعلية مناسبة والوفاء بمسؤولياتهم على غير وجه وحاجة هذا التطور إلى مصادر متعددة من المعرفة مثل المحاسبة والمراجعة والإدارة والاقتصاد والقانون والإحصاء، ونظم تشغيل البيانات وغيرها من العلوم الأخرى، يستلزم على المراجع الداخلي تعليم وتدريب نفسه والارتقاء بمستواه المهني حتى يتسنى له الاحتفاظ بامتيازه في أعمال المراجعة وذلك يتطلب من المراجع الداخلي الآتي:<sup>3</sup>

✓ متابعة أحدث وآخر التطورات في مجالات المعرفة المتصلة بالمراجعة الداخلية؛

✓ الاشتراك في عضوية المنظمات المهنية للمراجعة الداخلية؛

✓ الالتحاق بالدراسات العليا في الجامعات؛

✓ حضور المؤتمرات والندوات العلمية ومتابعة النشرات والمجلات والكتب المتخصصة.

❖ **العناية المهنية المعقولة:** تدعو معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية إلى ضرورة تنفيذ ومزاولة أعمال المراجعة الداخلية بمستوى عال من العناية المهنية وعلى ذلك يجب أن يراعي المراجع الداخلي الإرشادات التالية:<sup>4</sup>

✓ أن يوجه عناية خاصة إلى الأنشطة الأكثر عرضة لمخالفة القانون واللوائح التنظيمية للمؤسسة التي يعمل بها أي تطبيق معيار الأهمية النسبية؛

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 41.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 42.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 43.

<sup>4</sup> أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص 38-39.

- ✓ أن يحدد المراجع الداخلي مواطن الضعف في النظم أو الإجراءات غير السليمة وإبداء التوصيات اللازمة لها إما بالتصحيح أو التغيير؛
- ✓ أن يلجأ المراجع الداخلي إلى استخدام أسلوب العينات حيث أنه لا يتطلب من إجراء فحص شامل وعلى ذلك فإنه لا يستطيع تقديم تأكيدات مطلقة عن نتائج فحصه، لأن العناية المهنية تتطلب من المراجع الداخلي إجراء تحقيقات المراجعة إلى الحد المعقول؛
- ✓ يجب على المراجع الداخلي تقييم المعايير التشغيلية الموضوعية وتحديد ما إذا كانت مقبولة وغير مبالغ فيها.

❖ **التأهيل العلمي والعملية:** يعتبر التأهيل من أهم مقومات نجاح أي عمل وبصفته خاصة المراجعة حيث أصبحت تمارس من خلال تطبيق مجموعة من الأساليب العلمية والفنية التي يصعب استيعابها وتطبيقها بدون توافر هذا التأهيل، وقد حددت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية صفات التأهيل العلمي والعملية التي يجب أن يتصف بها المراجع الداخلي والتي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ يجب أن يكون مؤهلاً علمياً وحاصلاً على مؤهل جامعي في تخصص المحاسبة؛
- ✓ الامتياز في تطبيق المعايير والأساليب الفنية للمراجعة الداخلية؛
- ✓ الامتياز في العلوم المحاسبية والمالية؛
- ✓ فهم المبادئ الإدارية بما يسمح للمراجع الداخلي بإجراء تقييم الأنشطة وتحديد وفهم أسباب وطبيعة أي انحراف عن الخطط أو المعايير الموضوعية؛
- ✓ أن يكون لدى المراجع فكرة عامة عن أسس بعض موضوعات المعرفة الأخرى مثل: القانون التجاري والاقتصاد والتشريعات الهندسية والمالية والطرق الإحصائية والكمية ونظم تشغيل البيانات.

### المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة وتنفيذه لها وتشمل على:

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 47.



**أولاً: معايير إدارة قسم المراجعة الداخلية**

يجب أن يدير رئيس إدارة المراجعة الداخلية إدارته بشكل سليم حيث ألزم هذا المعيار مدير إدارة المراجعة الداخلية بضرورة القيام بما يلي:<sup>1</sup>

- ❖ أن يحقق عمل إدارته الأهداف والمسؤوليات التي وافقت وترغب فيها الإدارة؛
  - ❖ الاستخدام الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية الخاصة بإدارته.
- وتشمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تهدف إلى تحديد هدف ومسؤولية إدارة المراجعة الداخلية مع بيان كيفية تخطيط إدارة المراجعة الداخلية، ومن هذه المعايير ما يلي:<sup>2</sup>
- ✓ يجب أن يكون لمدير إدارة المراجعة الداخلية نظاماً أساسياً وقائمة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات لإدارة المراجعة الداخلية؛
  - ✓ يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة خططا لإدارته لتمكينها من تنفيذ المسؤوليات الخاصة بها؛
  - ✓ يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يضع سياسات وإجراءات لإرشاد فريق عمل المراجعة لأداء عملهم؛
  - ✓ يلزم مدير إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لاختبار وتطوير الموارد البشرية لإدارة المراجعة الداخلية؛
  - ✓ يجب أن يسعى مدير إدارة المراجعة الداخلية لإحداث نوع من التعاون والتنسيق بين جهودات كلا من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين وذلك لتحقيق تغطية مناسبة لعملية المراجعة ولتدنية الجهودات المزدوجة.

**ثانياً: معيار مجال عمل المراجعة الداخلية**

نص هذا المعيار على أن مجال عمل المراجعة الداخلية يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة، ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال:

- ❖ **سلامة ودرجة الاعتماد على المعلومات:** على المراجع التأكد من سلامة ودقة وأمانة المعلومات المالية ومعلومات التشغيل والتي يعتمد عليها في مجال عمله ويتوقف ذلك على

<sup>1</sup> عيد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 524-525.

<sup>2</sup> عيد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 288.

هذه السلامة والدقة ودرجة اعتماد المراجع عليها كلياً أو جزئياً، كما أن عليه أن يراجع جميع الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف هذه المعلومات وتبويبها والتقرير عنها.<sup>1</sup>

❖ **اتباع الخطط والسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح:** من المهام الرئيسية التي تقع على عاتق المراجع الداخلي إعادة النظر بصفة دورية في الأنظمة الموجودة في المؤسسة وبراغها للتأكد من مدى التزام العاملين في هذه المؤسسة بالخطط والسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخلها، بما يؤثر على نتائج التشغيل والتقرير عن هذه النتائج.<sup>2</sup>

❖ **حماية الأصول والمحافظة عليها:** يجب على المراجع الداخلي فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها كالإسراف والتبذير أو السرقة وعليه أن يتأكد من وجود وتوافر هذه الأدوات والوسائل وفي حالة عدم وجودها يقترح على إدارة المؤسسة بعض الوسائل الملائمة في هذا المجال.<sup>3</sup>

❖ **الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد:** يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم عناصر الكفاءة الخاصة باستخدام الموارد للتأكد من:<sup>4</sup>

✓ أن المؤسسة تحصلت على مواردها بطريقة اقتصادية دون أن تتحمل أعباء غير عادية؛

✓ أن المؤسسة تستخدم جميع مواردها بكفاءة دون وجود موارد عاطلة تمثل عبء عليها؛

✓ أن المؤسسة تقوم بالتعاون مع المراجع الداخلي بدراسة أسباب عدم الاستخدام الأمثل لبعض

الموارد أو أسباب عدم استخدام البعض الآخر منها أصلاً لمعالجة هذه الأسباب وتفايدها مستقبلاً؛

✓ أن هناك جداول تتضمن معايير لاستخدام موارد المؤسسة بشكل مثالي ونموذجي.

❖ **تحديد الأهداف المحددة للتشغيل أو البرامج:** على المراجع أن يقوم بمراجعة برامج التشغيل وطريقة تنفيذها حتى يتأكد من أن النتائج التي تتحقق تتفق والأهداف المحددة للتشغيل وأن برامج التشغيل قد نفذت وفقاً للخطط التي تم وضعها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> محمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص155.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص155.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 155.

<sup>4</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص138.

<sup>5</sup> نفس المرجع، ص139.

## ثالثاً: معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية

إن عمل المراجع الداخلي لا بد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية، وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج وعملية المتابعة وتمثل هذه المعايير شرحاً لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية والتي تبدأ بعملية التخطيط وتنتهي بعملية المتابعة.<sup>1</sup>

وتشمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية وهي:

❖ **تخطيط المراجعة الداخلية:** يجب أن يقوم المراجع الداخلي بتخطيط عملية المراجعة وتخطيط

كل جزء من أجزائها، وقد أوضح هذا المعيار أن عملية التخطيط يجب أن تكون موثقة ويجب أن تتم من خلال مجموعة من الخطوات وهي:<sup>2</sup>

- ✓ تحديد أهداف ونطاق عمل المراجع الداخلي؛
- ✓ الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل المراجعة؛
- ✓ تحديد الموارد اللازمة لأداء المراجعة مثل متطلبات التدريب اللازمة للمراجعين الداخليين حتى يستطيعوا أداء مهامهم؛

- ✓ التواصل مع كافة الأطراف التي تحتاج معلومات حول عملية المراجعة الداخلية؛
- ✓ إجراء استقصاء أو مسح في الموقع محل المراجعة للحصول على ردود وتعليقات الأفراد الخاضعين للمراجعة حول المناطق التي تحتاج من المراجع الداخلي مزيداً من الاهتمام؛
- ✓ يجب أن يحدد مدير إدارة المراجعة الداخلية التوقيت والكيفية ولمن سيتم تقديم تقارير إدارته.

❖ **فحص وتقييم المعلومات:** يجب على المراجع الداخلي جمع وتحليل وتفسير وإعداد المستندات

- اللازمة عن المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة، وتتم عملية الفحص والتقييم كما يلي:<sup>3</sup>
- ✓ كافة المعلومات المرتبطة بأهداف ومجال المراجعة؛
- ✓ يجب أن تكون المعلومات كافية؛ أي تكون قائمة على حقائق سليمة ومقنعة بحيث يصل المراجع الخارجي إلى نفس النتيجة التي توصل إليها المراجع الداخلي؛
- ✓ يجب على المراجع الداخلي استخدام أسلوب المعاينة الاختبارية والتوسع في حجم العينة المختارة عند الحاجة إلى ذلك كما يجب أن يتم جمع وتحليل وتفسير المعلومات تحت إشراف

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 512.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 513.

<sup>3</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 57.

سليم حتى تقييم الدليل على عدم الإخلال بموضوعية المراجع وأن أهداف المراجعة قد تم تحقيقها.

- ❖ **عملية المتابعة:** حتى تحقق المراجعة الداخلية هدفها البناء على المراجع الداخلي عمل الآتي:<sup>1</sup>
  - ✓ متابعة الاقتراحات والتوصيات التي عرضها في تقريره وأنه قد اتخذ اللازم بشأنها؛
  - ✓ التأكد من أن الإجراءات المصححة قد أحرزت النتائج المرجوة منها؛
  - ✓ في حالة عدم تنفيذ الإجراءات المصححة يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من أن الإدارة المختصة ومجلس إدارة المؤسسة على وعي تام بالأخطار المرتبطة بعدم التنفيذ؛
  - ✓ على المراجع الداخلي الاحتفاظ بصورة من تقريره الذي أعده عن العمليات التي قام بمراجعتها وما اتخذ بشأنها في فترات مختلفة.

لا تكتمل عملية المراجعة الداخلية إلا بقيام المراجع الداخلي بمتابعة ما توصل إليه من نتائج وما تم تحديده من توصيات حتى يتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة والمطلوبة بناء على نتائج المراجعة.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

إن المعايير التي تحكم إعداد تقارير المراجع الداخلي تتمثل في الآتي:

- أولاً: **المعايير الخاصة بالقوائم المالية:** وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:<sup>3</sup>
  - ❖ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
  - ❖ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية بنفس طريقة الفترة السابقة؛
  - ❖ تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تحتويه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك؛
  - ❖ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 58.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 140.

<sup>3</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 114.

الأسباب التي أدت إلى ذلك.

**ثانياً: المعايير الخاصة بالنواحي الفنية والإدارية ومراجعة الأداء:** وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- ❖ يجب أن يعتمد التقرير على الحقائق المجردة فقط، على أن يوضح رأي المراجع الداخلي بشأن إصلاح النظم أو تصحيح الانحرافات عن الإجراءات المرسومة؛
- ❖ يجب أن يبين التقرير مدى التماشي مع السياسات التي رسمتها الإدارة، ومدى كفاءة النظام المحاسبي، ونقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيق الخطة، ومدى التماشي مع الموازنات التخطيطية للمؤسسة؛
- ❖ يجب أن تشمل التقارير الانحرافات عن الخطة مع إظهار أسبابها المسؤولين عنها والإجراءات المقترحة لتلافيها مستقبلاً؛
- ❖ بالنسبة للتقارير التي ترفع إلى المديرين التنفيذيين يفضل أن تكون في شكل كمي مثل كمية الإنتاج وعدد ساعات العمل... وغيرها؛
- ❖ قبل رفع تقارير المراجعة الإدارية إلى الإدارة العليا، يتعين على المراجع الداخلي أن يناقش النتائج التي توصل إليها مع المسؤولين في الأقسام والإدارات المختلفة بالمؤسسة؛
- ❖ يجب على المراجع الداخلي إتباع مبدأ الإدارة بالاستثناء عند إعداد التقارير بحيث يتم استبعاد الأمور الروتينية والتركيز على الأمور الهامة والجوهرية؛
- ❖ يجب أن يشمل التقرير على الوسائل الإيضاحية المختلفة مثل المقارنة والتلخيص والشرح والتفسير؛
- ❖ يجب على رئيس قسم المراجعة الداخلية مراعاة الأسس العامة لصياغة التقرير وهي: الدقة والوضوح والاختصار.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 115.

### المبحث الثالث: الإطار العملي للمراجعة الداخلية

تتميز مهمة المراجعة الداخلية بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع إلى قواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل واضح وفعال فالمراجع الداخلي يستخدم في إطار مهمته مجموعة من الأدوات والخطوات لتحقيق الأهداف المرجوة.

#### المطلب الأول: أدوات المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها ويمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين هما:

أولاً: أدوات وصفية: ونميز السبر الإحصائي، المقابلة والفحوصات والمقاربات المختلفة.

1- السبر الإحصائي: السبر الإحصائي هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة، يتم اختيارها عشوائياً من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة على كامل المجتمع.

ويتبع المراجع الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:<sup>1</sup>

أ- تصور السبر: يقوم المراجع بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الأخطاء التي يريد المراجع أن يحقق منها من خلال القيام بالآتي:

❖ تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي ترغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب الأهداف المراد تحقيقها؛

❖ تحديد درجة الدقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع محل الدراسة؛

❖ تحديد معدل الخطأ المقبول.

ب- اختيار العينة: ونميز بين نوعين من العينات:

❖ عينات غير إحصائية: ويتم اختبار العينة باستخدام الطرق المواجهة الشخصية ويعتمد المراجع الداخلي في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتماداً على مؤهلاته وخبرته.

<sup>1</sup> لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 82.

- ❖ العينات الإحصائية: وتستخدم في هذه الحالة:
- ✓ العينات العشوائية البسيطة: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدل العينات العشوائية وهي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.
- ✓ طريقة السبر الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلا: 25، 35، 45... وغيرها.

ت - استغلال نتائج المراجعة: يتم استغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل هما:

- ❖ التحليل الكمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.
- ❖ تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات: بحيث يتأكد فيها إذا كانت تكرارية أم لا أو متعددة أم لا. في النهاية يتخذ المراجع الداخلي قرار قبول المجتمع أو عدم قبوله.

2- المقابلة: يهدف المراجع الداخلي من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:<sup>1</sup>

- ❖ يجب احترام خطط السلطة بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم؛
- ❖ التنكير بمهمة المراجعة وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب؛
- ❖ يقوم المراجع الداخلي بعرض الصعوبات والمشاكل ونقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية الاستجواب؛
- ❖ يتفادى المراجع الداخلي الأسئلة الشخصية ولا يعير اهتمام بالأفراد.

وتتم عملية الاستجواب حسب المراحل التالية:

- ❖ تحضير الاستجواب: ويتم من خلال:
- ✓ تحديد موضوع الاستجواب والمعلومات التي يريد المراجع الحصول عليها؛
- ✓ الإلمام بالموضوع من جانبين، الأول يتعلق بمعرفة نشاط ومسؤولية ورتبة الشخص الذي يقوم باستجوابه، والثاني يتعلق بتحديد الهدف من الاستجواب والحصول على معلومات كمية على نشاط معين.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 83.

❖ **بداية الاستجواب:** يعتمد المراجع الداخلي على المنهج العصبي الذي يساعده في ملاحظة وتحليل حركات ووضعيات الشخص المستجوب بهدف الحصول على المعلومات، كما يحاول المراجع إعداد الاسئلة بشكل جيد للحصول على المعلومات المناسبة، وعليه يتأكد من الفهم الصحيح لأجوبة الشخص المستجوب، وتركه يعبر عن موضوع المراجعة الداخلية بحرية لتحصيل المعلومات ويقوم بتسجيلها.

❖ **نتيجة الاستجواب:** يتم فيها تليخيص النقاط الأساسية المسجلة لضمان عدم وجود خطأ في الفهم.

**3- الفحوصات والمقاربات المختلفة:** هي طريقة يستخدمها المراجع الداخلي خلال عمله في الميدان لضمان صحة العمليات واكتشاف أسباب الأخطاء وتعتمد على:

أ- **الفحوصات:** هي عملية فحص الوثائق والبحث عن الأدلة.

ب- **المقاربات:** هي عبارة عن تقنية إثبات وتأكد من دقة المعلومات اعتمادا على مصدرين مثل المقاربة بين ملفات الأفراد المعروفين في الوحدة وكذا المقاربة بين المخزون المحاسبي والمخزون السلعي.

**ثانيا:** أدوات استفهامية: ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال وخرائط التدفق.

وفي ما يلي شرح مختصر لهذه الأدوات:<sup>1</sup>

**1- الملاحظة المادية:** من الممكن أن يعتمد المراجع الداخلي في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع ويتعلق الأمر ب:

أ- **الملاحظة المادية للإجراءات:** تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.

ب- **الملاحظة المادية للأصول:** تهدف إلى التحقق من وجود الأصول.

<sup>1</sup> لمين عيادي محمد، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص ص125-129.



ت- **الملاحظة المادية للوثائق:** تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة.

ث- **ملاحظة التصرفات:** ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل.

2- **السردي:** تتميز بعض مراحل عملية المراجعة بصعوبة وصفها ويلجأ المراجع إلى السرد لوصف النظام ونميز بين نوعين:

أ- **السرد الذي يقوم به الطرف الخاضع للمراجعة:** يكون في بداية مهمة المراجعة ويقوم المراجع الداخلي بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للمراجعة بهدف وصف الإطار العام للنظام.

ب- **سرد يقوم به المراجع الداخلي:** يقدم المراجع الداخلي بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المراجع الداخلي أن يستغل ما قدمته جميع الأطراف.

3- **المخطط الوظيفي:** يقوم المراجع الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في نهاية المهمة، ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها ويسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة والخاصة بوظائف المؤسسة وبتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

4- **جدول تحليل الأعمال:** يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف والإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها.

5- **خرائط التدفق:** تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها.

6- **قوائم الاستقصاء:** وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل: العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... وغيرها.

## المطلب الثاني: مقومات المراجعة الداخلية

يمكن تلخيص أهم مقومات المراجعة الداخلية في أربعة عناصر هي: قسم مستقل للمراجعة الداخلية، أفراد مؤهلون للقيام بالمراجعة الداخلية، نظام جيد للرقابة الداخلية، نظام جيد للتقارير.

**أولاً: قسم مستقل للمراجعة الداخلية:** يعتبر استقلال قسم المراجعة الداخلية من أهم الدعائم التي تجعل لعمل هذا القسم قيمة وفائدة وبدون هذا الاستقلال فإنه يصبح عديم الفائدة، وعلى ذلك سوف نتناول بعض الضمانات التي تتضمن استقلال المراجع الداخلي وبالتالي يتوفر الاستقلال لقسم المراجعة الداخلية داخل المؤسسة.<sup>1</sup>

وهذه الضمانات هي تعيين وفصل المراجع الداخلي، التبعية الإدارية، عدم القيام بالأعمال التنفيذية، وفيما يلي مناقشة كل من هذه الضمانات بشيء من التفصيل:<sup>2</sup>

- 1- **تعيين المراجع الداخلي:** يتم تعيين المراجع الداخلي بقرار يصدر من مجلس إدارة المنظمة (الإدارة العليا) عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي.
- 2- **فصل المراجع:** يتم فصل أو نقل المراجع الداخلي بناء على قرار يصدر من مجلس إدارة المؤسسة بناء على توصية من رئيس قسم المراجعة الداخلية.
- 3- **التبعية الإدارية:** يتعين أن يكون المراجع الداخلي مسؤولاً أمام رئيس الحسابات الذي يتبع بدوره لرئيس مجلس إدارة المؤسسة ويقدم إليه تقريره، ولا يكون مسؤولاً أمام رئيس الحسابات أو المراقب المالي أو يكون له علاقة بالإدارة التي تتوقع أن يقع في نطاق فحصه.
- 4- **عدم القيام بالأعمال التنفيذية:** يتعين على المراجع الداخلي أن يدرك أن وظيفته تمثل وظيفة استشارية وليست تنفيذية، لذلك فالمراجع الداخلي لا يباشر سلطة مباشرة على الأشخاص الذين يراجع أعمالهم، كذلك ينبغي أن يحل المراجع الداخلي محل أي موظف غائب لقسم آخر ولو كان ذلك بصفة مؤقتة.

### ثانياً: أفراد مؤهلون للقيام بالمراجعة الداخلية

يجب تزويد أقسام المراجعة الداخلية بالمؤسسات بأفراد ذوي الكفاءة والخبرة في أعمال تلك المؤسسة

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 93.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 143.

مع مراعاة توفير عنصر اللياقة ومتانة الخلق لأن عملهم يستلزم الاتصال بجميع العاملين بالمؤسسة، ونقص أي عنصر من هذه العناصر قد يؤدي إلى عدم سير العمل بالطريقة السليمة.<sup>1</sup> وعلى ذلك سوف نعرض الشروط الواجب توافرها في أفراد قسم المراجعة الداخلية كما يلي:<sup>2</sup>

### 1- شروط علمية: تتمثل فيما يلي:

- ❖ أن يكون حاصلًا على مؤهل علمي؛
- ❖ التدريب والمعرفة الكافية في معالجة البيانات المحاسبية؛
- ❖ الإلمام بأساليب المراجعة الداخلية.

### 2- شروط مهنية: تشمل الآتي:

- ❖ أن يؤدي عمله بموضوعية وأن يلتزم بأداب وسلوك مهنة المراجعة؛
- ❖ يجب أن يتمتع بالسرية وعدم إفشاء أسرار العمل؛
- ❖ يجب بدل العناية المهنية المعقولة أثناء القيام بعمله.

### 3- شروط أخلاقية: تتمثل في الآتي:

- ❖ أن يكون حسن السمعة وأن يتحلى بالصفات الأخلاقية والشخصية التي تم تحديدها في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية؛
- ❖ أن يكون على علاقة طيبة بزملائه العاملين معه في المؤسسة؛
- ❖ أن يكون هناك حد لعلاقته مع من يقوم بمراجعة أعمالهم في حدود الزمالة.

### ثالثًا: نظام جيد للمراقبة الداخلية

نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن مجال عمل المراجعة الداخلية يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها، وعلى ذلك نجد أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 94.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 95.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 96-97.

1- **صحة المعلومات ومصداقيتها:** يجب على المراجعين الداخليين دراسة مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الوثوق بها، وكذلك دراسة وتقييم الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وعرض هذه المعلومات.

2- **الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد:** يجب على المراجعين الداخليين فحص النظم المطبقة في المؤسسة للتأكد من تماشيها مع السياسات والخطط والإجراءات الإدارية والقوانين واللوائح العامة التي يكون لها تأثير على العمليات والتقارير.

3- **حماية الأصول:** يجب على المراجعين الداخليين دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.

4- **الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد:** يجب على المراجعين الداخليين تقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام الموارد.

5- **تحديد أهداف العمليات والبرامج:** يجب على المراجعين الداخليين مراجعة العمليات للتأكد مما إذا كانت النتائج المحققة متماشية مع الأهداف الموضوعية، وما إذا كانت العمليات التشغيلية قد تم تنفيذها وفقا لما هو مخطط له، وعلى ذلك نجد أن المراجعة الداخلية تهدف إلى التحقق من مراجعة نظام الرقابة المطبق بالمؤسسة بهدف التحقق مما إذا كان هذا النظام يوفر التأكيدات الكفيلة بإيضاح أن أهداف وأغراض المؤسسة قد تم إنجازها بكفاءة وبطريقة اقتصادية، وكذلك تهدف المراجعة الداخلية إلى مراجعة جودة الأداء للتحقق مما إذا كانت أهداف وأغراض المؤسسة قد تم إنجازها أم لم يتم ذلك.

#### رابعا: نظام جيد للتقارير

يراعى أن يتوفر للمراجعين الداخليين الاستقلال في الرأي، وأن تترك لهم الحرية في عرض ما قدموه من ملاحظات (في تقرير مكتوب) على رئيس قسم المراجعة الداخلية الذي يقوم بعرض هذه الملاحظات، مع إبداء رأيه فيها ورفعها إلى إدارة المؤسسة للاطلاع وإصدار ما تراه من تعليمات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 111.

وعلى ذلك يجب تحديد أهم الخصائص التي تؤثر في تصميم التقارير حيث تتميز التقارير الجيدة بأربعة خصائص هي:<sup>1</sup>

**1- المنفعة:** يجب أن يكون للتقرير هدف معين في خدمة الإدارة، وقد يؤدي استخدام الكمبيوتر إلى إعداد تقارير قد يكون لها منفعة لمستخدميها لما تحتوي عليه من معلومات زائدة عن احتياجات مستخدميها ولذلك يجب أن تعرض المعلومات في التقارير بشكل مختصر مفيد يحث المدير على اتخاذ القرارات.

**2- الشكل الملائم:** يجب أن تكون التقارير واضحة يسهل قراءتها وفهم ما تحتويه من معلومات ويجب أن يحدد الشكل الملائم للتقرير على أساس كل حالة على حدى.

**3- محددة الهوية:** التقرير الجيد يجب أن يشتمل على معلومات أساسية تحدد هويته مثل العناوين أرقام الصفحات، تاريخ التقرير.

**4- الثبات:** يجب أن تعد التقارير على أسس ثابتة وفترات زمنية ثابتة.

### المطلب الثالث: مراحل تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

إن معايير المراجعة الداخلية تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق، وهذا بوضع مجموعة من الخطوات يتبعها القائم بعملية المراجعة وتشمل ما يلي:<sup>2</sup>

**أولاً: تحضير مهمة المراجعة الداخلية:** إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضيراً جيداً حتى تتمكن من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية.

**1- الأمر بالمهمة:** يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة والأشخاص أو حتى الهيكل محل المراجعة لتقادي أي غموض، أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 112.

<sup>2</sup> لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص ص 77-80.

تفوت الصفحة الواحدة، كما يمكن أن يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبياً.

**2- خطة التقرب:** بعد حصول مصلحة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة، تنطلق هذه المصلحة في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي، الجبائي، معلومات حول السوق هيكل المصلحة والنتائج المسجلة من طرفها.

كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة أو الهيكل محل المراجعة، بل تصل إلى نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن تم تنظيمها بطريقة تمكن من تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً، كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته.

**3- جدول القوى والضعف:** هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته، فهو بشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

**4- التقرير التوجيهي:** يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية وحدودها ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية والمعنيين بها، فاختيار اتجاه مهمة المراجعة الداخلية يكون انطلاقاً من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممضي من طرف مسؤول المراجعة، كما أن هذا التقرير قابل للتعديل بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة والطالبيين لها.

**5- برنامج التحقق:** يشمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية لمصلحة المراجعة، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المراجعين والتحقق منها ومن حقيقة نقاط القوة والضعف.

### ثانياً: العمل الميداني للمراجعة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة وتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبيين لخدماتها.

**1- تخطيط عمل المراجعة:** يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا أو مكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة.

فيمكن اعتبار هذا التخطيط بمثابة برنامج للمراجعة الداخلية لما يحضره من موازنة لمقابلة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبة له، وتوزيع العمل وتقسيمه على المراجعين بالتدقيق مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ.

**2- ورقة التغطية:** ورقة التغطية هي وثيقة تعطي في نفس الوقت وصف لطريقة العمل المعرف في برنامج التحقق إبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

**3- ورقة إبراز وتحليل المشاكل:** تربط هذه لورقة بالمشاكل الميدانية التي تواجه المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة، كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل الملتقى به وكذلك الحلول المقترحة له.

### ثالثا: إنهاء مهمة المراجعة الداخلية

تنتهي عملية المراجعة الداخلية بإعطاء تقرير نهائي إلى الأطراف المعنية به.

**1- هيكل التقرير:** يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساسا لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

**2- العرض النهائي:** يشمل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع القائم بمهمة المراجعة الداخلية خاصة وأساسية لأهم المسؤولين عن المصالح محل المراجعة، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع الداخلي للعمل الميداني.

**3- تقرير المراجعة الداخلية:** بعد إنهاء التدقيق يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة للقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

4- حالة أعمال التحسين: بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع التصحيحات وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.



## خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يتضح لنا بأن المراجعة الداخلية وظيفة يقوم بها شخص مستقل من داخل المؤسسة يتميز بالمؤهلات العلمية والعملية اللازمة إذ تتمثل مهمته الأساسية في فحص الحسابات والتأكد من مدى صدقها ومشروعيتها وذلك بإتباع خطوات منهجية منظمة أثناء القيام بمهامه وبالاعتماد على المعايير المهنية المقبولة قبولاً عاماً، وذلك بهدف إعداد تقرير محايد يتضمن رأيه المهني حول مدى صدق وصحة حسابات المؤسسة محل المراجعة.

وتمثل المراجعة الداخلية أداة مهمة في العملية التسييرية التي تقوم بها المؤسسة، إذ يقوم المراجع الداخلي من خلالها بتقييم نظامها الرقابي للتأكد من التطبيق الجيد له بهدف تصحيح أي خلل أو نقص فيه، وهو ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الموالي الذي يهدف إلى الإلمام بأهم الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بالمراجعة الداخلية.

الفصل الثاني: أساسيات حول نظام الرقابة  
الداخلية

**تمهيد**

تطور مفهوم الرقابة تطورا كبيرا نتيجة لتطور حجم المؤسسات وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ودور ومهام المراجع الداخلي لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة بالإضافة إلى تحقيق الفاعلية في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل إنجاز العمل والأهداف الموضوعية، لكونها أداة تؤكد على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل.

وحتى يمكن فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية السليم لابد من توضيح أهم المفاهيم التي تصب في مجال الرقابة الداخلية والتي تعتبر كمقاييس للحكم على مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية إلى جانب إبراز المقومات والإجراءات الأساسية لتشغيل نظام الرقابة الداخلية.

ومن خلال ذلك سيتم تقسيم الفصل الثاني إلى المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثالث: منهجية تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبرى داخل المؤسسة، حيث كلما كان قويا وسليما ذل ذلك على صحة البيانات والمعلومات وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها وعلى عكس ذلك كلما كان ضعيفا تقل صحة هذه البيانات والمعلومات، ما يتطلب الإكثار من إجراءات المراجعة وبالتالي زيادة التكاليف.

### المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

نتيجة الدور الهام الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح المؤسسات فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المختصة التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة وكان أول تعريف لها هو التعريف الذي وضعته جمعية المدققين الأمريكيين ونص على أن:

الرقابة الداخلية هي " الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقديات والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر، ونتيجة التطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتنبه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة إلى النقديات".<sup>1</sup>

### أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وتعدد المعرفين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

#### 1- تعريف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين

نظام الرقابة الداخلية " هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول وضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء والمحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة".<sup>2</sup>

#### 2- تعريف منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية 1977م

نظام الرقابة الداخلية " هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق

<sup>1</sup> مصطفى صالح سلامة، الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص12.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص13.

التعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرر ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".<sup>1</sup>

### 3- تعريف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAC)

طبقا لنص المعيار رقم (400) الخاص بالرقابة الداخلية يحتوي نظام الرقابة الداخلية " على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرين بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنتظم والفعال للأعمال، وهذه الأهداف تشتمل على احترام السياسات الإدارية، حماية الأصول، الوقاية واكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية المالية".<sup>2</sup>

### 4- تعريف اللجنة الاستشارية للمحاسبين البريطانيين

تتكون الرقابة الداخلية من " مجموعة أنظمة الرقابة المالية وغيرها، الموضوعة من طرف الإدارة من أجل إدارة أعمال المؤسسة بكيفية منظمة وفعالة ضمان احترام سياسات التسيير، حماية الأصول وضمان الصحة والوضعية الكاملة للمعلومات المسجلة قدر الإمكان".<sup>3</sup>

وكخلاصة للتعريف السابقة يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه " نظام داخلي يعمل على وضع خطط تنظيمية، واستخلاص كل الطرق والإجراءات التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة وضمان صحة ودقة البيانات المحاسبية من أجل زيادة درجة الاعتماد عليها، بالإضافة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية وضمان الالتزام بالسياسات الموضوعة، ويمثل جزء متكامل من الوظائف الإجرائية داخل المؤسسة".

### ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعال يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:<sup>4</sup>

**1- الملاءمة:** حيث من الضروري أن يتلاءم النظام الرقابي مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وأهدافها وتطلعاتها المستقبلية، فالمؤسسة الكبيرة الحجم والمعقدة تحتاج بالتأكيد إلى نظام رقابي

<sup>1</sup> Gudh Bénédicte , René keravcl, **evaluation du control interne dans la missionne d'audit** , édition Comptable, paris, 1990, p13.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ص85.

<sup>3</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص15.

<sup>4</sup> بشير العلاق، الإدارة الحديثة نظريا ومفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص347-348.

معقد وشامل بينما قد لا تحتاج المؤسسة الصغيرة الحجم والمحدودة النشاط إلى نظام رقابي معقد وشامل.

**2- السرعة في كشف الانحرافات:** كلما كان النظام الرقابي قادرا على تحقيق السرعة في اكتشاف الانحرافات أو منع حدوثها أصلا، كلما كان ذلك النظام ذا كفاية في تلافي أكبر قدر ممكن من الآثار السلبية الخطيرة لتلك الانحرافات، ولا شك أن النظام الرقابي الأمثل هو الذي يكتشف الأخطاء ليس فور وقوعها فحسب بل قبل وقوعها إن أمكن ذلك.

**3- توازن التكاليف مع المردود:** يجب أن تتناسب التكاليف المبذولة لتوفير النظام الرقابي مع الفوائد التي تعود على المؤسسة من جراء هذا النظام، فلا حاجة لنظام رقابي تفوق تكاليفه الفوائد الناتجة عن استخدامه وتطبيقه.

**4- المرونة:** حيث يجب أن يكون النظام الرقابي مرنا كي يظل محتفظا بفاعليته في مواجهة الخطط المتغيرة أو الظروف غير المتوقعة أو في حالات الفشل التام، حيث ينبغي أن تنبه الرقابة إلى الفشل قبل حدوثه وأن تحافظ الرقابة على سير العمليات بالرغم من وقوع الفشل.

**5- الوضوح:** يجب أن تكون الوسائل الرقابية واضحة وصريحة ومفهومة لجميع العاملين في المؤسسة كما يمكن الاستعانة بذوي الخبرة والاختصاص لإيضاح الوسائل الرقابية المعقدة للمؤسسة.

### ثالثا: أهمية نظام الرقابة الداخلية

تحظى الرقابة الداخلية بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف إلى تقسيم دورها والعمل على زيادة فعالية هذا الدور نظرا للأهمية الكبرى لها في مختلف الوحدات الاقتصادية والتي نبرزها فيما يلي:<sup>1</sup>

- ❖ نجاح وكفاءة وفعالية الرقابة ومتابعة تقسيم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة؛
- ❖ زيادة كفاءة العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ الأداء وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم؛
- ❖ مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن تم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة والبرامج الموحدة؛

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 75-76.

- ❖ مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من مجهود هو ومساعدته من أجل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال وتفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المؤسسة موضوع التدقيق؛
- ❖ المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها في الأخطاء حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر للرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

### المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

إن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أمّلتنا الاهتمام به في ظل العوامل العديدة المساعدة على تطوره وهذه العوامل هي:

#### أولاً: 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.<sup>1</sup>

#### ثانياً: تعدد العمليات

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج وتبيع وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تنقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة مما سبق يظهر جلياً بأن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.<sup>2</sup>

#### ثالثاً: توزيع السلطات والمسؤوليات

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات، والذي يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص162.

<sup>2</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص191.

مما يسمح بتنفيذ كل العمليات واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، على أن تكون المسؤولية أمام الإدارة العامة تقع على عاتق هذه الإدارات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.<sup>1</sup>

#### رابعاً: الحاجة الدائمة للمعلومات

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها وإلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة، وباعتبار نظام المعلومات المحاسبية أحد الأنظمة المعلوماتية فهو يعمل على توكيد مخرجات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت والمكان المناسبين من خلال المعالجة السريعة للبيانات، التي تسمح بإعادة فحصها في وقت لاحق كما يعمل على إمداد الجهات المختلفة بالمعلومات المعبرة عنها.<sup>2</sup>

#### خامساً: حماية أصول المؤسسة

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية للحفاظ على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها، إذ يجب القيام بالتأمينات اللازمة من خلال عملية الرقابة المحاسبية التي تهتم بحماية الأصول محاسبياً وذلك بتسجيل كل التحركات التي تمس أي عنصر من عناصر الأصول تسجيلاً آنياً يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية.<sup>3</sup>

#### سادساً: اعتماد مراجعة اختبارية

يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند في النوع الآخر من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم المفردات المقدمة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختبار المفردات التي ستجري عليها المراجعة، في الأخير يصمم نتائج اعتماد هذا النوع في المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعل المراجع في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 95.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 96.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 97.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 97.



## المطلب الثاني: أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية

### أولاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام

هي:

**1- التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسات وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وفوائدها في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهداف هياكلها، وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوظيفة الحقيقية لها والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.<sup>1</sup>

**2- حماية الأصول:** من خلال التعاريف السابقة ندرك أن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات والمخزونات) هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار ودفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة.<sup>2</sup>

**3- ضمان دقة وجودة المعلومات:** ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث يوفر سواها للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة، وبالتالي اتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها، فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلباً عليها وعلى المتعاملين معها وهذا كذلك يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقل للمؤسسة.<sup>3</sup>

**4- تشجيع العمل بالكفاءة:** إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسناً في مردودية المؤسسة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص144.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص144.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص89.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص90.

5- **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأمر، وينبغي أن تتوفر فيه الشروط التالية:<sup>1</sup>

- ❖ يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛
- ❖ يجب أن يكون مفهوماً؛
- ❖ يجب توافر وسائل التنفيذ؛
- ❖ يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.

6- **تنظيم وتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات:** يجب على إدارة المؤسسة وضع دليل عمل تبين 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.

### ثانياً: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع وهي: الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية، الضبط الداخلي.

1- **الرقابة المحاسبية:** وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصراً رئيسياً من عناصرها (أنواعها)، وتهتم هذه الرقابة بوضع مختلف الإجراءات لحماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات، والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:<sup>2</sup>

أ- **عناصر الرقابة المحاسبية:** وتتمثل عناصر الرقابة المحاسبية فيما يلي:

- ❖ وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة؛
- ❖ وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة؛
- ❖ وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 90.

<sup>2</sup> محمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 87-88.

- ❖ وضع نظام الرقابة وحماية المؤسسة وأصولها وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة؛
- ❖ وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري، للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة؛
- ❖ وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.

ب- أدوات الرقابة المحاسبية: لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها:

- ❖ المراجعة المستندية والمراجعة الفنية؛
- ❖ المراجعة المالية والمراجعة الداخلية؛
- ❖ الضبط الداخلي والنظام المحاسبي.

2- الرقابة الإدارية: ليس هناك جدال في أنه مهما بلغت الدقة في إعداد الخطط، فإنه من الممكن أن تكون تلك الخطط تبديدا أو ضياعا للجهود والمال ما لم يوجد نظام يعمل على التحقق من أن الأعمال تسير في اتجاه الأهداف المنشودة ويمكن تسمية هذا النظام بنظام الرقابة أو نظام التوجيه والإشراف على تنفيذ الخطط، ومن هنا يأتي كذلك التلازم والترابط بين الرقابة والتخطيط، حيث أنه لا توجد الرقابة إلا إذا وجدت الأهداف والخطط، فالتخطيط يبحث في وضع برامج مناسبة ومتكاملة، بينما الرقابة تبحث عن إرغام الأحداث على أن تجري وفقا للخطط الموضوعية.<sup>1</sup>

ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب التالية:<sup>2</sup>

أ- عناصر الرقابة الإدارية: وتتمثل عناصر الرقابة الادارية فيما يلي:

- ❖ تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف الرئيسية، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها؛
- ❖ وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية؛

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح ياغي، مبادئ الإدارة العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص429.

<sup>2</sup> محمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص ص89-90.

- ❖ وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة؛
  - ❖ وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها؛
  - ❖ وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يحصل عليه من نتائج.
- ب- أدوات الرقابة الإدارية: لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية يمكن استخدام العديد من الأدوات من أهمها ما يلي:
- ❖ الموازنات التخطيطية (التقديرية) والتكاليف المعيارية؛
  - ❖ موازنة البرامج والأداء ودراسة الوقت والحركة.

### ثالثاً: الضبط الداخلي

ويختص هذا الجانب بالمحافظة على أصول المؤسسة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استعمال أو التزوير، ويعرف هذا النظام بأنه النظام الذي تضعه إدارة المؤسسة وما يرتبط به من وسائل ومقاييس وأساليب تهدف إلى ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، ذلك عن طريق مراجعة عمل وأداء كل موظف يراجع بواسطة موظف آخر وبذلك من أجل ضمان حسن سير العمل وعدم الوقوع في الأخطاء أو الغش أو التلاعب في أصول المؤسسة وحساباتها، ويفيد الضبط الداخلي جزء من العمليات الروتينية الجارية وتوفر دليل تلقائياً على الدقة وهو يعتبر الجزء الميكانيكي أو الآلي لنشاط الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع.<sup>1</sup>

ويمكن تحقيق الضبط الداخلي من خلال مجموعة القواعد التالية:<sup>2</sup>

- ❖ لا ينبغي أن يكون شخص معين مسؤول عن عملية معينة بالكامل من بدايتها إلى نهايتها على أساس أنه من السهل اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها إذا تم فصل العملية المعنية بين شخصين أو أكثر؛
- ❖ إجراء الجرد المادي للأصول بواسطة أشخاص محايدين؛

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 90.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 126.

- ❖ ينبغي تناوب الأفراد على وظيفة معينة أو عمل معين كلما كان ذلك ممكن عمليا بالإضافة إلى ذلك يؤدي إلى اكتشاف أي أخطاء أو عدم انتظام أو قصور، فإن هذا الإجراء يجعل العاملين نشطين باستمرار ويؤدي إلى ظهور وجهات نظر جيدة بالنسبة للأعمال؛
- ❖ أن يحصل كل فرد في المؤسسة على إجازة سنوية على أن يقوم شخص آخر بعمله خلال تعيينه؛
- ❖ أن لا يعهد لأي فرد بأعمال تزيد عن مسؤولياته بقدر ما هو مسموح به في الخريطة التنظيمية الأمر الذي يؤدي إلى أن تكون مسؤولية محددة تحديدا قاطعا؛
- ❖ فصل الأصل عن السجل الذي يسجل تحركات الأصل حيث أن المبادئ الأساسية لنظام الضبط الداخلي بأن الموظفين الذين يناط بهم التعامل في أصول ذات قيمة يسهل اختلاسها مثل النقدية والبضاعة والأوراق المالية وأوراق القبض... وغيرها يجب أن لا يشتركوا في إعداد السجلات المحاسبية الخاصة بهذه الأصول ويجب أن يعد هذه السجلات أشخاص آخرون؛
- ❖ اعتمادية تدفق العمل بمعنى أن الانتهاء من مهمة أحد الأفراد تكون بمثابة إشارة البدء لمهمة فرد آخر وبحيث يقوم الفرد بالفحص والتحقق من عمل الآخر؛
- ❖ عدم السماح لأي موظف بالاحتفاظ بأكثر من عهدة أو أكثر من نوع من الأصول القابلة للإحلال ومن تطبيقات هذه القاعدة الفصل بين أمين الصندوق الرسمي وأمين المصروفات البشرية.

### المطلب الرابع : مكونات 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:

#### أولا : بيئة الرقابة

تقوم الرقابة بالبريط 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.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص198.

ومن أجل فهم وتقييم بيئة الرقابة من طرف المراجع لابد من أخذه لبعض العناصر بعين الاعتبار أهمها:<sup>1</sup>

- ❖ النزاهة والقيم الأخلاقية؛
- ❖ الالتزام بالمهام بجدية؛
- ❖ فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل والتوظيف؛
- ❖ سياساتها البشرية وطرق توزيعها للسلطات والمسؤوليات على مختلف الموظفين في المؤسسة.

### ثانيا : تقييم المخاطر

إن كافة مكونات نظام الرقابة الداخلية يجب أن تخضع إلى تقييم المخاطر التي نشطتها من بحيث أن هذا التقييم للمخاطر الذي يقوم به المراجع يختلف عن ذلك الذي يقوم 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 إتخام القرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية المراجعة وكذلك بغرض اقتراح تصحيحات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

### ثالثا :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 المؤسسة.<sup>3</sup>

### رابعا: نظام 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 فبه من طرق وأساليب وإجراءات محاسبية متبعة في تسجيل ومعالجة

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص198.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، كلية التجارة، الإسكندرية، 2007، ص27.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص269.

المعلومات المحاسبية، وتوصيلها إلى الأطراف التي تهمها كالعلاء، الموردين، المساهمين والجهات الرسمية.<sup>1</sup>

### خامسا: المراقبة والمتابعة

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

---

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 269.

## المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها التخطيطية يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى كل من أدوات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها وإجراءاتها .

### المطلب الأول: أدوات نظام الرقابة الداخلية

يتم ممارسة الرقابة الداخلية من خلال مجموعة من الأدوات هي: الموازنات التقديرية، تحليل التعادل، تحليل النسب المالية، المراجعة والتدقيق، القوائم المالية.

#### أولاً: الموازنات التقديرية

**1- تعريف الموازنات التقديرية:** هي خطة تتعلق بنشاط ينفذ في فترة زمنية مقبلة معبراً عنها بالأرقام وهي كذلك تمثل قوائم للناتج المتوقع تحقيقها بانتهاء تنفيذ النشاط معبراً عنها بالأرقام أو بوحدات نقدية، كما هو الحال في الموازنات التقديرية للإيرادات والمصروفات أو موازنة الإنفاق الرأسمالي، أو بوحدات غير نقدية كساعات العمل الإضافية أو عدد الحسابات أو عدد الموظفين.<sup>1</sup>

**2- الغرض من إعداد الميزانيات التقديرية:** تعتبر الموازنة التقديرية من الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض الرقابة وتكمن فائدة الموازنة في كونها تلخص الخطة وتعبّر عنها بشكل رقمي مما يسهل استخدامها كمعايير رقابية، ومن ناحية أخرى تساعد على تقسيم الخطة الشاملة للمؤسسة إلى خطط فرعية لكل وحدة وهذا ما يساعد على ترابط عملية التخطيط ويسهل تفويض السلطة.<sup>2</sup>

**3- أنواع الموازنات التقديرية:** هنالك أنواع متعددة من الموازنات وذلك لتسهيل عمليتي التخطيط والرقابة ومن أهم هذه الموازنات ما يلي:<sup>3</sup>

**أ- كشف الدخل التقديري :** وهو كشف بالإيرادات والمصروفات والدخل الصافي مقدرة للمستقبل.

**ب- موازنات الوقت والمساحات والموارد والمنتجات والموارد البشرية:** وهي مجموعة متنوعة ومتعددة من الموازنات لأغراض محددة، تصب في النهاية في كل من كشف الدخل والموازنة العمومية التقديريتين، فموازنة الوقت تركز على جدولة أنشطة وأعمال المؤسسة وتختص بموازنة

<sup>1</sup> أسامة كامل وعبد الغني عامر، مقدمة في الإدارة، مؤسسة اللورد العالمية للشؤون الجامعية، البحرين، 2002، ص 208.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 208.

<sup>3</sup> خليل محمد حسن الشماخ، مبادئ الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 341 .



المساحات بتوزيع المساحات المتاحة بين التقسيمات، وتتكون موازنات المواد من تقديرات المواد الأولية (المحلية والمستوردة) التي تحتاجها المؤسسة خلال المدة المستقبلية المعنية فيما تؤكد موازنة المنتجات على تشكيلات السلع والخدمات والمخطط إنتاجها وتتضمن موازنة الموارد البشرية مصادرها وتوزيعها وتأهيلها واحتمال خروج جزء منها من المؤسسة.

ت- الموازنة الرأسمالية: وتتكون من تقديرات الأموال المطلوب إنفاقها على المؤسسات الجديدة والتوسعية بالإضافة إلى المباني والمعدات... وغيرها وكيفية تمويلها برؤوس الأموال المملوكة والمقترضة.

ث- الموازنة النقدية: وهي تقديرات للمقبوضات والمدفوعات النقدية من خلال مدة الموازنة يمكن للمؤسسة تخطيط ورقابة النقدية وصيانة مستوى السيولة المطلوبة منها؛  
ج- الميزانية العمومية التقديرية: وتتضمن تقديرات الموجودات (المتداولة والثابتة)، والمطلوبات المتداولة وطويلة الأجل وحق الملكية (رأس المال المدفوع والأرباح المحتجزة).

### ثانياً: تحليل التعادل

يقصد بنقطة التعادل حجم العمليات (المبيعات) التي عنده تتساوى الإيرادات مع المصروفات وتعتبر نقطة التعادل من الأدوات الرقابية المعتمدة في معرفة الإمكانية المحققة للمؤسسة من ربح أو خسارة.<sup>1</sup>

ويرجع تحليل نقطة التعادل من خلال وجود نوعين من التكاليف هما:<sup>2</sup>

- 1- التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج أو المبيعات.
- 2- التكاليف الثابتة: وهي التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج أو المبيعات وأنها نسبية وليست مطلقة ومرتبطة بحدود معينة للطاقة الإنتاجية القائمة كالتأمين والإيجار... وغيرها ويساعد تحليل التعادل في تحديد الأسعار والتخطيط للأرباح وتحديد التكلفة والدخل المتوقع تحقيقه عند أحجام مختلفة من المبيعات.

### ثالثاً: تحليل النسب المالية

يقصد بتحليل النسب المالية قيام المؤسسة بالبحث والتحري التفصيلي عن المعلومات التي تفصح عن مضمون العلاقات التي تربط بين البنود في قائمتي الميزانية العمومية والدخل وتفسير

<sup>1</sup> محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 339.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 339.

أسباب نشوء هذه العلاقات، وتقتضي الطبيعة الخاصة باستخدام النسب كأداة رقابية التأكد وتوضيح موقف المؤسسة من عملياتها التي قامت بها خلال الفترة الماضية ومعرفة ما إذا كان هنالك انحرافات سلبية ومعالجتها وكذلك وجود انحرافات إيجابية وتدعيمها، فاستخدام النسب المالية في الرقابة على نشاطات المؤسسة تكمن في قدرتها على إجراء المقارنة بين متغيرين واكتشاف الانحرافات، مما يضيف للمراقب إمكانية أخرى لفهم وتفسير هذه العلاقات.<sup>1</sup>

وعلى العموم هنالك عدة طرق للمقارنة يمكن إيجازها فيما يلي:<sup>2</sup>

1- **مقارنة أفقية:** وتتمثل في تحليل الاتجاه العام حيث تستخدم هذه الطريقة لتحديد مدى التقدم أو التراجع في نشاطات المؤسسة خلال فترة زمنية محددة ويتم ذلك بمقارنة النسب المالية لهذه السنة مع السنوات السابقة.

2- **مقارنات رأسية:** وتنقسم إلى:

أ- **مقارنة بين المؤسسة مع مؤسسة أخرى مماثلة في الحجم والنشاط ولنفس العدد من السنوات:** وتفيد هذه الطريقة في معرفة أي المؤسستين أقوى.

ب- **معايير الصناعة:** ونقصد بها مقارنة نتائج حساب النسب للمؤسسة مع متوسط النسب المالية للمؤسسات الأخرى العاملة في نفس المجال.

3- **المقارنة بمتوسط الأعوام السابقة بطريقة المداعاة:** وهي النسبة التي تمثل علاقة رقم برقم آخر من بيانات القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات هامة ومفيدة عن السيولة والقدرة على الوفاء بالالتزامات وربحية المؤسسة.

4- **مقارنة مع نسب معيارية:** ومن النسب التي تستخدم كأدوات رقابية هي:<sup>3</sup>

أ- **نسب السيولة:** وهذه النسب تقيس مدى قدرة المؤسسة على تلبية التزاماتها القصيرة الأجل.

ب- **نسب المديونية (أو تكوين رأس المال):** وهذه النسب تقيس مدى تمويل المؤسسة بالدين.

ت- **نسب النشاط:** وهذه النسب تقيس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها.

<sup>1</sup> علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص103.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص104.

<sup>3</sup> كاظم حضير حمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص396.

ث- **نسب الربحية:** وهذه النسب تقيس فاعلية الادارة بشكل شامل، والتي تظهر من خلال العائد على المبيعات وعلى الاستثمارات.

#### رابعاً: المراجعة والتدقيق

ينظر إلى عملية التدقيق على أنها أداة رقابية مهمة وطريقة عادلة وموضوعية لتقييم البيانات المدونة في السجلات المالية للمؤسسة، وعند القيام بعملية التدقيق نحاول اختبار صدق وكفاءة تنظيم السجلات المالية التي تعتبر وثائق قانونية لا يمكن إهمالها أو تعريضها للتلف، وتنقسم إلى قسمين رئيسيين هما:<sup>1</sup>

**1- التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلية):** التدقيق الداخلي يفسح المجال لمعرفة ما إذا كانت الإجراءات والأساليب المستخدمة ملائمة لبلوغ أهداف المؤسسة، وما إذا كان اختيارياً يشكل استجابة للسياسة الموضوعية وتعليماتها أم لا، كما يسمح بخلق الظروف المناسبة في المؤسسة لتحقيق أعلى درجة من درجات تفويض الصلاحيات ووسيلة لمساعدة المدير الأعلى على إدارة مؤسسته بطريقة لا مركزية.

**2- التدقيق الخارجي:** تعتبر مكاتب ودراسات التدقيق المحاسبي العامة والخاصة أجهزة رقابية هدفها الأساسي التأكد من دقة البيانات والمعلومات المدونة في السجلات المالية للمؤسسة وما إذا كانت فعلاً تمثل الوضع المالي الفعلي لها، ولكي تقوم هذه الأجهزة الرقابية بمهامها لا بد من تطبيق إجراءات ونظم محاسبية وقانونية معروفة.

#### خامساً: القوائم المالية

عادة ما يتحقق قياس ورقابة الأنشطة المختلفة للمؤسسة عن طريق تحليل القوائم المالية، ويتم الاعتماد على البيانات المحاسبية في شكل قوائم مالية معينة وهناك العديد من القوائم المالية التي يمكن استخدامها نذكر منها الآتي:<sup>2</sup>

**1- قائمة الدخل:** تقيس قائمة الدخل مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أرباح عبر فترة زمنية معينة عادة السنة، وتساعد قائمة الدخل في قياس الربحية لعمليات المؤسسة، وتسمح في نفس الوقت بالمقارنة مع فترات سابقة بإجراء مقارنة الربح والمبيعات والنفقات خلال فترات مختلفة يمكن للمؤسسة أن تحدد الاتجاه لكل عنصر من عناصر العمليات.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 396.

<sup>2</sup> إبراهيم سلطان وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 284-285.

- 2- قائمة المركز المالي:** تظهر ميزانية المركز المالي للمؤسسة خلال تاريخ معين وتتكون الميزانية العمومية من ثلاثة أجزاء هي الأصول والخصوم، وتساعد أغراض الرقابة في تقييم المركز المالي للمؤسسة، ومنها يمكن استخلاص العديد من النسب والمؤشرات المالية التي توضع وتوافق القوة والضعف في النواحي المالية للمؤسسة.
- 3- قائمة التدفقات النقدية:** إن الغرض الأساسي لقائمة التدفقات النقدية هو إظهار النمط الذي ستكون عليه التدفقات النقدية الداخلة إلى المؤسسة والخارجة منها في المستقبل ويفيد ذلك المدير في إظهار حجم الفائض أو العجز النقدي المتوقع وتوقيت حدوثه.
- 4- قائمة الحركة في حقوق الملكية:** وتعرض فيها التغيرات التي حصلت على حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة، وتنشأ الزيادة في حقوق الملكية من استثمارات الملاك والأرباح المحققة خلال الفترة وينشأ النقص فيها من مسحوبات الملاك من المؤسسة والخسائر المحققة خلال الفترة.

### المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

أي نظام من الأنظمة حتى يكون فعال ويعطي النتائج التي وضع من أجلها لا بد أن يعتمد على مقومات تساعد في إنجاحه، وعليه سيتم التركيز في هذا المطلب على العنصرين الآتيين:

#### أولاً: المقومات الإدارية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية

يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته ويمكن عرضها على النحو التالي:

- 1- الهيكل التنظيمي الكفاء:** وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعالة كونه يحدد المسؤوليات بدقة والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة إلى أخرى وفقاً لحجم المؤسسة واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها وحتى يكون الهيكل التنظيمي كفاء لا بد من مراعاة الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل إدارة داخل المؤسسة بدقة، حتى يكون هناك وضوح عند كل إدارة عن المسؤوليات التي تقع على عاتقها مما يسهل على وجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال، كما يعمل الهيكل التنظيمي الكفاء على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب وقدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص 209.

**2- توافر الموظفين الأكفاء:** إن نظام الرقابة الداخلية مهما كانت درجة تكامل عناصره ودقة إجراءاته لن تكون أفضل في شيء من الأشخاص القائمين عليه، إن قدرة الموظفين ونزاهتهم يمكن أن تزيد من فاعلية الرقابة الداخلية، وتجدر الإشارة هنا إلى أن قدرة العاملين ونزاهتهم لا تعد في حد ذاتها ضمانا لزيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية دون الاستفادة منها عن طريق الاهتمام بالجوانب الإنسانية عند تنظيم العمل وفي تحديد علاقات الإدارة بهم، بالإضافة إلى ضرورة وجود نظام عادل للحوافز والترقيات ووجود نظام للتدريب المستمر، حيث أن توفر هذا الأخير يثير حماسة الموظفين ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية كما ونوعا ويخلق فيهم إحساسا بالتعاون فيما بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة، كما أنه يشجعهم على اقتراح الإجراءات والوسائل التي تساهم في تبسيط خطوات العمل وعلاج نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

**3- معايير أداء سليمة:** إن وجود هيكل كفاء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية، لا يعني التخلي عن معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.<sup>2</sup>

**4- مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول:** من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وجود مجموعة من السياسات والإجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول ومنع اختلاسها، وتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما كان التنظيم الذي تعتمده المؤسسة لا مركزي، حيث هناك بعد في المسافات بين الوحدات والسياسات الموضوعة في ترجمة للأهداف المخططة، بينما الإجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ بها تلك السياسات الموضوعة وبصورة أخرى فإن السياسة هي الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة، أما الإجراء فهو طريقة التنفيذ لهذا الهدف فالسياسات والإجراءات أداة جيدة لنظام الرقابة الإدارية إذ تتطلب حماية الأصول ومنع تبديدها توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأرقام والتقارير المتداولة بينها فقد تكون هذه الإجراءات في صورة رسومات معينة واضحة تحدد مساراتها وكيفية تنفيذها.<sup>3</sup>

**5- قسم المراجعة الداخلية:** من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات

<sup>1</sup> حسين القاضي، حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، 1999، ص267.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

<sup>3</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتح رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 198 .

والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة، وكذا التأكد وبشكل مستمر من مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام، وكذلك التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهمات الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

### ثانياً: المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات المحاسبية والمالية التي نوجزها على النحو الآتي:

**1- الدليل المحاسبي:** ويعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل، تكون ضرورية لجميع البيانات لتشغيلها فيما بعد يدوياً أو إلكترونياً وأيضاً لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة إدارة المؤسسة.<sup>2</sup>

**2- الدورة المستندية:** يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، ولذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية، بالإضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه وتداوله وأيضاً ترقيم هذه المستندات لتسهيل عملية الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقاً للرقابة من ناحية، ومنع المسؤولية المزدوجة عنها من ناحية أخرى.<sup>3</sup>

**3- المجموعة الدفترية:** وفق طبيعة المؤسسة وأنشطتها تعد وتجهز مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية كذلك يجب مراعاة بعض المتطلبات الرئيسية عند تجهيز المجموعة الدفترية مثل ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة والتركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، كذلك ينبغي أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم قصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 199.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 378.

<sup>3</sup> وليام توماس وأمريسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989، ص 191.

- 4- **الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة:** أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسوب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها، وأن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم.<sup>1</sup>
- 5- **الجرد الفعلي للأصول:** تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للوحدة الاقتصادية بإمكانية جردها الفعلي كالنقدية بالخرينة والمخزون بأنواعه الثلاثة والأوراق المالية والتجارية ومعظم عناصر الأصول الثابتة كالأراضي، المباني والآلات... وغيرها، كما أن نتائج الجرد الفعلي يتم مقارنتها بالأرصدة المحاسبية التي تشملها السجلات المحاسبية، والتي توضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.<sup>2</sup>
- 6- **الموازنات التخطيطية:** الموازنة تمثل خطة كمية ومالية للمؤسسة ككل ولوحداته الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة، ويمكن القول أن الموازنة ماهي إلا تعبير مالي عن خطة معينة فالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي، فإن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنة من بيانات تقديرية موضوعة مسبقاً، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها.<sup>3</sup>
- 7- **أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة:** التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقاً فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها لأن غياب المعايير المحددة مسبقاً يدفع بالمسؤولين إلى مقارنة الأداء الفعلي للفترة الحالية بأداء الفترات السابقة والنتيجة هي الكشف عن عناصر عدم الكفاءة التي كانت موجودة في التكاليف في السنوات العشر الأخيرة ازداد دور الأنظمة المتطورة لتخصيص التكاليف غير المباشرة سواء كانت صناعية أو غير صناعية، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفعالية النظام المحاسبي في توفير المعلومات لمتخذي القرارات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 193.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 195.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 194.

<sup>4</sup> محمد قاسم القيروتي، مبادئ الإدارة النظريات والعمليات والوظائف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 373.

### المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل محددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه، لذلك وجب على ذلك النظام إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له وسنتطرق إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية.

#### أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، وتشمل هذه الإجراءات النقاط التالية:<sup>1</sup>

**1- تحديد الاختصاصات:** إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية يكون حتماً عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات ويمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح إلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

**2- تقسيم العمل:** إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويمنع تضاربها أو تداخلها كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

❖ الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله؛

❖ الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله؛

❖ الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه؛

❖ تقسيم العمل المحاسبي للتقليل من فرص الأخطاء والتزوير والكشف عنها حال وقوعها؛

**3- توزيع المسؤوليات:** هو إجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة مرتكب الخطأ وعدم استطاعته التخلص منه من جهة أخرى يضيفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.

**4- إعطاء تعليمات صريحة:** عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التطبيقي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول وداخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى

<sup>1</sup> محمد التهامي ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 106-112.



المنفذين لها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها وتطبيقها على أحسن وجه لذلك لا بد أن تتوفر التعليمات على العناصر التالية:

❖ الوضوح والصراحة؛

❖ الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.

5- إجراء حركة التنقل بين العاملين: إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية كون أن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته، فحركة التنقلات بين العاملين لا بد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل داخل المؤسسة.

**ثانياً: إجراءات تخص العمل المحاسبي (إجراءات محاسبية)**

ويمكن التفصيل في هذه الإجراءات بما يلي:<sup>1</sup>

1 - **التسجيل الفوري للعمليات:** يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون شطب أو تسجيل فوق تسجيل آخر أو تسجيل يلغي تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

2- **التأكد من صحة المستندات:** تشتمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات وهي:

❖ البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته؛

❖ عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط؛

❖ ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها؛

❖ يجب استعمال الأرقام المتسلسلة عند طبع نماذج المستندات، ما يساعد على إجراء عملية الرقابة على العودة إليها عند الحاجة.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 114 - 119.

**3- إجراء المطابقات الدورية:** تعتبر المطابقات الدورية من أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية وبالتالي ضرورة إجراء كافة المقاربات الدورية التي يكون موضوعها مختلف عن عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج.

**4- عدم اشتراك موظف في مراقبة عمله:** يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير وفي المحافظة على السير الحسن له، كون أن التنفيذ الجيد للطرق والإجراءات تتوقف على هذا العنصر لذلك أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقف كل موظف داخل النظام وبما يستجيب إلى تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة.

### ثالثاً: إجراءات عامة

وتتضمن هذه الإجراءات النواحي التالية:<sup>1</sup>

**1- التأمين على ممتلكات المؤسسة:** تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة والحريق بغية تفادي الخسائر.

**2- التأمين ضد خيانة الأمانة:** في ظل تدعيم مقومات الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذين يدخل ضمن اختصاصاتهم التسيير المالي للبضاعة أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين ضد الخيانة بالنسبة للموظفين.

**3- اعتماد رقابة مزدوجة:** يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضماناً للمحافظة على النقدية وهذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

❖ حماية النقديات من التلاعب والسرقة؛

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 120 - 123.

❖ إنشاء رقابة ذاتية وتدعيم مقومات الرقابة الداخلية.

4- إدخال الإعلام الآلي: يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظام المعلومات، كما أن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آلياً، يعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتعكس السرعة سواء في المعالجة أو في إعداد هذه القوائم بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات.

### المبحث الثالث: منهجية تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتضمن المستوى الثاني من مستويات العمل الميداني ضرورة دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المعمول به داخل المؤسسة، وذلك كأساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد نطاق الاختبارات التي ستطبق عليها إجراءات المراجعة الداخلية ووفقاً لاتجاهات تطور هذا المعيار فقد أصبح تقييم المراجع الداخلي منصب على هيكل الرقابة الداخلية وليس على النظام فقط ولذلك يركز المراجع الداخلي على تقييم بيئة الرقابة بشقيها المحاسبي والإداري.

#### المطلب الأول: الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي في مجال الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى كيفية تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية تقوم الإدارة بتحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المؤسسة بصفة عامة، وإعداد القوائم المالية بصفة خاصة بصورة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.<sup>1</sup>

وبصفة عامة فإن مجال عمل المراجعة الداخلية يشتمل على فحص وتقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة، ولتحقيق ذلك يتطلب الأمر قيام المراجع الداخلي بالآتي:<sup>2</sup>

- ❖ مراجعة مدى سلامة المعلومات المالية والتشغيلية ومدى الاعتماد عليها، ومراجعة الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف هذه المعلومات والتقرير عليها؛
- ❖ مراجعة مدى الالتزام بالنظم الموضوعية لضمان تطابقها مع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح والعقود ذات التأثير الهام على العمليات التشغيلية والتقارير وتحديد ما إذا كانت المؤسسة ملتزمة بها؛
- ❖ مراجعة الوسائل أو الأساليب المستخدمة لحماية الأصول والتحقق من الوجود الفعلي لها؛
- ❖ تقييم مدى الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد المتاحة؛
- ❖ مراجعة العمليات التشغيلية والبرامج للتأكد من أن النتائج متطابقة مع الأهداف الموضوعية، وأنه تم تنفيذها طبقاً للخطط المرسومة.

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص132.

<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2002، ص 161.

وباستقراء الأعمال السابقة يمكن التمييز بين نوعين من الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي وهما:

### أولاً: خدمات الحماية أو الوقاية

يسعى المراجع الداخلي من خلال تقديم خدمات الحماية إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من أخطار الغش، كما أنه يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية، واختيار الوسائل المتبعة لحماية أصول المؤسسة، ويحتاج في مواجهة هذه المسؤوليات إلى درجة عالية من المهارة والخبرة، وتتمثل الأنشطة التي يقوم بها المراجع الداخلي وتدخل ضمن خدمات الحماية أو الوقاية ما يلي:<sup>1</sup>

**1- نشاط التحقق:** يهدف نشاط التحقق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه وجمع الأدلة والقرائن التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات، وما يترتب عليه من سلامة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرار ويشمل نشاط التحقق الذي يقوم به المراجع الداخلي على ثلاثة أنواع من التحقق وهي:

**أ- التحقق من الدفاتر والسجلات:** تهدف عملية التحقق من الدفاتر والسجلات إلى التأكد من صحة ودقة البيانات الواردة بها، والعمل على منع واكتشاف أي تلاعب أو تزوير في البيانات التي تحتوي عليها، وبهذا يتضح أن التحقق من الدفاتر والسجلات يهدف في النهاية إلى التحقق من دقة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية وإمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات الرشيدة؛

**ب- التحقق من الأصول والخصوم:** يقوم المراجع الداخلي من التحقق من الأصول والخصوم بهدف التأكد من أن الأصول يتم استخدامها بكفاءة وأنه يتم المحاسبة عنها بطريقة سليمة وأن تقدير كل من الأصول والخصوم يتم طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن المسؤولين عن الأنشطة والعمليات يقومون بواجباتهم للمحافظة على الأصول التي في ذمتهم؛

**ت- التحقق من التقارير:** يقوم المراجع الداخلي بعملية التحقق من الدفاتر بمختلف أنواعها وذلك للتأكد من مطابقتها للدفاتر والسجلات، وهذا يعني أن التقارير قد تم إعدادها من واقع الدفاتر والسجلات التي قام المراجع بتحقيقها وتأكد من سلامتها وصحتها، ولهذا تصبح هذه التقارير بما تحتوي عليه من بيانات أساسية لعملية اتخاذ القرارات من كافة الأطراف المعنية.

<sup>1</sup> صالح ميلود خلائط، مرجع سبق ذكره، ص ص 465-468.

**2- مراجعة الالتزام:** يقصد بمراجعة الالتزام تحديد ما إذا كان الأداء الفعلي مطابقاً لأساليب الرقابة الداخلية والإجراءات والقوانين والقواعد والممارسات الخارجية، ويمكن تلخيص أنشطة مراجعة الالتزام التي ينبغي على المراجع الداخلي القيام بها في الواقع العملي على النحو التالي:

- ❖ التحقق من وصول ووضوح كافة خطط وسياسات وإجراءات المؤسسة أمام كل المستويات الإدارية بها والتأكد من الالتزام بتلك الخطط والسياسات والإيرادات في الممارسة العملية؛
- ❖ التأكد من التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح الحكومية والعقود المبرمة على الغير؛
- ❖ التحقق من إتباع المؤسسة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومدى التزامها بها في إعداد قوائمها المالية.

**3- حماية الأصول:** يقوم المراجع الداخلي بفحص وتقييم الوسائل المستخدمة في حماية الأصول من كافة أنواع الخسائر مثل تلك التي تنشأ من السرقة والحرائق والأنشطة غير القانونية وكافة الأخطار الأخرى كما يقع عليه مسؤولية استخدام إجراءات المراجعة المناسبة عند التحقق من الوجود الفعلي للأصول، وحتى يتمكن المراجع الداخلي من القيام بهذا النشاط فينبغي عليه القيام بالآتي:

- ❖ التحقق من ملكية الأصول وتقييمها وذلك باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة، فحص وتقييم الأساليب المستخدمة في حماية الأصول وذلك بهدف منع أو اكتشاف أو تقليل الخسائر الناشئة عن الغش والتلاعب والسرقة والحريق وغيرها؛
- ❖ التحقق من الوجود الفعلي للأصول عن طريق قيام المراجع الداخلي بملاحظة عملية الجرد للأصول ومطابقتها بما هو وارد بالسجلات والدفاتر؛
- ❖ التأكد من قيام المؤسسة بالتأمين على كافة أصولها.

### ثانياً: خدمات البناء أو الإصلاح

تشير خدمات البناء أو الإصلاح إلى فحص وتقييم الأوضاع القائمة والممارسات السائدة للمؤسسة بغرض تقديم التوصيات والمقترحات التي تؤدي إلى إحداث تغييرات فيها نحو مزيد من الأداء الاقتصادي الفعال، ومن أهم الأنشطة التي يقوم بها المراجع الداخلي ما يلي:<sup>1</sup>

**1 - فحص وتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية:** يقوم المراجع الداخلي بفحص وتقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم مدى الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد المتاحة للمؤسسة

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 470-474.

وذلك عن طريق استخدام معايير القياس المناسبة، ويكون المراجع الداخلي مسؤولاً عن تحديد ما إذا كانت:

- ❖ معايير التشغيل قد تم تحديدها لقياس الكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد؛
- ❖ معايير التشغيل المطبقة واضحة ومفهومة وتم الالتزام بها؛
- ❖ الانحرافات عن معايير التشغيل قد تم تحديدها وتحليلها وإبلاغ المسؤولين بها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ويهدف المراجع الداخلي من وراء قيامه بذلك إلى تحديد مدى كفاءة أساليب الرقابة الداخلية بمختلف أنواعها، وإظهار أوجه القصور ومواطن الضعف التي تعاني منها مع تقديم التوصيات والمقترحات التي تؤدي إلى مزيد من الاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد المتاحة.

**2- فحص وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية:** إن الهدف من عملية فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية هو التحقق مما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له، وتتحقق الرقابة الفعالة في حالة قيام إدارة المؤسسة بتوجيه النظم بالأسلوب الذي يضمن لها إنجاز أهدافها الرئيسية والفرعية، ويمكن للمراجع الداخلي القيام بعملية التقييم لمدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية أو للبرامج ككل أو لجزء منها، وفي هذه الحالة تشتمل أهداف المراجعة على تحديد ما إذا كانت:

- ❖ عناصر الرقابة للقياس والتقارير حول إنجاز الأهداف الرئيسية والفرعية قد تم تحديدها وتتسم بالكفاية؛

- ❖ العوامل التي تعرقل تحقيق الأداء المرضي تم تحديدها وتقييمها ومراقبتها بالأسلوب الملائم؛
- ❖ الإدارة قد أخذت في الاعتبار البدائل التي تعطي نتائج أكثر كفاءة وفعالية للعمليات التشغيلية أو البرامج الأخرى؛

- ❖ العمليات التشغيلية أو البرامج تتطابق أو تتوافق مع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة، وتحقق مستواها المرغوب من النتائج المؤقتة والنهائية.

**8- فحص وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة:** يعرف تقييم الأداء بوجه عام على أنه تقدير كفاءة الفرد بغرض معرفة صلاحياته في القيام بأداء العمل، ومستوى أدائه لواجباته، ودرجة تعاونه مع زملائه في جماعة العمل أو سلوكه نحو المتعاملين معه ومدى توافر القدرات لديه ليتحمل أعباء أعلى مستقبلاً.

ولاشك أن قيام المراجع الداخلي بعملية تقييم الأداء يساهم في تقديم خدمات هامة للإدارة العليا والمستويات الإدارية المعنية بعملية التقييم، حيث أنها تكشف مجالات النقص في المؤهلات والمهارات والخبرة اللازمة للأفراد، كما تكشف عن أوجه القصور في المصادر التي تلجأ إليها المنظمة وهذا يؤدي حتما إلى إعادة النظر في سياسات وأساليب اختيار الأفراد، ولنجاح قسم المراجعة الداخلية في تقييم جودة الأداء الشخصي عند مختلف المستويات الإدارية يستلزم مراعاة الاعتبارات التالية:

- ❖ أن يتوافر لفريق المراجعة الداخلية درجة من الاستقلال والمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بعملية تقييم الأداء؛
- ❖ ضرورة وجود معايير أو مقاييس يستطيع المراجع الداخلي استخدامها في تقييم الأداء للعاملين عند مختلف المستويات الإدارية؛
- ❖ يجب العمل على خلق الأجواء المناسبة للتأثير إيجابيا على الأفراد محل المراجعة، بما يجعلهم على استعداد نفسي لقبول عملية المراجعة ونتائجها وتوصياتها بما في ذلك عملية تقييم آرائهم.

### المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم المراجع الداخلي بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:

#### أولاً: جمع الإجراءات

تعتمد هذه المرحلة على أربع تقنيات هي:<sup>1</sup>

- 1- التعرف على الوثائق الموجودة: ويتم ذلك من خلال جمع كل ما يساعد المراجع الداخلي على تقييم الأنظمة والإجراءات والمناهج المستخدمة في المؤسسة.
- 2- استجواب التقارب: وهي تقنية غير رسمية يقوم المراجع الداخلي عن طريقها باستجواب أو عدة استجابات تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة وبواجه المراجع الداخلي بعض الصعوبات عند تحليل هذه الاستجابات والتي ترتبط بحجم المؤسسة وتعقيد نشاطاتها وكثافة معلوماتها.
- 3- تحليل الدورات باستخدام المخططات: تسمح هذه المخططات بتقديم تسجيل عن إجراءات الأنظمة في المؤسسة وترتبط بين أهم مظاهر الرقابة وهي أساس اختبارات التطابق وتهدف إلى

<sup>1</sup> عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، 142.



التأكد من التطبيق الجيد للإجراءات، يمكن استخدام المخطط العمودي بمعنى ترتيب الأقسام واحد تحت الآخر وعرض انتقال الوثائق يكون حسب التسلسل الزمني أو المخطط الأفقي بمعنى ترتيب الأقسام الواحد أمام الآخر.

**3- قوائم الاستقصاء دليل الإجراءات:** تتضمن قوائم الاستقصاء عدد من الأسئلة المحددة والتي تسمح للمراجع الداخلي باكتشاف نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية، وتظهر هذه القوائم عادة في ثلاث أشكال:

أ- قوائم الاستقصاء المغلقة: تظهر في شكل مبسط وتتناول أسئلة تكون الإجابة عنها بنعم أو لا.

ب- قوائم الاستقصاء المفتوحة: تكون الإجابة على الأسئلة بإجابات مفصلة.

ت- جدول تحليل الرقابة الداخلية: عبارة عن جداول تقوم بجرد مختلف العمليات المنفذة وتسمح بتحديد الوظائف التي تتم في مراكز العمل بهدف اكتشاف تراكم الوظائف.

#### ثانياً: اختبارات الفهم

يقوم المراجع الداخلي باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي واختبار بعض العمليات حيث يقدم اختبار التطابق ضماناً لصحة وصف النظام واكتشاف الأخطاء وتصحيحها.<sup>1</sup>

#### ثالثاً: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

انطلاقاً من الخطوتين السابقتين يقوم المراجع الداخلي بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية عن

طريق استخراج مبدئياً لنقاط القوة والضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال، ويمكن استخدام عدة طرق للتقييم الأولي للإجراءات كقوائم استقصاء الرقابة الداخلية والتي يتم تحليلها فيما بعد بدقة، والإجابات الإيجابية تعبر عن نقاط قوة الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها، وعند الانتهاء من مرحلة التقييم الأولي يقوم المراجع الداخلي بإعداد ورقة تقييم أهداف الإجراءات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 74.

<sup>2</sup> عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص 143.

**رابعاً: اختبارات الاستمرارية**

يتأكد المراجع الداخلي من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، تسمح هذه الاختبارات من التأكد بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً.<sup>1</sup>

**خامساً: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**

اعتماداً على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المراجع الداخلي من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المراجع عند التقييم الأولي لذلك النظام وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.<sup>2</sup>

**المطلب الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية**

بالرغم من تعدد طرق فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فإنها تستهدف لتحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الاقتصادي والفعال للمدى الضروري للاختبارات التي يقوم بها المراجع الداخلي وهناك عدة طرق للتقييم وهي التقرير الوصفي والملخص التذكيري، الاستبيان خرائط التدفق، فحص النظام المحاسبي.

**أولاً: التقدير الوصفي والملخص التذكيري**

**1- التقدير الوصفي:** يعد مراقب الحسابات أو أحد مساعديه هذا التقرير على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقييم للواجبات وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية وأي قرائن أخرى ملائمة. وعادة ما يتم عرض هذا التقرير على بعض المسؤولين داخل الوحدة لمراجعته وإبداء الرأي فيما إذا كان مراقب الحسابات قد جانبه الصواب في تفسير بعض الأحداث، وذلك قبل كتابته في صورته النهائية، ومن مزايا هذه الوسيلة أن التقرير الوصفي يكون شاملاً ومن ناحية أخرى يعاب عليها في إعداد التقرير لأنه يستند الكثير

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 75.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 75.

من الجهد والوقت وخاصة عند إعداده للمرة الأولى، وكذلك قد يتجاهل بعض الحقائق الهامة عن أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة السهو.<sup>1</sup>

**2- الملخص التذكيري:** ويشمل هذا الملخص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدة المراجع عند تقييمه للرقابة الداخلية في المؤسسة، فالملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها، وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية وما يعيب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات فحص الرقابة.<sup>2</sup>

### ثانياً: خرائط التدفق

**1- تعريف خرائط التدفق:** يمكن تعريف خريطة التدفق بأنها " رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل التنظيم، ولذلك فهي تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقييم العمل ونظام الاعتماد داخل الوحدة " وبعبارة أخرى تظهر خريطة التدفق الدورة الكاملة لكل مستند أو سجل يستخدم داخل الوحدة، فتبدأ بتحديد مصدر المستند أو السجل والتشغيل اللاحق لهذا المستند أو السجل وأوجه استخدامه وأخيراً ما يؤول إليه المستند أو السجل في نهاية المطاف، بالإضافة إلى ذلك فإن خريطة التدفق قد تظهر كيفية الفحص بين الواجبات وإجراءات الفحص الداخلي ونظام الاعتماد الموجود.<sup>3</sup>

**2- أهداف خرائط التدفق:** وتتمثل أهداف خرائط التدفق فيما يلي:<sup>4</sup>

- ❖ مساعدة من يعدها في فهم طبيعة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- ❖ استخدامها كوسيلة لإيصال ووصف النظام إلى كل من يهمله الأمر؛
- ❖ مساعدة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية باعتبارها أحد وسائل التقييم المستخدمة.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 1999، ص 94.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 93.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 279.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 280.

- 3- عناصر خرائط التدفق: ويراعى عند إعداد خرائط التدفق العناصر الأساسية التالية:<sup>1</sup>
- ❖ مجموعة من الرموز: أنه من الضروري استخدام مجموعة من الرموز لإعداد خرائط التدفق للتعبير عن المفردات والخطوات والأعمال التي تؤدي بشكل عام؛
  - ❖ خطوط التدفق: تستخدم خطوط التدفق لإظهار كيفية الربط بين السجلات والمستندات؛
  - ❖ مجالات المسؤولية: تظهر على خريطة التدفق في شكل أعمدة أو قطاعات رأسية، حيث يتم تدفق المستندات أفقياً من خلالها من اليسار إلى اليمين.
- 4- مزايا استخدام خرائط التدفق: وتتمثل هذه المزايا في:<sup>2</sup>
- ❖ إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية والتي تستخدم كأداة تحليلية يعتمد عليها المراجع الداخلي في عملية التقييم؛
  - ❖ تحديد نواحي القصور في النظام من خلال عرض مبسط لكيفية تشغيل النظام؛
  - ❖ سهولة تعديل خريطة التدفق من سنة إلى أخرى نتيجة حدوث أية تعديلات في نظام الرقابة الداخلية المتبع؛
  - ❖ استخدام طريقة التدفق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية؛
  - ❖ إن خريطة التدفق تقدم القرينة عما هو مطبق فعلاً وليس عما تعتقد الإدارة أنه من الممكن تطبيقه.
- 5 - عيوب استخدام خرائط التدفق: ومن هذه العيوب ما يلي:<sup>3</sup>
- ❖ يحتاج إعداد خرائط التدفق إلى الكثير من وقت وجهد المراجع الداخلي إذا ما قورنت بالوسائل الأخرى مثل قوائم الاستبيان؛
  - ❖ إن استخدام خرائط التدفق يحتاج إلى خبرة المراجع الداخلي في مجال إعداد هذه الخرائط واستخدام الرموز المناسبة للدلالة على تفق المسندات والمعلومات من خلال وسائل الاتصال المختلفة؛
  - ❖ ضرورة إلمام والتزام المراجع الداخلي بالقواعد الاسترشادية المتعارف عليها بصدد إعداد خرائط التدفق حتى يمكن قراءتها من جميع الأشخاص ذوي الاهتمام.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 280.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 228.

<sup>3</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 98.

**ثالثاً: الاستبيان (قوائم الاستقصاء)**

**1- تعريف الاستبيان:** هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المؤسسة والإجابة عليها وإعادتها للمدقق للتأكد من الإجابات عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام ولهذه الطريقة عدة خصائص تساعد على تحقيق الهدف عند إعداد القائمة.<sup>1</sup>

**2- خصائص الاستبيان:** يمكن تحديد أهم هذه الخصائص فيما يلي:<sup>2</sup>

- ❖ يجب تصميم أسئلة القائمة بشكل يتضمن في البداية بعض البيانات الشخصية عن الفرد على أن يكون استيفاء هذه البيانات اختيارياً منعا للحرص بالنسبة للمستجيب؛
- ❖ يجب أن تشمل القائمة على أسئلة تغطي جميع نواحي نشاط المؤسسة الإداري والفني على اختلاف أشكاله وتنوعه؛
- ❖ يجب صياغة الأسئلة بصورة تكون الإجابة عليها لا تحتاج إلى شرح أو سرد معلومات لا داعي لها؛
- ❖ يجب وضع أسئلة القائمة في شكل مجموعات متجانسة تختص كل منها بعناصر النشاط مثلا: مجموعة خاصة بالأصول الثابتة وأخرى بالأصول المتداولة؛
- ❖ يجب صياغة الأسئلة بصورة مباشرة دون تكرار بشكل يبعث الملل على قارئها وبالتالي عدم الاهتمام بالإجابة الدقيقة عليها، وفي نفس الوقت لا تكون الأسئلة مختصرة بشكل يؤدي إلى الإخلال بما يجب أن تتضمنه من عناصر ومفاهيم أو تحققه من الأهداف.

**3- مزايا الاستبيان:** من أهمها ما يلي:<sup>3</sup>

- ❖ سهولة التطبيق ومرونة الأسئلة؛
- ❖ توفير الوقت والجهد.

**4- عيوب الاستبيان:** ومن أهم هذه العيوب ما يلي:<sup>4</sup>

- ❖ عدم مراعاة ظروف كل مؤسسة لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة؛
- ❖ وجود الاستبيان يقود إلى الاعتماد على الغير وعدم إجراء أية استفسارات أخرى؛

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 229.

<sup>2</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 284-285.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 229.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 229.

- ❖ احتمال أن تتم الإجابة على قائمة الأسئلة بطريقة روتينية دون الرجوع إلى ما يتم فعلاً؛
- ❖ تركز على الأعمال التي يتم أداؤها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال ويتضح ذلك من خلال الرجوع إلى الأسئلة التي تشتمل عليها أية قائمة يعدها مراقب الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

#### رابعاً: فحص النظام المحاسبي

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها وقائمة أخرى تحتوي على المستندات والدورة المستندية ومن خلالها نستطيع الحكم على درجة سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليه في عملية المراجعة والتدقيق من خلال عملية الاختبار والمعاينة من طرف المراجع الخارجي والجهات الرقابية الأخرى سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع: العلاقة التكاملية بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية

- طالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل المؤسسة فهو يسعى أساساً لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن حصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية:<sup>2</sup>
- ❖ تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط، التنظيم، التوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة هي المدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضماناً لأداء الوظائف الأخرى؛
  - ❖ استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة الاقتصادية المعنية يدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة بأدوات الرقابة، فطالما أن الرقابة الداخلية تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة الداخلية؛
  - ❖ طالما أن الإدارة تحتاج لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر فمن المتوقع أن تكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة الداخلية، وتقديم النصح المقبول للمديرين في محاولة لمنع والتقليل من الأخطاء، وكذلك استبعاد أسباب الإسراف والضياع حيث تعمل المراجعة التشغيلية على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ذلك أن تطبيق الأدوات

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 188.

<sup>2</sup> فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 42.

الرقابية يحد من الإسراف والضياع ويزيد من الكفاءة والفاعلية، وبالتالي زيادة الأرباح النهائية للوحدة الاقتصادية. والجدول التالي يوضح العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية:

الجدول رقم (2-1): يوضح علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشمل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.	نشاط توكيدي استثماري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدة المؤسسة تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم مسؤولية المدقق الداخلي لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر والرقابة والتوجيه.
مسؤولية الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها ويا منتظام مراجعة مدى ملاءمة وكفاءة عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة بفاعلية	تحديد الصلاحيات التي تخول للمراجع القيام بتأدية عمليات المراجعة إعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة اللازم لتأديتها.
الأقسام	يجب أن يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة.	تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية إنجاز العمل.
الأدوات	تقسيم الرقابة إلى رقابة إدارية، محاسبية والضبط الداخلي.	تقسم المراجعة الداخلية إلى مراجعة مالية مراجعة تشغيلية، مراجعة الأداء، مراجعة الإدارة ومراجعة نظم المعلومات.
	الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي هدفها ضمان سلامة وتنفيذ عملياتها والمحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	المراجعة الداخلية هدفها تقويم الأنظمة المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الأهداف.

المصدر: عطا الله أحمد سويلم، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص64.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل لاحظنا أن التطور في الحياة الاقتصادية وأساليب الإدارة وكبر حجم المؤسسات كان له دور كبير في تطور نظام الرقابة الداخلية لما له من دور في حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، وكذلك ضمان صدق المعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية ومن هذا المنطلق تطور مفهوم الرقابة الداخلية التي كان أحد أهم الأسباب في انفصال الملكية عن الإدارة فزاد الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، ومن تعريف الرقابة الداخلية بأنها كل الوسائل والطرق التي تتبعها الإدارة للمحافظة على أصول المؤسسة ولضمان دقة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة، فالوسائل تظهر أنواع الرقابة الداخلية الثلاث (الرقابة المحاسبية والإدارية والضبط الداخلي) بأدواتها المختلفة، كما يتبين لنا أهمية نظام الرقابة الداخلية من خلال الأهداف التي استعرضناها خلال هذا الفصل من حماية أصول المؤسسة ودقة المعلومات المحاسبية، فهذه الأهداف لا تتحقق إلا بتوفر جملة من المقومات والأدوات والإجراءات والتي على أساسها يمكن للمراجع الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلية وإظهار العلاقة التكاملية بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.



## الفصل الثالث: واقع مساهمة المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بولاية جيجل

تمهيد

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

خلاصة الفصل

**تمهيد**

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث نقف من خلاله على إبراز دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع التركيز على ولاية جيجل بشكل خاص، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الاستبائية وذلك بغرض الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث. ولتحقيق ذلك سوف نتناول في هذا الفصل المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية؛

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

## المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة.

### المطلب الأول: منهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة، وقد تم استخدام مدخل دراسة الحالة لدراسة "دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية " وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع.

### أولاً: مجتمع الدراسة

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي، فكان الحيازة على شهادة علمية بالنسبة للأكاديميين، والخبرة المهنية وربما الشهادات ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين.

فكان مجتمع الدراسة ممثلا بأربع فئات وهي:

الفئة الأولى: المحاسبين؛

الفئة الثانية: المراقبين؛

الفئة الثالثة: مراجعين داخليين؛

الفئة الرابعة: رؤساء الأقسام؛

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة على الفئات الأربعة هو الجمع بين آرائهم كون الموضوع يتعلق بدور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي وجوب الفهم النظري لها قبيل الوصول إلى الاقتناع بها وتطبيقها.

### ثانياً: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل، فحاولت الطالبتين التماشي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة تعكس إلى مستوى معين رؤى مجتمع الدراسة، كما حاولت الطالبتان التوفيق بين حجم العينة واعتمدت في توصيل استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة التسليم المباشر.

- قامت الطالبتان بتوزيع 50 استمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة، تماشياً مع المشاكل التي واجهتهما أثناء مرحلة تحصيل الاستمارات، ويمثل الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة وكذا المستبعدة لكل عينة:

الجدول رقم (1-3): الإحصائيات الخاصة بالاستبانة

النسبة %	التكرار	البيان
100%	50	الاستمارات الموزعة
16%	8	الاستمارات غير المسترجعة
4%	2	الاستمارات المستبعدة
80%	40	الاستمارات المسترجعة

المصدر: من إعداد الطالبتان

الملاحظ من خلال الجدول رقم (1-3)، أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 50 استمارة والتي أستخلص منها 40 استمارة صالحة للدراسة، أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلاً من أفراد العينة بسبب التماطل أو بسبب كونها فقدت، كما تم إلغاء استمارتين بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات أو لسوء ملاءمة الاستمارات من طرف المستجوبين.

#### ثالثاً: أداة الدراسة

بغرض جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، تم استخدام الاستبانة باعتبارها أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة، وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبانة إلى قسمين هما:

**1- القسم الأول:** شمل هذا القسم المعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة (الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي).

**2- القسم الثاني:** تم تقسيم هذا القسم تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى محورين تشكل في مجملهما 44 سؤالاً.

❖ **المحور الأول:** ضم 34 سؤال خصص لمعايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

❖ **المحور الثاني:** ضم 10 أسئلة تهدف إلى معرفة كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وقد تم استخدام سلم لكارث المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة " 5 " تعني موافق بشدة والدرجة

"1" تعني غير موافق بشدة، وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

5-1=4؛ بينما تمثل 5 عدد الدرجات.

ويحسب طول الفئة على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد الدرجات}}$$

$$0.8 = \frac{4}{5}$$

والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

الجدول رقم (2-3): جدول التوزيع لمقياس لكارث

الفئة	[1.80-1]	[2.6-1.80]	[3.40-2.6]	[4.2-3.40]	[5-4.2]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبان

### المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة

تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) **sitastistical package force social sciences**، وتمت الاستعانة ببعض الأدوات

الإحصائية التالية:

- ❖ النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة؛
- ❖ اختبار ألفا كرو نباخ (**Gram Bach 'Alpha**) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة؛
- ❖ الانحراف المعياري: يعتبر من أكثر مقاييس التشتت أهمية لأنه مفهوم جبري محدد بدقة ومن أقواها حساسية وأثرها شيوعا، والفكرة الأساسية له هي أنه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية وعند حساب الانحراف المتوسط نحاول التخلص من تلك الإشارات بطريقة أكثر صلاحية وذلك بتربيع الانحرافات ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum ni (xi - \bar{x})^2}{N}}$$

- ❖ معامل ارتباط بيرسون (**Pearson Corrélation Greffaiant**) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة؛
- ❖ اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستبانة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد عن دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة؛
- ❖ اختبار تحليل التباين الأحادي، ذو الاتجاه الواحد **One way Amalysis of Anova** (**variance**) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات بالنسبة للمتغيرات الشخصية المقسمة لأكثر من قسمين؛
- ❖ اختبار (T-Test) للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين الإجابة.

### المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة

#### أولاً: صدق الاستبانة

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين هما:

#### 1- صدق المحكمين (الصدق الخارجي)

عرضت أداة الاستبانة على مجموعة من الأساتذة المحكمين بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، متخصصين في المحاسبة والتدقيق والإحصاء، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبدتها الأساتذة تم تعديل الاستبانة وإعادة صياغة عباراتها وكذا حذف وإضافة بعض الفقرات أنظر الملحق رقم (01)

#### 2- صدق الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الطالبتين بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

#### ❖ صدق الاتساق الداخلي الخاص باستبانة الدراسة

✓ الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: معايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول:** مدى التزام المراجعين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول: المعايير العامة**  
يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:  
**الجدول رقم (3-3): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول: المعايير العامة**

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	المراجع الداخلي بعيد عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها.	0.546	0.000
2	المراجع الداخلي لديه خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.	0.217	0.178
3	المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.	0.480	0.002
4	المراجع الداخلي لا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية عند قيامه بعمله.	0.388	0.013
5	المراجع الداخلي يتمتع بدعم وتأييد إدارة المؤسسة عند قيامه بعمله.	0.02	0.992
6	يقوم رئيس قسم المراجعة الداخلية بإجراء حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر.	0.314	0.048
7	رئيس قسم المراجعة الداخلية يقوم بتحديد اختصاصات العاملين في القسم بما يتلاءم مع متطلبات عملية المراجعة الملزمة بتنفيذها.	0.410	0.009
8	إدارة المراجعة الداخلية تتأكد من المراجعين الذين يوظفون بها ذوو كفاءة فنية خلقية وتعليمية مناسبة لطبيعة المراجعات التي يقومون بها.	0.414	0.08
9	العاملون في قسم المراجعة الداخلية يتوفرون على المهارات المهنية الملائمة.	0.074	0.648
10	رئيس قسم المراجعة الداخلية يتأكد من أن كافة أعمال المراجعة قد تنفذها تحت إشراف سليم.	0.162	0.317
11	المراجع الداخلي له القدرة على التعامل مع الأفراد والاتصال بهم بطريقة فعالة.	0.384	0.014
12	المراجع الداخلي يتابع آخر الأحداث والتطورات في مجالات المعرفة المتصلة بالمراجعة الداخلية .	0.478	0.002
13	المراجع الداخلي يحضر المؤتمرات والندوات العلمية ويتابع النشرات والكتب المتخصصة.	0.343	0.030

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول

(المعايير العامة) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.02 و0.546 مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **الصدق الداخلي للفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول: معايير العمل الميداني**  
 ✓ يوضح الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي: الجدول رقم (3-4): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول: معايير العمل الميداني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
14	يضع مدير المراجعة الداخلية نظاما أساسيا وقائمة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات الخاصة بالمراجعة الداخلية.	0.720	0.000
15	يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات لإرشاد فريق العمل.	0.600	0.000
16	يلتزم مدير إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لاختبار وتطوير الموارد البشرية لإدارة المراجعة الداخلية.	0.582	0.000
17	ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية بين مجهودات المراجعين الداخليين والخارجيين.	0.020	0.900
18	يتأكد المراجع الداخلي من سلامة ودقة وأمانة المعلومات الواردة في القوائم المالية.	-0.050	0.758
19	يتأكد المراجع الداخلي من مدى التزام العاملين في المؤسسة والقوانين التي تحكم نشاط المؤسسة.	0.232	0.149
20	يقوم المراجع الداخلي بفحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المؤسسة.	0.643	0.000
21	يقوم المراجع الداخلي للتأكد من الاستخدام الكفاء والاقتصاد للموارد.	0.681	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لأغلب فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول (معايير العمل الميداني) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.020 و0.720 مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ **الصدق الداخلي للفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول: معايير إعداد التقرير**  
 يوضح الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.



الجدول رقم (3-5): الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول: معايير إعداد التقرير

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
22	يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية.	0.496	0.001
23	يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت المؤسسة مستمرة في تطبيق هذه المبادئ.	0.335	0.034
24	يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تحويه.	0.476	0.002
25	يبين تقرير المراجع الداخلي مدى التماشي مع السياسات التي رسمتها الإدارة.	0.389	0.013
26	يناقش المراجع الداخلي النتائج التي توصل إليها مع المسؤولين في الأقسام والإدارات المختلفة قبل تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا.	0.084	0.015

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول (معايير إعداد التقرير) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.084 و 0.0496 مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

- ✓ الصدق الداخلي للجزء الثاني من المحور الأول: مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية
- ✓ الصدق الداخلي للفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول: التحضير لعملية المراجعة الداخلية

يوضح الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي: الجدول رقم (3-6): الصدق الداخلي للفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول: التحضير لعملية المراجعة الداخلية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
27	قبل الانطلاق في عملية المراجعة يستلم المراجع الداخلي أمر التكاليف بالمهمة من الإدارة.	0.580	0.000
28	يقوم المراجع الداخلي بجمع معلومات كافية حول المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.	0.468	0.002
29	يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر ويكتشف مواطن القوة والضعف.	0.352	0.026
30	يقوم المراجع الداخلي برسم خطة توجيهه تشمل على أسس المراجعة وحدودها.	0.722	0.000

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول معايير إعداد التقرير هي قيم موجبة تتراوح بين 0.352 و0.722 مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

### ✓ الصدق الداخلي للفرع الثاني من الجزء الثاني من المحور الأول: الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة

يوضح الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (3-7): الصدق الداخلي للفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول: الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
31	يقوم المراجع الداخلي بتنظيم عملية المراجعة مكانا وزمانا.	0.798	0.000
32	يتابع المراجع الداخلي عملية تنفيذ الخطوات الموضحة في خطط المراجعة الموضوعية.	0.679	0.000
33	يقوم المراجع الداخلي بتقييم الخطط الموضوعية لعملية المراجعة.	0.470	0.002
34	يقدم المراجع الداخلي تحسينات وتصحيحات في التقرير النهائي عند اتمام عمله.	0.758	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول (التحضير لعملية المراجعة الداخلية) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.470 و0.798 مما يدل أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

### ✓ الصدق الداخلي للمحور الثاني: كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية

### ✓ الصدق الداخلي للجزء الأول من المحور الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يوضح الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الأول للمحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم (3-8): الصدق الداخلي للجزء الأول من المحور الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
35	يقوم المراجع الداخلي بجمع كل الإجراءات التي يراها ضرورية لفهم نظام القابة الداخلية.	0.509	0.001
36	يقوم المراجع الداخلي بجمع الوثائق التي تساعده في فهم الإجراءات والمناهج المستخدمة في المؤسسة.	0.727	0.000
37	يقوم المراجع الداخلي بإجراء استجابات مع مختلف الأطراف تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة.	0.598	0.000
38	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن نقاط القوة هي نقاط قوة فعلا.	0.578	0.000
39	يقوم المراجع الداخلي بتقديم حوصلة عن تقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير مستقل.	0.560	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الجزء الأول للمحور الثاني (مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.509 و 0.727 مما يدل أن فقرات الجزء صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي للجزء الثاني من المحور الثاني: مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يوضح الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي: الجدول رقم (3-9): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني: مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
40	يستخدم المراجع الداخلي قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0.491	0.001
41	يستخدم المراجع الداخلي طريقة التقرير الوصفي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0.637	0.000
42	يستخدم المراجع الداخلي ملخص تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية.	0.547	0.000
43	يستخدم المراجع الداخلي خريطة التدفق لتسهيل فهم نظام الرقابة الداخلية.	0.553	0.000
44	يقوم المراجع الداخلي بفحص النظام المحاسبي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	0.325	0.041

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني (مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.325 و 0.637 مما يدل أن فقرات الجزء صادقة لما وضعت لقياسه.

#### ❖ الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

يعتبر الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة والجدول التالي يبين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة:

✓ الاتساق البنائي لفروع الجزء الأول للمحور الأول: مدى التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً

الجدول رقم (3-10): الاتساق البنائي لفروع الجزء الأول من المحور الأول: مدى التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً

الفرع	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الفرع الأول	المعايير العامة	0.841	0.000
الفرع الثاني	معايير العمل الميداني	0.849	0.000
الفرع الثالث	معايير إعداد التقرير	0.578	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم (3-10) يبين معاملات الارتباط بين فروع الجزء الأول من المحور الأول مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة هي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

✓ الاتساق البنائي لفروع الجزء الثاني للمحور الأول: مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

الجدول رقم (3-11): الاتساق البنائي لفروع الجزء الثاني من المحور الأول: مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

الفرع	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الفرع الأول	التحضير لعملية المراجعة الداخلية	0.762	0.000
الفرع الثاني	الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة الداخلية	0.895	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم (3-11) يبين معاملات الارتباط بين فروع الجزء الثاني من المحور الأول مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فرع هي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

✓ الاتساق البنائي لأجزاء المحور الأول: معايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

الجدول رقم (3-12): الاتساق البنائي لأجزاء المحور الأول: معايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	العنوان	الأجزاء
0.000	0.951	مدى التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً	الجزء الأول
0.000	0.851	مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية	الجزء الثاني

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم(3-12) يبين معاملات الارتباط بين أجزاء المحور الأول مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فرع هي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

✓ الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني: كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (3-13): الاتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني: كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	العنوان	الأجزاء
0.000	0.911	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	الجزء الأول
0.000	0.855	مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية	الجزء الثاني

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم (3-13) يبين معاملات الارتباط بين أجزاء المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فرع هي 0.000 وهي أقل من 0.05 .

✓ الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

الجدول رقم (3-14): الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

رقم المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	معايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية	0.970	0.000
الثاني	كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.878	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات المبنية دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور هي 0.000 وهي أقل من 0.05.

#### ثانياً: ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

يوضح الجدول الموالي معاملات الثبات الخاصة بكل محور والمعامل الخاص بجميع المحاور:

الجدول رقم (3-15): معامل الثبات (ألفا كرو نباخ)

المحور	العنوان	معامل ألفا كرو نباخ
الأول	معايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية	0.76
الثاني	كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.746
	مجموع محوري الدراسة	0.84

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معاملات الثبات الخاصة بكل محور من المحورين الأول والثاني هي 0.76 و 0.746 على الترتيب، كما أن معامل الثبات الخاص بجميع المحاور تساوي 0.84 وهي تزيد عن النسبة المقبولة إحصائي 0.6.

وبناء على ما سبق فقد تم التأكد من صدق الاستبانة وأنها قابلة للتوزيع في صورتها النهائية (أنظر الملحق رقم (03)).

### المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العينتين واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

#### المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن القسم الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية، وسيتم التطرق لها وتحليلها.

#### أولاً: الجنس

يبين الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

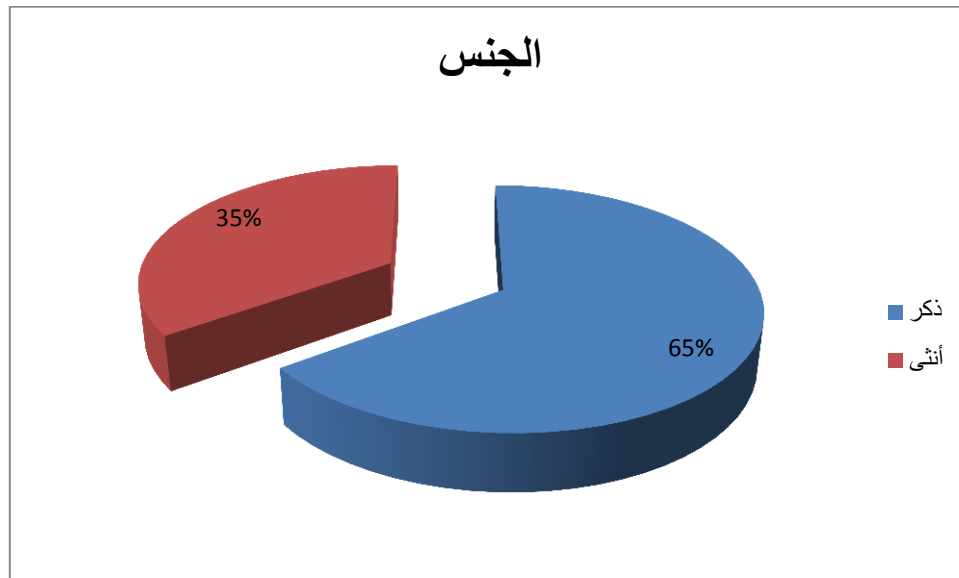
الجدول رقم (3-16): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	26	65%
أنثى	14	35%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

والشكل التالي يوضح تمثيل لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس:

الشكل رقم (3-1): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS وبرنامج EXCEL

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 65% في حين بلغت نسبة الإناث 35%.

**ثانيا: العمر**

يبين الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب العمر:

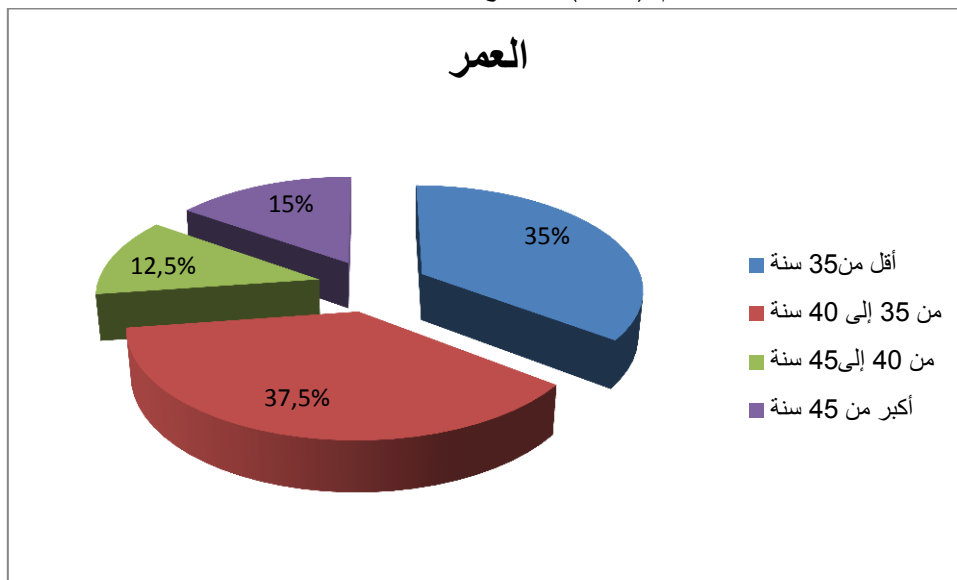
**الجدول رقم (3-17): توزيع أفراد العينة حسب العمر**

العمر	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 35 سنة	14	35%
من 35 إلى 40 سنة	15	37.5%
من 40 إلى 45 سنة	5	12.5%
أكبر من 45 سنة	6	15%
<b>المجموع</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

والشكل البياني التالي يوضح تمثيل لتوزيع عينة الدراسة حسب العمر:

**الشكل رقم (3-2): توزيع أفراد العينة حسب العمر**



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS وبرنامج EXCEL

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أكبر فئة عمرية هي التي تنتمي إلى المجال من 35 إلى 40 سنة، بتكرار مقداره 15 ونسبة مئوية 37.5% ، تليها الفئة الأقل من 35 سنة بتكرار مقداره 14 ونسبة مئوية 35%، ثم الفئة العمرية الأكبر من 45 سنة بتكرار مقداره 6 أفراد ونسبة مئوية 15% آخر مرتبة كانت للفئة العمرية التي تنتمي إلى المجال من 40 إلى 45 بعدد أفراد يساوي 5 ونسبة مئوية 12.5%.



## ثالثا: الوظيفة

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

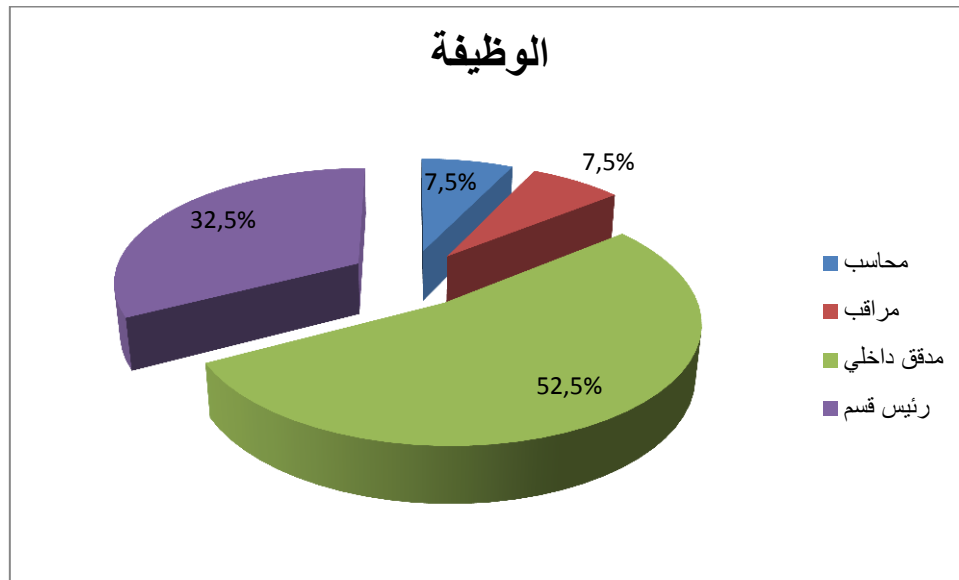
الجدول رقم (3-18): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب	3	7.5 %
المراقب	3	7.5 %
مدقق داخلي	21	52.5 %
رئيس قسم	13	32.5 %
المجموع	40	100 %

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

والشكل البياني التالي يوضح تمثيل لتوزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة:

الشكل رقم (3-3): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS وبرنامج EXCEL

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلبية أفراد العينة تمثل رتبة مدقق داخلي بتكرار 21 فرد ونسبة مئوية 52.5% إذ يمثل هؤلاء العينة المستهدفة لتحقيق أهداف الدراسة، وفي المرتبة الثانية رئيس قسم إذ يبلغ عددهم 13 فرد بنسبة مئوية 32.5% وفي المرتبة الأخيرة المحاسب والمراقب بعدد متساوي 3 أفراد ونسبة مئوية 7.5% .

**رابعاً: عدد سنوات الخبرة**

يصنف أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة إلى أربع فئات موضحة في الجدول التالي:

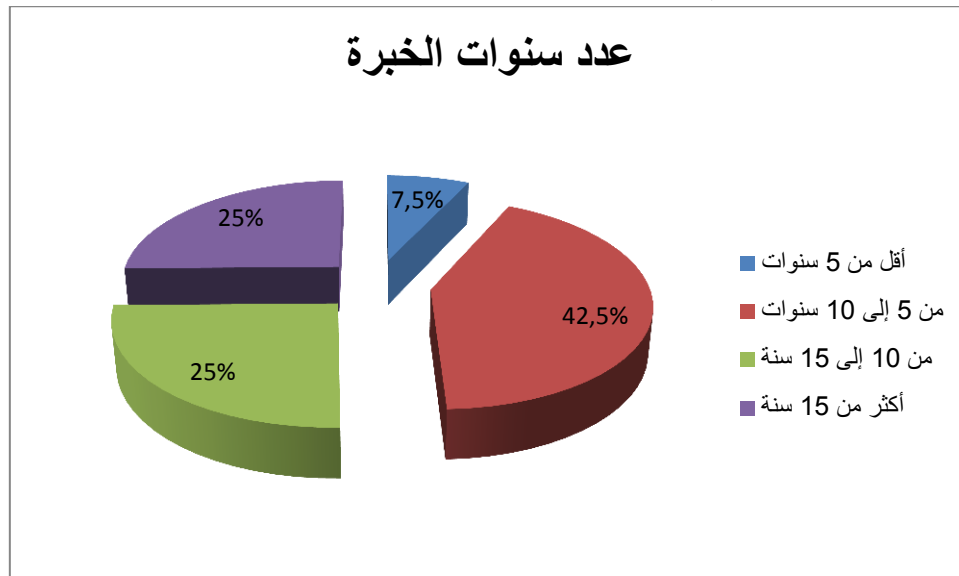
**الجدول رقم (3-19): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة**

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	3	7.5%
من 5 إلى 10 سنوات	17	42.5%
من 10 إلى 15 سنة	10	25%
أكثر من 15 سنة	10	25%
<b>المجموع</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

والشكل البياني التالي يمثل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية:

**الشكل رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة**



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS وبرنامج EXCEL

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة تتراوح خبرتهم ما بين 5 إلى 10 سنوات إذ بلغ عددهم 17 فرداً بنسبة 42.5%، ثم نجد 10 أفراد مدة خبرتهم من 10 إلى 15 سنة وكذلك 10 أفراد مدة خبرتهم أكثر من 15 سنة بنسبة 25% لكل منهما وآخر مرتبة كانت للفئة الأقل من 5 سنوات بنسب 7.5%.

**خامسا: المؤهل العلمي**

تم توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي إلى 4 فئات كما هو موضح في الجدول الموالي:

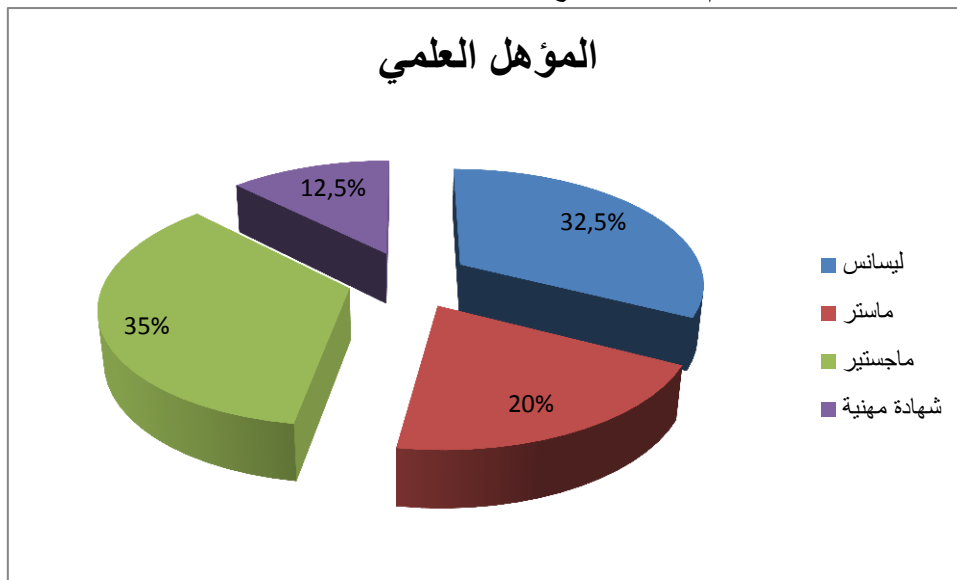
الجدول رقم (3-20): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
32.5%	13	ليسانس
20%	8	ماستر
35%	14	ماجستير
12.5%	5	شهادة مهنية
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

والشكل البياني التالي يوضح تمثيل لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي:

الشكل رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS وبرنامج EXCEL

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن أغلبية أفراد العينة حاصلين على شهادة ماجستير إذ بلغ عددهم 14 فردا بنسبة 32.5% يليهم 13 فرد حاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 32.5% و 8 أفراد حاصلين على شهادة ماستر بنسبة 20% وفي المرتبة الأخيرة 5 أفراد حاصلين على شهادة مهنية بنسبة 12.5% .

**المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة****أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي**

تتشرط معظم الاختبارات المعلمية أن يكون التوزيع طبيعياً للبيانات وسنستعرض (اختبار كول مجروف - سمر نوف) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا، وهذا من خلال التوزيع الطبيعي الخاص بعينة الدراسة

**الجدول رقم (3-21): اختبار التوزيع الطبيعي**

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع محاور الدراسة	0.255	0.200

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية.

**ثانياً: تحليل فقرات الاستبانة**

لتحليل البيانات ثم استخدام اختبار العينة الأحادية T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة؛ حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t ومقارنتها مع قيمة t الجدولية؛

فإذا كانت t المحسوبة أكبر من t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 تقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض، ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

**1- تحليل فقرات المحور الأول: معايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية**

❖ تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الأول: مدى التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً

**✓ تحليل فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول: المعايير العامة**

تم تحليل بيانات إجابة الباحثين المتعلقة بالفرع الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول من الاستبانة باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض والنتائج موضحة في الجدول رقم (3-22):

الجدول رقم (3-22): تحليل فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول: المعايير العامة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
1	المراجع الداخلي بعيد عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها.	4.00	1.038	6.094	0.000
2	المراجع الداخلي لديه خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.	4.25	0.543	14.559	0.000
3	المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.	3.95	1.037	5.759	0.000
4	المراجع الداخلي لا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية عند قيامه بعمله.	4.35	0.770	11.094	0.000
5	المراجع الداخلي يتمتع بدعم وتأييد إدارة المؤسسة عند قيامه بعمله.	4.35	0.662	12.894	0.000
6	يقوم رئيس قسم المراجعة الداخلية بإجراء حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر.	4.35	0.554	14.552	0.000
7	رئيس قسم المراجعة الداخلية يقوم بتحديد اختصاصات العاملين في القسم بما يتلاءم مع متطلبات عملية المراجعة الملزمة بتنفيذها.	4.28	0.758	10.014	0.000
8	إدارة المراجعة الداخلية تتأكد من المراجعين الذين يوظفون بها ذوو كفاءة فنية، خلقية وتعليمية مناسبة لطبيعة المراجعات التي يقومون بها.	4.20	0.877	9.198	0.000
9	العاملون في قسم المراجعة الداخلية يتوفرون على المهارات المهنية الملائمة.	4.28	0.832	9.319	0.000
10	رئيس قسم المراجعة الداخلية يتأكد من أن كافة أعمال المراجعة قد تنفذها تحت إشراف سليم.	4.23	0.911	6.074	0.000
11	المراجع الداخلي له القدرة على التعامل مع الأفراد والاتصال بهم بطريقة فعالة.	3.88	0.982	07.085	0.000
12	المراجع الداخلي يتابع آخر الأحداث والتطورات في مجالات المعرفة المتصلة بالمراجعة الداخلية	4.10	0.642	12.679	0.000
13	المراجع الداخلي يحضر المؤتمرات والندوات العلمية ويتابع النشرات والكتب المتخصصة.	4.30	0.843	8.062	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على SPSS

ويتم في ما يلي تحليل نتائج معطيات الجدول:

**الفقرة رقم (01):** بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي 4.00 وهو ينتمي إلى المجال [4.2-3.4]، وبلغت قيمة  $t$  المحسوبة 6.094 وهي أكبر من  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.02 كما تشير القيمة الاحتمالية إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي بعيد عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها بدرجة موافق.

**الفقرة رقم (02):** نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.25 وهو ينتمي إلى المجال [5-4.2]، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي 14.559 وهي أكبر من  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.02 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي لديه خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (03):** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.95 على سلم لكارث نجد أنه ينتمي إلى المجال [4.2-3.4]، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي 5.797 وهي أكبر من  $t$  الجدولية البالغة 2.02 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (04):** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.35 أي تنتمي إلى المجال [5-4.2]، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي 11.094 وهي أكبر من  $t$  الجدولية البالغة 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي لا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية عند قيامه بعمله بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (05):** نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي يساوي 4.35 وهو ينتمي للمجال [5-4.2] وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي 12.894 وهي أكبر من  $t$  الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وهذا يعني أن المراجع الداخلي يتمتع بدعم وتأييد إدارة المؤسسة عند قيامه بعمله بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (06):** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.28 وهو ينتمي إلى المجال [5-4.2]، وأن قيمة  $t$  المحسوبة 14.552 وهي أكبر من  $t$  الجدولية، والتي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن رئيس قسم المراجعة الداخلية يقوم بإجراء حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (07):** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.20 وهو ينتمي إلى المجال [5-4.2]، وقيمة  $t$  المحسوبة لهذه الفقرة تساوي 10.014 وهي أكبر من  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن رئيس قسم المراجعة الداخلية يقوم بتحديد

اختصاصات العاملين في القسم بما يتلاءم مع متطلبات المراجعة الملزم تنفيذها بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (08):** المتوسط الحسابي يشير إلى 4.28 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5]، وتشير قيمة t المحسوبة إلى 9.198 وهي أكبر من قيمة t الجدولية ذات القيمة 2.02 وتشير القيمة الاحتمالية إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إدارة المراجعة الداخلية يتأكد من المراجعين الذين يوظفون بها ذوي كفاءة فنية، خلقية وتعليمية مناسبة لطبيعة المراجعات التي يقومون بها بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (09):** قيمة المتوسط الحسابي تشير إلى 4.23 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5]، وتشير قيمة t المحسوبة إلى 9.316 وهي أكبر من قيمة t الجدولية ذات القيمة 2.02 وتشير القيمة الاحتمالية إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن العاملون في قسم المراجعة الداخلية يتوفرون على المهارات المهنية الملائمة بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (10):** المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.88 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4]، وتشير قيمة t المحسوبة إلى 6.074 وهي أكبر من قيمة t الجدولية ذات القيمة 2.02 وتشير القيمة الاحتمالية إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن رئيس قسم المراجعة الداخلية يتأكد من كافة أعمال المراجعة قد تم تنفيذها تحت إشراف سليم بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (11):** قيمة المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.10 وهي إلى المجال [4.2-3.4]، وقيمة t المحسوبة تساوي 7.085 وهي أكبر من t الجدولية الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 يدل على أن المراجع الداخلي له القدرة على التعامل مع الأفراد والاتصال بهم بطريقة فعالة بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (12):** المتوسط الحسابي للفقرة تساوي 4.30 وهو ينتمي إلى المجال [4.2-5]، وقيمة t المحسوبة تساوي 12.679 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 مما يدل على أن المراجع الداخلي يتابع آخر الأحداث والتطورات في مجالات المعرفة المتصلة بالمراجعة الداخلية بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (13):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.13 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4]، وقيمة t المحسوبة تساوي 8.062 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يحضر المؤتمرات والندوات العلمية ويتابع النشرات والكتب المتخصصة بدرجة موافقة بشدة.

## ✓ تحليل فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول: معايير العمل الميداني

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول من الاستبانة باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي نعم أم لا، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض والنتائج موضحة في الجدول رقم (3-23):

الجدول رقم (3-23): تحليل فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول: معايير العمل الميداني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
14	يضع مدير المراجعة الداخلية نظاما أساسيا وقائمة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات الخاصة بالمراجعة الداخلية.	4.13	1.000	6.485	0.000
15	يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات لإرشاد فريق العمل.	4.03	0.984	7.551	0.000
16	يلتزم مدير إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لاختبار وتطوير الموارد البشرية لإدارة المراجعة الداخلية.	4.18	1.155	5.477	0.000
17	ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية بين مجهودات المراجعين الداخليين والخارجيين.	4.00	0.758	10.849	0.000
18	يتأكد المراجع الداخلي من سلامة ودقة وأمانة المعلومات الواردة في القوائم المالية.	4.30	0.639	14.363	0.000
19	يتأكد المراجع الداخلي من مدى التزام العاملين في المؤسسة والقوانين التي تحكم نشاط المؤسسة.	4.45	1.008	6.904	0.000
20	يقوم المراجع الداخلي بفحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المؤسسة.	4.10	1.038	4.598	0.000
21	يقوم المراجع الداخلي للتأكد من الاستخدام الكفاء والاقتصاد للموارد.	3.75	0.891	5.500	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتم فيما يلي تحليل معطيات نتائج الجدول:

**الفقرة رقم (14):** يشير المتوسط الحسابي للفقرة إلى القيمة 4.03 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2] من مقياس لكارث، ونلاحظ أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.485 وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2.02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل أن رئيس قسم المراجعة الداخلية يضع نظاما أساسيا وقائمة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات الخاصة بالمراجعة الداخلية بدرجة موافقة.



**الفقرة رقم (15):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.18 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-4.3]، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي 7.551 وهي أكبر من  $t$  الجدولية التي تساوي 2.02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مدير إدارة المراجعة الداخلية يضع سياسات وإجراءات لإرشاد فريق العمل بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (16):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.00 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4]، وقيمة  $t$  المحسوبة تساوي 5.477 وهي أكبر من  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.02، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن مدير إدارة المراجعة الداخلية يلتزم بوضع برنامج لاختبار وتطوير الموارد البشرية لإدارة المراجعة الداخلية بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (17):** نلاحظ من الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي يساوي 4.30 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 10.849 وهي أقل من  $t$  الجدولية التي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مدير إدارة المراجعة الداخلية ينسق بين مجهودات المراجعين الداخليين والخارجيين بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (18):** نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.45 وهو ينتمي إلى المجال [5-4.2]، وأن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 14.363 وهي أكبر من  $t$  الجدولية التي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يتأكد من سلامة ودقة وأمانة المعلومات الواردة في القوائم المالية بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (19):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.10 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-4.3]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة 6.954 وهي أكبر من  $t$  الجدولية التي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالقوانين التي تحكم نشاط المؤسسة.

**الفقرة رقم (20):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.75 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 4.598 وهي أكبر من  $t$  الجدولية التي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يقوم بفحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المؤسسة بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (21):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.78 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4]، كما أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 5.500 وهي أكبر من  $t$  الجدولية التي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يتأكد من الاستخدام الكفاء والاقتصادي للموارد بدرجة موافقة.

#### ✓ تحليل فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول: معايير إعداد التقرير

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول من الاستبانة باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي نعم أم لا، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض والنتائج موضحة في الجدول رقم (3-24):

الجدول رقم (3-24): تحليل فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول: معايير إعداد التقرير

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
22	يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية.	3.78	0.797	10.514	0.000
23	يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت المؤسسة مستمرة في تطبيق هذه المبادئ.	4.33	0.939	0.081	0.000
24	يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تحويه.	4.20	0.740	11.747	0.000
25	يبين تقرير المراجع الداخلي مدى التماسي مع السياسات التي رسمتها الإدارة.	4.38	0.572	14.642	0.000
26	يناقش المراجع الداخلي النتائج التي توصل إليها مع المسؤولين في الأقسام والإدارات المختلفة قبل تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا.	4.33	0.893	8.145	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتم فيما يلي تحليل معطيات نتائج الجدول:

**الفقرة رقم (22):** نلاحظ من الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.33 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 10.514 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن تقرير المراجع الداخلي يبين ما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (23):** نلاحظ من الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.20 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8.081 وهي أكبر من t الجدولية التي

تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن تقرير المراجع الداخلي يبين ما إذا كانت المؤسسة مستمرة في تطبيق هذه المبادئ بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (24):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.38 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 11.747 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن تقرير المراجع الداخلي يبين ما إذا كانت البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تحتويه بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (25):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.33 وهي تنتمي إلى المجال [5-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 14.642 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن تقرير المراجع الداخلي يبين مدى التماسي مع السياسات التي رسمتها الإدارة بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (26):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.15 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-3.4]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8.145 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يناقش النتائج التي توصل إليها مع المسؤولين في الأقسام والإدارات المختلفة قبل رفع تقرير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا بدرجة موافقة.

✓ تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الأول: مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية  
 ✓ تحليل فقرات الفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول: التحضير لعملية المراجعة الداخلية  
 تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول من الاستبانة باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي نعم أم لا، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض والنتائج موضحة في الجدول رقم (3-25):

الجدول رقم (3-25): تحليل فقرات الفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول: مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
27	قبل الانطلاق في عملية المراجعة يستلم المراجع الداخلي أمر التكليف بالمهمة من طرف الإدارة.	4.15	0.802	9.066	0.000
28	يقوم المراجع الداخلي بجمع معلومات كافية حول المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.	03.4	1.000	6.485	0.000
29	يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر ويكتشف نقاط القوة والضعف.	3.95	0.986	6.95	0.000
30	يقوم المراجع الداخلي برسم خطة توجيهية تشمل على اسس المراجعة وحدودها.	4.13	0.939	7.579	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج spss

ويتم فيما يلي تحليل نتائج معطيات الجدول:

**الفقرة رقم (27):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.15 وهي تنتمي إلى المجال [4.2-5]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.066 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أنه قبل الانطلاق في عملية المراجعة يستلم المراجع الداخلي أمر التكليف بالمهمة من طرف الإدارة بدرجة موافقة بشدة.

**الفقرة رقم (28):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.03 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.485 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل أن المراجع الداخلي يقوم بجمع معلومات كافية حول المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

**الفقرة رقم (29):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.95 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.095 وهي أقل من t الجدولية التي تساوي 2.02، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يقوم بتحليل المخاطر ويكتشف نقاط القوة والضعف بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (30):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.13 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.579 وهي أكبر من t الجدولية، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يقوم برسم خطة توجيهية تشمل على أسس المراجعة وحدودها بدرجة موافقة.

✓ تحليل فقرات الفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول: الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة الداخلية

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول من الاستبانة باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي نعم أم لا، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض والنتائج موضحة في الجدول رقم (3-26):

الجدول رقم (3-26): تحليل فقرات الفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول: الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
31	يقوم المراجع الداخلي بتنظيم عملية المراجعة مكانا وزمانا.	3.90	1.105	5.152	0.000
32	يتابع المراجع الداخلي عملية تنفيذ الخطوات الموضحة في خطط المراجعة الموضوعية.	3.90	1.033	5.111	0.000
33	يقوم المراجع الداخلي بتقييم الخطط الموضوعية لعملية المراجعة	4.10	1.057	6.580	0.000
34	يقدم المراجع الداخلي تحسينات وتصحيحات في التقرير النهائي عند اتمام عمله.	4.05	1.011	6.565	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج spss

ويتم فيما يلي تحليل نتائج معطيات الجدول:

**الفقرة رقم (31):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.90 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.152 وهي أكبر من t الجدولية، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يقوم بتنظيم عملية المراجعة مكانا وزمانا بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (32):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.90 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.11 وهي أكبر من t الجدولية، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يتابع عملية تنفيذ الخطوات الموضحة في خطط المراجعة الموضوعية بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (33):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.10 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.580 وهي أكبر من t الجدولية، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي

أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يقوم بتقييم الخطط الموضوعة لعملية المراجعة بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (34):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.05 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.565 وهي أكبر من t الجدولية وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.005 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يقدم تحسينات وتصحيحات في التقرير النهائي عند إتمام عمله بدرجة موافقة.

## 2- تحليل فقرات المحور الثاني: كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية

### ❖ تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالجزء الأول من المحور الثاني من الاستبانة باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي نعم أم لا، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض والنتائج موضحة في الجدول رقم (3-27):

الجدول رقم (3-27): تحليل فقرات الجزء الأول من المحور الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
35	يقوم المراجع الداخلي بجمع كل الإجراءات التي يراها ضرورية لفهم نظام الرقابة الداخلية.	4.13	0.723	9.844	0.000
36	يقوم المراجع الداخلي بجمع الوثائق التي تساعده في فهم الإجراءات والمناهج المستخدمة في المؤسسة.	4.13	0.911	7.809	0.000
37	يقوم المراجع الداخلي بإجراء استجابات مع مختلف الأطراف تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة.	3.85	1.167	4.607	0.000
38	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن نقاط القوة هي نقاط قوة فعلا.	3.95	1.118	5.231	0.000
39	يقوم المراجع الداخلي بتقديم حوصلة عن تقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير مستقل.	3.75	0.927	5.118	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على spss

ويتم فيما يلي تحليل نتائج معطيات الجدول:

**الفقرة رقم (35):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.13 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.844 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02، وأن القيمة الاحتمالية

تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يقوم بجمع كل الإجراءات التي يراها ضرورية لفهم نظام الرقابة الداخلية بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (36):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.13 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.809 وهي أكبر من t الجدولية، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يقوم بجمع الوثائق التي تساعده في فهم الإجراءات والمناهج المستخدمة في المؤسسة بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (37):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.85 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 4.607 وهي أقل من t الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يقوم باستجابات مع مختلف الأطراف تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (38):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.93 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.231 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يقوم بالتأكد من أن نقاط القوة هي نقاط قوة فعلا بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (39):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.75 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 5.118 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يقدم حوصلة عن تقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير مستقل بدرجة موافقة.

❖ **تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني: مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية**

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالجزء الثاني من المحور الثاني من الاستبانة باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي نعم أم لا، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض والنتائج موضحة في الجدول رقم (3-28):

الجدول رقم (3-28): تحليل فقرات الجزء الثاني من المحور الثاني: مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
40	يستخدم المراجع الداخلي قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	4.13	0.791	9.000	0.000
41	يستخدم المراجع الداخلي طريقة التقرير الوصفي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	4.03	0.768	8.446	0.000
42	يستخدم المراجع الداخلي ملخص تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية.	3.90	0.900	6.324	0.000
43	يستخدم المراجع الداخلي خريطة التدفق لتسهيل فهم نظام الرقابة الداخلية.	3.90	0.982	5.797	0.000
44	يقوم المراجع الداخلي بفحص النظام المحاسبي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	4.00	0.751	8.420	0.000

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج spss

ويتم فيما يلي تحليل نتائج معطيات الجدول:

**الفقرة رقم (40):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.13 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.000 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (41):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.03 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 8.446 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يؤكد أن المراجع الداخلي يستخدم طريقة التقرير الوصفي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (42):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.90 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.324 أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يستخدم قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (43):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.90 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيمة t المحسوبة تساوي 7.797 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية



تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل أن المراجع الداخلي يستخدم طريقة التقرير الوصفي في طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية بدرجة موافقة.

**الفقرة رقم (44):** قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.00 وهي تنتمي إلى المجال [3.4-4.2]، كما أن قيم t المحسوبة تساوي 8.420 وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي 2.02 وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل أن المراجع الداخلي يستخدم ملخص تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز نظام الرقابة الداخلية بدرجة موافقة.

### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

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

#### المطلب الأول: اختبار الفرضيات

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة (T\_test)، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

❖ إذا كانت t المحسوبة أكبر من t الجدولية نقبل الفرضية (H1) وبالتالي الفرضية البديلة (H0) مرفوضة.

❖ إذا كانت t المحسوبة أقل من t الجدولية نرفض الفرضية (H1) ونقبل الفرضية البديلة (H0).

❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمدة (0.05) نقبل الفرضية (H1).

❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H0).

✓ اختبار الفرضية الأولى: المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً.

H0: ليس هناك التزام بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

H1: هناك التزام بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالجزء الأول من المحور الأول من الاستبانة.

الجدول رقم (3-29): نتائج اختبار (T\_test) لاختبار الفرضية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0.000	2.02	27.884	H <sub>1</sub>
DF=N-1=39			درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05	

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 27.884 وهي أكبر من  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.02 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية  $H_1$  أي أنه: هناك التزام بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولا عاما من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

✓ اختبار الفرضية الثانية: يحرص المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل على إتباع مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية؛

$H_0$ : ليس هناك التزام بإتباع مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

$H_1$ : هناك التزام بإتباع مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار  $T$  للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بالجزء الثاني من المحور الأول من الاستبانة.

الجدول رقم (3-30): نتائج اختبار (T-test) لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمة $t$ المحسوبة	قيمة $t$ الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
$H_1$	12.838	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$				
DF=N-1=39				

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 12.838 وهي أكبر من  $t$  الجدولية والتي تساوي 2.02 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية  $H_1$  أي أنه: هناك التزام بإجراءات التدقيق الداخلي المتعارف عليها من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

✓ اختبار الفرضية الثالثة: المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يتبعون الخطوات المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

$H_0$ : ليس هناك التزام بالخطوات المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

$H_1$ : هناك التزام بالخطوات المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثالثة والمتعلقة بالجزء الأول من المحور الثاني من الاستبانة.

الجدول رقم (31-3): نتائج اختبار (T-test) لاختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H <sub>1</sub>	9.514	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$		DF=N-1=39		

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.514 وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2.02 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H<sub>1</sub> أي أنه: هناك التزام بالخطوات المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

✓ اختبار الفرضية الرابعة: المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يتبعون الأساليب المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

H<sub>0</sub>: ليس هناك التزام بالأساليب المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

H<sub>1</sub>: هناك التزام بالأساليب المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الرابعة المتعلقة بالجزء الثاني من المحور الثاني من الاستبانة.

الجدول رقم (32-3): نتائج اختبار (T-test) لاختبار الفرضية الرابعة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H <sub>1</sub>	12.417	2.02	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$		DF=N-1=39		

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 12.417 وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2.02 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل

الفرضية H<sub>1</sub> أي أنه: هناك التزام بالأساليب المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية علي مستوى ولاية جيجل.

### المطلب الثاني: اختبار الفروق

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي One Way Analysis of A NOVA لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول " دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

- ❖ اختبار الفروق الخاصة بعينة الدراسة
- ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

يوضح الجدول رقم (3-33): نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الجنس:

الجدول رقم (3-33): اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الجنس	
0.002	5.268	0.31141	4.0839	26	ذكر	جميع المحاور
		0.34720	4.1136	14	أنثى	

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.002 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0.05.

- ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

يوضح الجدول رقم (3-34): نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم (3-34): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة t	القيمة الاحتمالية
دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	داخل المجموعات	0.058	3	0.19	0.176	0.912
	بين المجموعات	3.942	36	0.109		
	المجموع	4.000	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.912 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

#### ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

يوضح الجدول رقم (3-35): نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة

الجدول رقم (3-35): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	داخل المجموعات	0.210	3	0.070	0.664	0.580
	بين المجموعات	3.790	36	0.105		
	المجموع	4.000	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج spss

يتبين من خلال الجدول أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.580 وهي أكبر من 0.05، وهذا يعني أن المستوى الوظيفي لأفراد مجتمع الدراسة لا يشكل فروق ذات دلالة إحصائية على نتائج الدراسة.

#### ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

بما أن السؤال يحتوي على اختياريين سوف نقوم باختبار الفروق عن طريق استخدام اختبار t للعينة المستقلة، فهو المناسب في هذه الحالة.

ويوضح الجدول رقم (3-36): نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير

الخبرة المهنية:

الجدول رقم (3-36): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة t	القيمة الاحتمالية
دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	داخل المجموعات	0.133	3	0.044	0.413	0.745
	بين المجموعات	3.867	36	0.107		
	المجموع	4.000	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول يظهر أن قيمة t المحسوبة تساوي 0.413 وهي أقل من قيمة t الجدولية كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.745 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة حول دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل تعزى إلى الخبرة المهنية للمبحوثين.

#### ✓ اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (3-37): نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3-37): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة t	القيمة الاحتمالية
دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	داخل المجموعات	0.732	3	0.244	2.687	0.061
	بين المجموعات	3.268	36	0.091		
	المجموع	4.000	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول يظهر أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.061 وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في خبرة أفراد العينة تؤثر على نتائج الدراسة.

**خلاصة الفصل**

يعد هذا الفصل تدعيماً للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانياً حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل، وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات وجود التزام بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبلاً عاماً من قبل المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل، كما تبين أن المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بإتباع مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، يضاف إلى ذلك أن المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يتبعون الخطوات والأساليب المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.





تعتبر المراجعة الداخلية مهنة مستقلة داخل المؤسسة تضبطها مجموعة من المعايير والقوانين التي تساهم في منح ممارستها حرية أكبر للقيام بالدور المنوط بهم بما يحقق أهداف المؤسسة ويساعدها على تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مباشر، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية من الركائز الأساسية في المؤسسة وذلك لما يحققه من أثر على نجاح واستمرار المؤسسة. من هذا المنطلق يمكن القول أن المراجعة الداخلية جد ضرورية في تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة كونها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة تحقيق أهدافها والتي تتمثل في حماية أصولها وضمان المحافظة عليها من المخاطر وكذا الاستخدام الكفاء للموارد.

وفي إطار الإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تتمحور حول " مدى مساهمة المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل "، وكذلك إثبات صحة الفرضيات، تم التوصل إلى جملة من النتائج النظرية والتطبيقية وفي ضوءها تم اقتراح مجموعة من الاقتراحات والتوصيات، دون أن ننسى وضع بعض الأفاق البحثية التي تكمل الموضوع المدروس.

### 1- نتائج الدراسة

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

#### أولاً: النتائج النظرية

تتمثل فيما يلي:

- ❖ المراجعة الداخلية نشاط يعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة وكافة الإجراءات والعمليات، للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها؛
- ❖ تتميز المراجعة الداخلية بمجموعة من المواصفات أهمها الاستقلالية والحياد؛
- ❖ تستند المراجعة الداخلية على مجموعة من المعايير التي تحكمها وتنظمها، وذلك لا يعني أنها تتبع المعايير الدولية لكنها تقترب منها؛
- ❖ تتم عملية المراجعة الداخلية بمجموعة من الخطوات، حيث أنه يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بإعداد البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية، وبعد ذلك يقوم بفحص وتقييم كفاءة وفعالية

نظام الرقابة الداخلية، لاكتشاف نقاط القوة والضعف وفي الأخير يقوم بإعداد التقارير وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة لذلك؛

❖ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجح للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها، فنظام الرقابة الداخلية هو أداة التسيير والوقاية؛

❖ نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات المديرية وتحسين النجاعة؛

❖ يكمن الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي تعتمد عليها للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، ومدى قدرتها على حماية ممتلكاتها؛

❖ تتمثل أنواع أنظمة الرقابة الداخلية في الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية والضبط الداخلي

❖ يمثل تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة انطلاق عمل المراجع الداخلي؛

❖ نظريا هناك علاقة تكامل بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، لأن عمل المراجع الداخلي يرتكز على نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه واكتشاف مواطن القوة والضعف فيه.

### ثانيا: النتائج التطبيقية

بعد دراستنا التطبيقية لدور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل توصلنا للنتائج التالية:

❖ المراجع الداخلي له خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة، ما يسمح له بأداء مهامه بكل حرية واستقلالية؛

❖ يتأكد المراجع الداخلي من سلامة ودقة وأمانة المعلومات الواردة في القوائم المالية؛

❖ يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية؛

❖ يتبع المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل يتبعون معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً؛

❖ قبل الانطلاق في عملية المراجعة يستلم المراجع الداخلي أمر التكليف بالمهمة من طرف الإدارة؛

❖ يقوم المراجع الداخلي برسم خطة توجيهية تشتمل على أسس المراجعة وحدودها؛

- ❖ يتابع المراجع الداخلي عملية تنفيذ الخطوات الموضحة في خطط المراجعة الموضوعية؛
- ❖ يقدم المراجع الداخلي تحسينات وتصحيحات في التقرير النهائي عند إتمام عمله؛
- ❖ يتبع المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية؛
- ❖ يقوم المراجع الداخلي بجمع كل الإجراءات التي يراها ضرورية لفهم نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن نقاط القوة هي نقاط قوة فعلا؛
- ❖ يقوم المراجع الداخلي بتقديم حوصلة عن تقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير مستقل؛
- ❖ يتبع المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل على مجموعة من الخطوات المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ يستخدم المراجع الداخلي قائمة الاستبيان وطريقة التقرير الوصفي وخرائط التدفق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ يستخدم المراجع الداخلي ملخص تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ يقوم المراجع الداخلي بفحص النظام المحاسبي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ يتبع المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## 2- الاقتراحات والتوصيات

- في نهاية هذه الدراسة ارتأينا تقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات كما يلي:
- ❖ ضرورة تبني المراجعة الداخلية كأداة رقابية، وذلك للتأكد من مدى صدق وصحة البيانات في القوائم المحاسبية للمؤسسة؛
  - ❖ ضرورة قيام الجهات الإشرافية بعقد دورات تدريبية للمراجعين الداخليين بولاية جيجل لاكتساب الخبرة اللازمة التي تمكنهم من القيام بوظائفهم الرقابية؛
  - ❖ العمل على زيادة الوعي لدى العاملين بالمؤسسات بمدى أهمية نظام الرقابة الداخلية في بناء المؤسسات بناء جيد وتحقيق أهدافها، وذلك من خلال عقد دورات تدريبية مكثفة وندوات علمية داخل المؤسسات الاقتصادية بالخصوص على مستوى ولاية جيجل؛

- ❖ دعم أقسام المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل بالعناصر ذات التأهيل العلمي والعملية والزامهم بالعمل وفق برنامج مكتوبة والتوسع في العمل خاصة العمل الميداني داخل الوحدات الإنتاجية للوقوف على مواطن القوة والضعف فيها؛
- ❖ توفير الظروف الملائمة للمراجعين الداخليين لتمكينهم من مزاولة أعمالهم بحرية واستقلالية ليتمكنوا من إعداد تقارير جيدة ومفيدة عن نتائج العمل داخل المؤسسات بكل حياد وتجرد؛
- ❖ نؤكد على ضرورة القيام بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل وتحديثه من فترة لأخرى، لما له من مزايا في استمرار المؤسسات على أحسن وجه وعلى مستوى عال من الأداء وتطويره بما يتماشى مع التطورات العلمية في كافة المجالات؛
- ❖ ضرورة لجوء مسيري المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل إلى المراجع الداخلي بصفة دورية وهذا للنتائج التي يمكن للمؤسسة أن تحققها خلال ممارسة نشاطها؛
- ❖ يجب توفير جميع الظروف الملائمة للقيام بعملية المراجعة الداخلية، وذلك بغرض الوصول إلى تقييم فعال وسليم لنظام الرقابة الداخلية.

### 3- أفاق الدراسة

- في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث انطلاقة لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال المراجعة الداخلية أو الرقابة الداخلية، لذا نقترح المواضيع التالية:
- ❖ دور تطبيق معايير المراجعة الداخلية في تطوير أداء المراجع الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
  - ❖ مساهمة المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي؛
  - ❖ المراجعة الداخلية ودورها في إتخاذ القرارات الادارية؛
  - ❖ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية "دورة مشتريات - مدفوعات".

فائمة المراجع

## قائمة المراجع

أولاً: الكتب

❖ الكتب باللغة العربية

- 1- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 2- التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 3- توماس وليام وهنكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989.
- 4- جمعة أحمد حلمي، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 5- جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 6- حضير كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 7- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
- 8- الدهراوي كمال الدين مصطفى، المحاسبة والمراجعة، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2002.
- 9- سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.
- 10- سلامة مصطفى صالح، الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 11- المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
- 12- السواح نادر شعبان إبراهيم، النقود الكلاسيكية وأثر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 13- سواد زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

- 14- السوافيري فتحي رزق وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2002.
- 15- سويلم عطا الله أحمد، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الياض للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 16- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الشباب الحديث، القاهرة، 2008.
- 17- الشماع خليل محمد حسن، مبادئ الإدارة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 18- شوقي عطا الله محمود، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، 1994.
- 19- الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وأليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
- 20- الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 21- الصحن عبد الفتاح محمد وفتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 22- الصحن عبد الفتاح محمد، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الاسكندرية، 1999.
- 23- الصحن عبد الفتاح وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007.
- 24- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2005.
- 25- عباس علي، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 26- العلاق بشير، الإدارة الحديثة نظريا ومفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 27- القاضي حسين، دودح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، 1999.
- القباني ثناء علي، السواح نادر شعبان، المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 28- القريوتي محمد قاسم، مبادئ الإدارة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.



29- القيروتي محمد قاسم، مبادئ الإدارة النظرية والعمليات والوظائف، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان، 2001.

30- كامل أسامة، عامر عبد الغني، مقدمة في الإدارة، مؤسسة اللورد العالمية للشؤون الجامعية، البحرين، 2002.

31- لطفي أمين السيد أحمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.

32- لطفي أمين السيد أحمد، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية الاسكندرية، 2007 .

33- لطفي أمين السيد أحمد، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005.

34- مسعد محمد فضل، الخطيب خالد راغب، تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

35- نصر عبد الوهاب، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.

36- الواردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

37- ياغي محمد عبد الفتاح، مبادئ الادارة العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

❖ باللغة الأجنبية

38-Gudh Bénédict, René keravcl , évaluation du control interne dans la missionne d'audit , édition Comptable paris ,1990.

ثانيا: المذكرات

39- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 2003-2004.

40- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، (رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.

41- عيادي محمد لمين، مساهمة الراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 2003-2004.

42- المدلل يوسف سعد، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 2007.

#### ثالثا: المجالات والملتقيات

43- أوصيف يحيى سعيدي لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012.

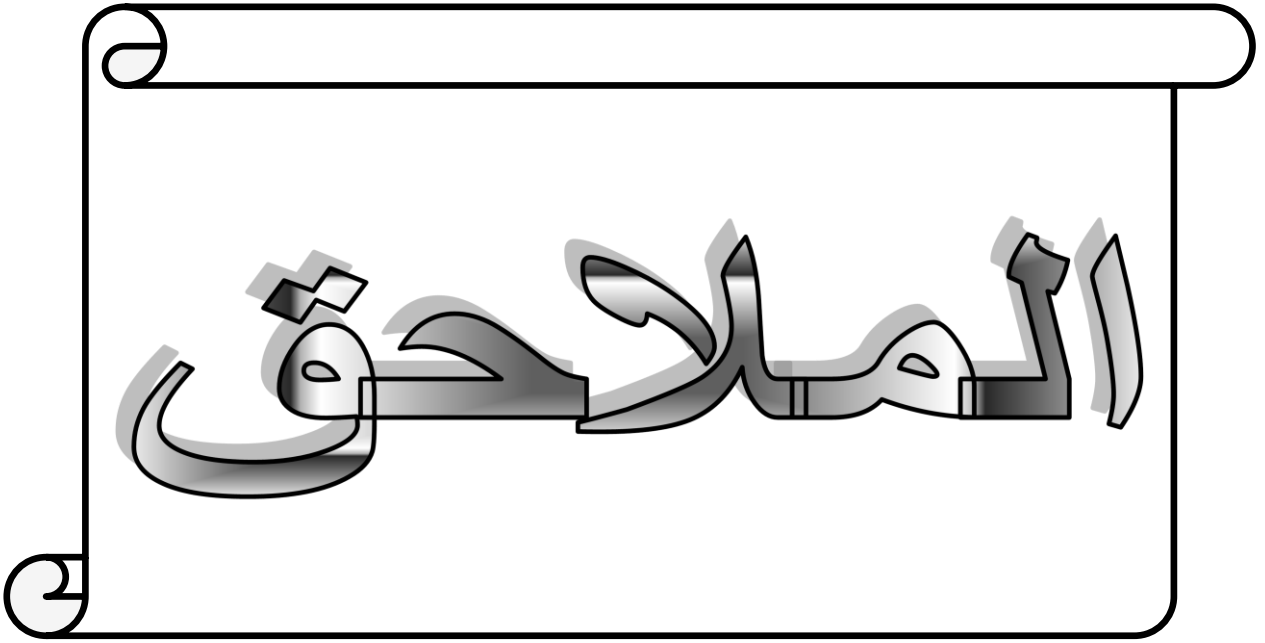
44- خلاط صالح ميلود، واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الرقابة الداخلية الواقع والأفاق، طرابلس، يومي 22- 24 فيفري، 2005.

45- درواسي مسعود، محمد الهادي ضيف الله، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ضل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

46- طبني عزيزة بن سمينة، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية على شركات التأمين التعاوني، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي السابع حول الصناعة التأمينية الواقع العلمي وأفاق التطبيق، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 03-04 ديسمبر 2012.

#### رابعا: الوثائق الرسمية

47- القانون رقم 01/88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، 1988.



## الملحق رقم (01)

### قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	التخصص	الاسم واللقب	الرقم
جيجل	محاسبة	عبد الرزاق لعريوي	01
جيجل	محاسبة ومالية	سليمان بن بخمة	02
جيجل	محاسبة	محمود كبيش	03
جيجل	التدقيق والمحاسبة	عمران بوريب	04

## الملحق رقم (02)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الصديق بن يحيى-جيجل-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: علوم تجارية  
المستوى: الثانية ماستر  
تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

### استبيان الدراسة

السادة المسيرون في المؤسسات الاقتصادية تحية طيبة وبعد.....

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع "دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية"، ومن خلال معالجة الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟ وحتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تمكننا من تقديم التوصيات المناسبة نلتمس من سيادتكم الإجابة على جملة من الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة بكل صدق وموضوعية وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول أهمية الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

الطالبتان: بوعمر نجاهة

سيدهوم عزيزة

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

القسم الأول: معلومات عامة

- |                          |                   |                          |                  |                    |
|--------------------------|-------------------|--------------------------|------------------|--------------------|
| <input type="checkbox"/> | أنثى              | <input type="checkbox"/> | ذكر              | 1- الجنس:          |
| <input type="checkbox"/> | من 35 إلى 40 سنة  | <input type="checkbox"/> | أقل من 35 سنة    | 2- العمر:          |
| <input type="checkbox"/> | أكبر من 45 سنة    | <input type="checkbox"/> | من 40 إلى 45 سنة |                    |
| <input type="checkbox"/> | المراقب           | <input type="checkbox"/> | محاسب            | 3- الوظيفة:        |
| <input type="checkbox"/> | رئيس قسم          | <input type="checkbox"/> | مدقق داخلي       |                    |
| <input type="checkbox"/> | من 5 إلى 10 سنوات | <input type="checkbox"/> | أقل من 5 سنوات   | 4- الخبرة المهنية: |
| <input type="checkbox"/> | أكثر من 15 سنة    | <input type="checkbox"/> | من 10 إلى 15 سنة |                    |
| <input type="checkbox"/> | ماستر             | <input type="checkbox"/> | ليسانس           | 5- المؤهل العلمي:  |
| <input type="checkbox"/> | شهادة مهنية       | <input type="checkbox"/> | ماجستير          |                    |

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: معايير ومسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

الرقم	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>الجزء الثاني: مدى التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولا عاما الفرع الأول: المعايير العامة</b>					
01					المراجع الداخلي بعيد عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها.
02					المراجع الداخلي لديه خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.
03					المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.
04					المراجع الداخلي لا يخضع لتأثير مصالحه الشخصية عند قيامه بعمله.
05					المراجع الداخلي يتمتع بدعم وتأييد إدارة المؤسسة عند قيامه بعمله.
06					يقوم رئيس قسم المراجعة الداخلية بإجراء حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر.
07					رئيس قسم المراجعة الداخلية يقوم بتحديد اختصاصات العاملين في القسم بما يتلاءم مع متطلبات عملية المراجعة الملزمة بتنفيذها.
08					إدارة المراجعة الداخلية تتأكد من المراجعين الذين يوظفون بها ذوو كفاءة فنية، خلقية وتعليمية مناسبة لطبيعة المراجعات التي يقومون بها.

					العاملون في قسم المراجعة الداخلية يتوفرون على المهارات المهنية الملائمة.	09
					رئيس قسم المراجعة الداخلية يتأكد من أن كافة أعمال المراجعة قد تنفذها تحت إشراف سليم.	10
					المراجع الداخلي له القدرة على التعامل مع الأفراد والاتصال بهم بطريقة فعالة.	11
					المراجع الداخلي يتابع آخر الاحداث والتطورات في مجالات المعرفة المتصلة بالمراجعة الداخلية.	12
					المراجع الداخلي يحضر المؤتمرات والندوات العلمية ويتابع النشرات والكتب المتخصصة.	13
<b>الفرع الثاني: معايير العمل الميداني</b>						
					يضع مدير المراجعة الداخلية نظاما أساسيا وقائمة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات الخاصة بالمراجعة الداخلية.	14
					يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات لإرشاد فريق العمل.	15
					يلتزم مدير إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لاختبار وتطوير الموارد البشرية لإدارة المراجعة الداخلية.	16
					ينسق مدير إدارة المراجعة الداخلية بين مجهودات المراجعين الداخليين والخارجيين.	17
					يتأكد المراجع الداخلي من سلامة ودقة وأمانة المعلومات الواردة في القوائم المالية.	18
					يتأكد المراجع الداخلي من مدى التزام العاملين في المؤسسة والقوانين التي تحكم نشاط المؤسسة.	19



					20	يقوم المراجع الداخلي بفحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المؤسسة.
					21	يقوم المراجع الداخلي للتأكد من الاستخدام الكفء والاقتصاد للموارد.
<b>الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير</b>						
					22	يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية.
					23	يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت المؤسسة مستمرة في تطبيق هذه المبادئ.
					24	يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تحويه.
					25	يبين تقرير المراجع الداخلي مدى التماسي مع السياسات التي رسمتها الإدارة.
					26	يناقش المراجع الداخلي النتائج التي توصل إليها مع المسؤولين في الأقسام والإدارات المختلفة قبل تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا.
<b>الجزء الثاني: مسار تنفيذ عملية المراجعة الداخلية</b>						
<b>الفرع الأول: التحضير لعملية المراجعة</b>						
					27	قبل الانطلاق في عملية المراجعة يستلم المراجع الداخلي أمر التكليف بالمهمة من طرف الإدارة.
					28	يقوم المراجع الداخلي بجمع معلومات كافية حول المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.
					29	يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر ويكتشف نقاط القوة والضعف.
					30	يقوم المراجع الداخلي برسم خطة توجيهية تشمل على أسس المراجعة وحدودها.

الفرع الثاني: الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة					
					31 يقوم المراجع الداخلي بتنظيم عملية المراجعة مكانا وزمانا.
					32 يتابع المراجع الداخلي عملية تنفيذ الخطوات الموضحة في خطط المراجعة الموضوعية.
					33 يقوم المراجع الداخلي بتقييم الخطط الموضوعية لعملية المراجعة.
					34 يقدم المراجع الداخلي تحسينات وتصحيحات في التقرير النهائي عند إتمام عمله.
المحور الثاني: كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية					
الجزء الأول: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية					
					35 يقوم المراجع الداخلي بجمع كل الإجراءات التي يراها ضرورية لفهم نظام الرقابة الداخلية.
					36 يقوم المراجع الداخلي بجمع الوثائق التي تساعده في فهم الإجراءات والمناهج المستخدمة في المؤسسة.
					37 يقوم المراجع الداخلي بإجراء استجابات مع مختلف الأطراف تهدف إلى وصف الأنظمة الموجودة.
					38 يقوم المراجع الداخلي للتأكد من أن نقاط القوة هي نقاط قوة فعلا.
					39 يقوم المراجع الداخلي بتقديم حوصلة عن تقييم نظام الرقابة الداخلية في تقرير مستقل.
الجزء الثاني: مدى استعمال الأساليب المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية					
					40 يستخدم المراجع الداخلي قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
					41 يستخدم المراجع الداخلي طريقة التقرير الوصفي

					في طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية.	
					يستخدم المراجع الداخلي ملخص تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية.	42
					يستخدم المراجع الداخلي خريطة التدفق لتسهيل فهم نظام الرقابة الداخلية.	43
					يقوم المراجع بفحص النظام المحاسبي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	44



A17	Corrélacion de Pearson	,228	,249	,013	,141	-,092	,415**	1	,378*	-,195	-,223	-,200	,240	,115	,410**
	Sig. (bilatérale)	,157	,121	,936	,387	,572	,008		,016	,227	,167	,216	,136	,480	,009
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
A18	Corrélacion de Pearson	,085	-,094	-,013	,500**	,007	,157	,378*	1	-,087	-,181	-,092	,302	-,079	,414**
	Sig. (bilatérale)	,604	,563	,938	,001	,968	,333	,016		,593	,265	,571	,058	,629	,008
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
A19	Corrélacion de Pearson	-,030	-,241	,103	-,166	-,100	-,138	-,195	-,087	1	,207	-,279	-,176	,205	,074
	Sig. (bilatérale)	,856	,134	,529	,305	,539	,397	,227	,593		,199	,081	,278	,204	,648
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
A110	Corrélacion de Pearson	-,271	-,246	,428**	-,119	-,223	-,387*	-,223	-,181	,207	1	,244	-,022	,020	,162
	Sig. (bilatérale)	,091	,126	,006	,465	,166	,014	,167	,265	,199		,130	,894	,903	,317
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
A111	Corrélacion de Pearson	,126	,144	,232	,224	-,055	-,052	-,200	-,092	-,279	,244	1	,274	-,133	,384*
	Sig. (bilatérale)	,439	,374	,150	,165	,735	,751	,216	,571	,081	,130		,087	,413	,014
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
A112	Corrélacion de Pearson	,114	,146	,252	,195	-,012	-,093	,240	,302	-,176	-,022	,274	1	-,067	,478**
	Sig. (bilatérale)	,482	,370	,117	,227	,942	,569	,136	,058	,278	,894	,087		,680	,002
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
A113	Corrélacion de Pearson	,056	-,174	,203	,009	,055	,138	,115	-,079	,205	,020	-,133	-,067	1	,343*
	Sig. (bilatérale)	,731	,283	,208	,954	,737	,397	,480	,629	,204	,903	,413	,680		,030
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
total11	Corrélacion de Pearson	,546**	,217	,480**	,388*	,002	,314*	,410*	,414**	,074	,162	,384*	,478**	,343*	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,178	,002	,013	,992	,048	,009	,008	,648	,317	,014	,002	,030	
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).



معامل الارتباط الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول

		Corrélations					
		A31	A32	A33	A34	A35	total13
A31	Corrélation de Pearson	1	,048	,310	-,181	-,178	,496**
	Sig. (bilatérale)		,769	,052	,263	,271	,001
	N	40	40	40	40	40	40
A32	Corrélation de Pearson	,048	1	-,221	-,076	-,251	,335*
	Sig. (bilatérale)	,769	,170	,640	,119	,034	
	N	40	40	40	40	40	40
A33	Corrélation de Pearson	,310	-,221	1	,068	-,048	,476**
	Sig. (bilatérale)	,052	,170	,676	,766	,002	
	N	40	40	40	40	40	40
A34	Corrélation de Pearson	-,181	-,076	,068	1	,253	,389*
	Sig. (bilatérale)	,263	,640	,676	,115	,013	
	N	40	40	40	40	40	40
A35	Corrélation de Pearson	-,178	-,251	-,048	,253	1	,384*
	Sig. (bilatérale)	,271	,119	,766	,115	,015	
	N	40	40	40	40	40	40
total13	Corrélation de Pearson	,496**	,335*	,476**	,389*	,384*	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,034	,002	,013	,015	
	N	40	40	40	40	40	40

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

معامل الارتباط للفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول

		Corrélations				
		B11	B12	B13	B14	total21
B11	Corrélation de Pearson	1	-,165	,302	,213	,580**
	Sig. (bilatérale)		,310	,059	,187	,000
	N	40	40	40	40	40
B12	Corrélation de Pearson	-,165	1	-,389*	,461**	,468**
	Sig. (bilatérale)	,310	,013	,003	,002	
	N	40	40	40	40	40
B13	Corrélation de Pearson	,302	-,389*	1	-,159	,352*
	Sig. (bilatérale)	,059	,013	,326	,026	
	N	40	40	40	40	40
B14	Corrélation de Pearson	,213	,461**	-,159	1	,722**
	Sig. (bilatérale)	,187	,003	,326	,000	
	N	40	40	40	40	40
total21	Corrélation de Pearson	,580**	,468**	,352*	,722**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,026	,000	
	N	40	40	40	40	40

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

معامل الارتباط للفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول

Corrélations

		B21	B22	B23	B24	total22
B21	Corrélation de Pearson	1	,328	,206	,601**	,798**
	Sig. (bilatérale)		,039	,201	,000	,000
	N	40	40	40	40	40
B22	Corrélation de Pearson	,328	1	,056	,471**	,679**
	Sig. (bilatérale)	,039		,730	,002	,000
	N	40	40	40	40	40
B23	Corrélation de Pearson	,206	,056	1	-,005	,470**
	Sig. (bilatérale)	,201	,730		,977	,002
	N	40	40	40	40	40
B24	Corrélation de Pearson	,601**	,471**	-,005	1	,758**
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,977		,000
	N	40	40	40	40	40
total22	Corrélation de Pearson	,798**	,679**	,470**	,758**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,002	,000	
	N	40	40	40	40	40

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

معامل الارتباط للجزء الأول من المحور الأول

Corrélations

		total11	total12	total13	مجموعا لجزء الأول من المحور الأول
total11	Corrélation de Pearson	1	,500**	,307	,841**
	Sig. (bilatérale)		,001	,054	,000
	N	40	40	40	40
total12	Corrélation de Pearson	,500**	1	,360*	,849**
	Sig. (bilatérale)	,001		,022	,000
	N	40	40	40	40
total13	Corrélation de Pearson	,307	,360*	1	,578**
	Sig. (bilatérale)	,054	,022		,000
	N	40	40	40	40
مجموعا لجزء الأول من المحور الأول	Corrélation de Pearson	,841**	,849**	,578**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).



معامل الارتباط للجزء الثاني من المحور الأول

Corrélations

		total21	total22	الجزء الثاني من المحور الأول
total21	Corrélacion de Pearson	1	,393*	,762**
	Sig. (bilatérale)		,012	,000
	N	40	40	40
total22	Corrélacion de Pearson	,393*	1	,895**
	Sig. (bilatérale)	,012		,000
	N	40	40	40
الجزء الثاني من المحور الأول	Corrélacion de Pearson	,762**	,895**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	40	40	40

\*. La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

معامل الارتباط للجزء الأول من المحور الثاني

Corrélations

		C1	C2	C3	C4	C5	مجموع الجزء الأول من المحور الثاني
C1	Corrélacion de Pearson	1	,248	,114	,329	,316	,549**
	Sig. (bilatérale)		,123	,484	,038	,047	,000
	N	40	40	40	40	40	40
C2	Corrélacion de Pearson	,248	1	,163	,085	,433**	,560**
	Sig. (bilatérale)	,123		,316	,602	,005	,000
	N	40	40	40	40	40	40
C3	Corrélacion de Pearson	,114	,163	1	,699**	,107	,718**
	Sig. (bilatérale)	,484	,316		,000	,512	,000
	N	40	40	40	40	40	40
C4	Corrélacion de Pearson	,329*	,085	,699**	1	,229	,775**
	Sig. (bilatérale)	,038	,602	,000		,156	,000
	N	40	40	40	40	40	40
C5	Corrélacion de Pearson	,316*	,433**	,107	,229	1	,608**
	Sig. (bilatérale)	,047	,005	,512	,156		,000
	N	40	40	40	40	40	40
مجموع الجزء الأول من المحور الثاني	Corrélacion de Pearson	,549**	,560**	,718**	,775**	,608**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40	40	40

\*. La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

معامل الارتباط للجزء الثاني من المحور الثاني

Corrélations

		D1	D2	D3	D4	D5	مجموع الجزء الثاني من المحور الثاني
D1	Corrélation de Pearson	1	,333*	,090	,281	,259	,634**
	Sig. (bilatérale)		,036	,580	,079	,106	,000
	N	40	40	40	40	40	40
D2	Corrélation de Pearson	,333*	1	,301	,310	-,044	,623**
	Sig. (bilatérale)	,036		,059	,052	,785	,000
	N	40	40	40	40	40	40
D3	Corrélation de Pearson	,090	,301	1	,133	,038	,540**
	Sig. (bilatérale)	,580	,059		,412	,816	,000
	N	40	40	40	40	40	40
D4	Corrélation de Pearson	,281	,310	,133	1	,278	,702**
	Sig. (bilatérale)	,079	,052	,412		,082	,000
	N	40	40	40	40	40	40
D5	Corrélation de Pearson	,259	-,044	,038	,278	1	,487**
	Sig. (bilatérale)	,106	,785	,816	,082		,001
	N	40	40	40	40	40	40
مجموع الجزء الثاني من المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,634**	,623**	,540**	,702**	,487**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,001	
	N	40	40	40	40	40	40

\*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## معامل الارتباط للمحور الأول

### Corrélations

		مجموع الجزء الأول من المحور الأول	مجموع الجزء الثاني من المحور الأول	TOTAL1
مجموع الجزء الأول من المحور الأول	Corrélation de Pearson	1	,566**	,812**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	40	40	40
مجموع الجزء الثاني من المحور الأول	Corrélation de Pearson	,566**	1	,449**
	Sig. (bilatérale)	,000		,004
	N	40	40	40
TOTAL1	Corrélation de Pearson	,812**	,449**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,004	
	N	40	40	40

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## معامل الارتباط للمحور الثاني

### Corrélations

		مجموع الجزء الثاني من المحور الثاني	مجموع الجزء الثاني من المحور الثاني	TOTAL2
مجموع الجزء الأول من المحور الثاني	Corrélation de Pearson	1	,566**	,911**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	40	40	40
مجموع الجزء الثاني من المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,566**	1	,855**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	40	40	40
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,911**	,855**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	40	40	40

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## 2-دراسة الثبات من خلال معامل ألفا كرو نباخ

ألفا كرو نباخ للمحور الأول

ألفا كرو نباخ للمحور الثاني

ألفا كرو نباخ للمحورين

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,760	34

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,746	10

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,840	44

### 3- تحليل البيانات الشخصية

#### الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	26	65,0	65,0	65,0
Valide أنثى	14	35,0	35,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

#### العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 35 سنة	14	35,0	35,0	35,0
من 35 إلى 40 سنة	15	37,5	37,5	72,5
Valide من 40 إلى 45 سنة	5	12,5	12,5	85,0
أكبر من 45 سنة	6	15,0	15,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

#### الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسب	3	7,5	7,5	7,5
مراقب	3	7,5	7,5	15,0
Valide منسق داخلي	21	52,5	52,5	67,5
رئيس قسم	13	32,5	32,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

#### الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	3	7,5	7,5	7,5
من 5 إلى 10 سنوات	17	42,5	42,5	50,0
Valide من 10 إلى 15 سنة	10	25,0	25,0	75,0
أكثر من 15 سنة	10	25,0	25,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

### المؤهل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	13	32,5	32,5	32,5
ماستر	8	20,0	20,0	52,5
ماجستير	14	35,0	35,0	87,5
مهنية شهادة	5	12,5	12,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

### 4- إختبار التوزيع الطبيعي

#### Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TOTAL	,255	40	,200	,816	40	,274

a. Correction de signification de Lilliefors

### 5- إختبار t لتحليل فقرات محوري الدراسة

قيمة t للفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول

#### Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A11	40	4,00	1,038	,164
A12	40	4,25	,543	,086
A13	40	3,95	1,037	,164
A14	40	4,35	,770	,122
A15	40	4,35	,662	,105
A16	40	4,28	,554	,088
A17	40	4,20	,758	,120
A18	40	4,28	,877	,139
A19	40	4,23	,832	,131
A110	40	3,88	,911	,144
A111	40	4,10	,982	,155
A112	40	4,30	,648	,103
A113	40	4,13	,883	,140

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A11	6,094	39	,000	1,000	,67	1,33
A12	14,559	39	,000	1,250	1,08	1,42
A13	5,797	39	,000	,950	,62	1,28
A14	11,094	39	,000	1,350	1,10	1,60
A15	12,894	39	,000	1,350	1,14	1,56
A16	14,552	39	,000	1,275	1,10	1,45
A17	10,014	39	,000	1,200	,96	1,44
A18	9,198	39	,000	1,275	,99	1,56
A19	9,316	39	,000	1,225	,96	1,49
A110	6,074	39	,000	,875	,58	1,17
A111	7,085	39	,000	1,100	,79	1,41
A112	12,679	39	,000	1,300	1,09	1,51
A113	8,062	39	,000	1,125	,84	1,41

قيمة t للفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A21	40	4,03	1,000	,158
A22	40	4,18	,984	,156
A23	40	4,00	1,155	,183
A24	40	4,30	,758	,120
A25	40	4,45	,639	,101
A26	40	4,10	1,008	,159
A27	40	3,75	1,032	,163
A28	40	3,78	,891	,141

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A21	6,485	39	,000	1,025	,71	1,34
A22	7,551	39	,000	1,175	,86	1,49
A23	5,477	39	,000	1,000	,63	1,37
A24	10,849	39	,000	1,300	1,06	1,54
A25	14,363	39	,000	1,450	1,25	1,65
A26	6,904	39	,000	1,100	,78	1,42
A27	4,598	39	,000	,750	,42	1,08
A28	5,500	39	,000	,775	,49	1,06

قيمة t للفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A31	40	4,33	,797	,126
A32	40	4,20	,939	,148
A33	40	4,38	,740	,117
A34	40	4,33	,572	,090
A35	40	4,15	,893	,141

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A31	10,514	39	,000	1,325	1,07	1,58
A32	8,081	39	,000	1,200	,90	1,50
A33	11,747	39	,000	1,375	1,14	1,61
A34	14,642	39	,000	1,325	1,14	1,51
A35	8,145	39	,000	1,150	,86	1,44

قيمة t للفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B11	40	4,15	,802	,127
B12	40	4,03	1,000	,158
B13	40	3,95	,986	,156
B14	40	4,13	,939	,148

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B11	9,066	39	,000	1,150	,89	1,41
B12	6,485	39	,000	1,025	,71	1,34
B13	6,095	39	,000	,950	,63	1,27
B14	7,579	39	,000	1,125	,82	1,43

قيمة t للفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B21	40	3,90	1,105	,175
B22	40	3,90	1,033	,163
B23	40	4,10	1,057	,167
B24	40	4,05	1,011	,160



**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B21	5,152	39	,000	,900	,55	1,25
B22	5,511	39	,000	,900	,57	1,23
B23	6,580	39	,000	1,100	,76	1,44
B24	6,565	39	,000	1,050	,73	1,37

قيمة t للجزء الأول من المحور الثاني

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	40	4,13	,723	,114
C2	40	4,13	,911	,144
C3	40	3,85	1,167	,184
C4	40	3,93	1,118	,177
C5	40	3,75	,927	,147

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C1	9,844	39	,000	1,125	,89	1,36
C2	7,809	39	,000	1,125	,83	1,42
C3	4,607	39	,000	,850	,48	1,22
C4	5,231	39	,000	,925	,57	1,28
C5	5,118	39	,000	,750	,45	1,05

قيمة t للجزء الثاني من المحور الثاني

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
D1	40	4,13	,791	,125
D2	40	4,03	,768	,121
D3	40	3,90	,900	,142
D4	40	3,90	,982	,155
D5	40	4,00	,751	,119

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
D1	9,000	39	,000	1,125	,87	1,38
D2	8,446	39	,000	1,025	,78	1,27
D3	6,324	39	,000	,900	,61	1,19
D4	5,797	39	,000	,900	,59	1,21
D5	8,421	39	,000	1,000	,76	1,24

**6- إختبار الفرضيات**

**Statistiques sur échantillon unique**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
totalA1	40	4,1625	,26368	,04169
totalB1	40	4,0250	,50494	,07984
totalc2	40	3,9550	,63486	,10038
totald2	40	3,9900	,50424	,07973

**Test sur échantillon unique**

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
totalA1	27,884	39	,000	1,16250	1,0782	1,2468
totalB1	12,838	39	,000	1,02500	,8635	1,1865
totalc2	9,514	39	,000	,95500	,7520	1,1580
totald2	12,417	39	,000	,99000	,8287	1,1513

## 7- اختبار أنوفا لمعرفة معنوية الفروق

### اختبار أنوفا للجنس

#### Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL	ذكر	26	4,0839	,31141	,06107
	أنثى	14	4,1136	,34720	,09279

### اختبار أنوفا للعمر

#### ANOVA à 1 facteur

##### TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,058	3	,019	,176	,912
Intra-groupes	3,942	36	,109		
Total	4,000	39			

### اختبار أنوفا للوظيفة

#### ANOVA à 1 facteur

##### TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,210	3	,070	,664	,580
Intra-groupes	3,790	36	,105		
Total	4,000	39			

### اختبار أنوفا للخبرة المهنية

#### ANOVA à 1 facteur

##### TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,133	3	,044	,413	,745
Intra-groupes	3,867	36	,107		
Total	4,000	39			

اختبار أنوفا للمؤهل العلمي

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,732	3	,244	2,687	,061
Intra-groupes	3,268	36	,091		
Total	4,000	39			

## الملخص

يتمحور موضوع دراستنا حول دور المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الناشطة على مستوى ولاية جيجل، ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث قمنا بالتطرق إلى أهم المفاهيم العامة للمراجعة الداخلية ومعاييرها المقبولة قبولا عاما وإجراءات تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، كما قدمنا عرضا مفصلا عن نظام الرقابة الداخلية من المفاهيم والخطوات والأساليب المعتمدة في تقييمه مع بيان العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في الجانب النظري للدراسة، أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة العلمية حيث تم توزيع استبانة الدراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة بولاية جيجل.

وأهم ما خلصنا إليه من خلال تناولنا لموضوع الدراسة هو أن المراجعين الداخليين على التزام تام بمعايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما، كما أنهم يتبعون الخطوات والأساليب المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما توصلت الدراسة إلى جملة من التوصيات أهمها ضرورة عقد الدورات التدريبية للمراجعين الداخليين بولاية جيجل بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بمعايير المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، ولاية جيجل.

## Abstract:

The study revolves around the role of internal auditor in assessing internal control system within economic firms functioning in Jijel zone. In order to reach the purpose of the study, we have dealt with the most important notions in internal auditing, the admitted standards and the procedures of internal auditing. Furthermore, we have provided a clear presentation of internal control by pointing out notions, procedures and instruments used in its evaluation as well as the presentation of complementary relationship between internal auditing and internal control in the theoretical part of the study. While in the practical side, we focused on a questionnaire as a means of scientific study. The questionnaire was distributed to a sample of economic firms functioning in Jijel zone.

The important findings are the strict respect by auditors both to internal auditing standards and to procedures and instruments in assessing internal control system. Finally, we brought a series of recommendations such as the establishment of learning sessions in favor of internal auditors in Jijel so that they gain desired qualifications and skills about internal auditing and internal control system.

**Key words:** Internal Auditing, Internal Control System, Internal Control System Evaluation of Internal Control System.

