



الموضوع

دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الإقتصادية في ولاية جيجل

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ

• عبد الوهاب برحال

إعداد الطالبين

- أمينة جفري
- فضيلة بوبعة

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا

مشرفا ومقررا

عضوا مناقشا

أستاذ مساعد أ

أستاذ مساعد أ

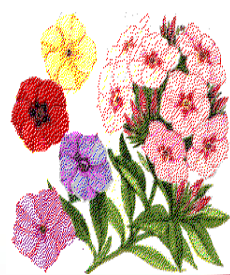
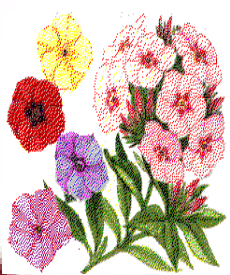
أستاذ مساعد أ

أ. فيصل قميحة

أ. عبد الوهاب برحال

أ. عبد الرزاق لعربوي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"من اصطنع إليكم معروفنا فكافؤوه فإن لم تجدوا ما تكافؤونه به فادعوا له

حتى تروا أنكم قد كافؤتموه"

"اللهم لك الحمد إذ أمتتنا من الخطأ استغفناوا

ولك الحمد فأرزقنا الجنة وأصرفه عنا النار"

نشكر الله تعالى ونحمده حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال

وجهه وعظيم سلطانه الذي وفقنا على إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بوسع الشكر والتقدير إلى من لم يبخل

علينا بنصائحه وإرشاداته لإكمال هذا العمل كما نشكر

له طول صبره وحرصه المستمر إلى أستاذنا : بور بيج عمران

كما نتقدم بالشكر إلى الأستاذ برحال عبد الوهاب

لقبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى تحمله عناء قراءتها

ولا يسعنا ونحن في هذا المقام إلا أن نسجل شكرنا

وامتناننا لكل من ساعدنا على إتمام هذه المذكرة من

قريب أو من بعيد سائلين الله تعالى أن يجازي

عنا خيرا كل من قدم لنا يد المساعدة لإتمام هذا العمل.

الإهداء

إلى من قال فيهما الرحمان: واخفض لهما جناح الذل
من الرحمة، وقل ربي ارحمهما كما ربياني ذغيرا.
إلى التي صبرته وعانت لأجلي ربيع عمري وزهرة حياتي إلى التي يضك
قلبي وتدمع عيني ويمتد فؤادي لنطق اسمها إليك أمي الحبيبة.
إلى نبض قلبي ونور عيني إلى الذي علمني معنى الحياة فأمسك بيدي
وأوطنني إلى بر الأمان ولم يبذل علي بحبه وعطفه وحنانه إليك أبي الغالي.
إلى من قاسموني رحم أمي إخوتي: إدريس، أسماء، موسى
إلى من انتقل إلى جوار ربه جدي الغالي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه
إلى جدتي الحبيبة أطال الله في عمرها
إلى كل الأخوال والخالات والأعمام والعمات وكل الأقارب...
دون أن أنسى أختي التي لم تلدها أمي " سارة "
إلى كل صديقاتي دون استثناء وبالأنص: وردة، إبتسام، فضيلة، هدى، سعاد،
وردة، حنان
إلى كل زملائي وزميلاتي السنة الثانية ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة
إلى كل أساتذتي من المرحلة الابتدائية حتى نهاية الدراسة الجامعية
إلى كل من تذكرهم قلبي ونسيم قلبي
وفي الختام ألفه سلام

أمينة

الإهداء

إلى من كانت مسألتها أعلى مني و كلماتها باتت نجواي
إلى من فتح باب حنانها على مصرعيه وأسقياني من قعر العطاء
إلى أمي الحنون باقتة الحب التي زينته بها دنياي
إلى أبي العزيز بحضة تحب كنفه بإمتنان
إلى الذي ساعدني وقدم لي كل العون وحرص في روح المثابرة والتفائل زوجي الحبيب
إلى والدي زوجي الأعمى
وسلام
إلى أخواتي و إخوتي الأعمى
إلى أخواتي وإخوة زوجي الأعمى
إلى من شاركني و رافقتني في هذا العمل المتواضع "أمينة"
إلى كل صديقاتي دون استثناء
وإلى كل الأهل والأقارب
إلى كل من تذكرهم قلبي ونسيهم قلبي

فضيلة

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
I	التشكر
II	الإهداء
III	الفهرس
أ - هـ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية
7	تمهيد
8	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية
8	المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم المراجعة الداخلية
10	المطلب الثاني: خصائص وأركان المراجعة الداخلية
12	المطلب الثالث: العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية
14	المطلب الرابع: أنواع وأهمية وأهداف المراجعة الداخلية
16	المطلب الخامس: أدوات المراجعة الداخلية
18	المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية
18	المطلب الأول: معيار إستقلال المراجع الداخلي
19	المطلب الثاني: : معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي
20	المطلب الثالث: : معيار نطاق عمل المراجعة الداخلية
22	المطلب الرابع: : معيار تنفيذ عمل المراجع الداخلي
23	المطلب الخامس: : معيار تسيير مصلحة المراجعة الداخلية
24	المبحث الثالث: خطوات المراجعة الداخلية
24	المطلب الأول: التخطيط لعملية المراجعة الداخلية وتقييم المخاطر
27	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الثالث: فحص الحسابات وإيصال النتائج
33	المبحث الرابع: مقومات المراجعة الداخلية
33	المطلب الأول: قسم مستقل للمراجعة الداخلية
34	المطلب الثاني: أفراد مؤهلون بقسم المراجعة الداخلية

36	المطلب الثالث: نظام جيد للرقابة الداخلية.
37	المطلب الرابع: نظام جيد للتقارير .
40	الخلاصة
	الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كآلية لدعم المراجعة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية
42	تمهيد
43	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية
43	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي
47	المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية
49	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية
51	المطلب الرابع: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية
54	المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً
54	المطلب الأول: المعايير العامة
55	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
57	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
59	المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية المراجعة الخارجية
59	المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق
62	المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
66	المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات
68	المطلب الرابع: تقرير المراجعة الخارجية
73	المبحث الرابع: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
73	المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعين الداخليين والخارجيين
77	المطلب الثاني: استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي
79	المطلب الثالث: تقييم المراجع الخارجي للمراجع الداخلي
81	الخلاصة
	الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل
83	تمهيد

84	المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة
84	المطلب الأول: منهجية الدراسة
85	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمد
86	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة
97	المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة
97	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
101	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
116	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق
116	المطلب الأول: إختبار الفرضيات
127	المطلب الثاني: اختبار الفروق
130	الخلاصة
131	الخاتمة العامة
136	قائمة المراجع
141	قائمة الأشكال
143	قائمة الجداول
147	الملخص
149	الملاحق

مقدمة

تعد المراجعة الداخلية حديثة الظهور مقارنة مع المراجعة الخارجية، حيث دعت الحاجة إليها بسبب الفضائح والأزمات المالية التي حدثت في الآونة الأخيرة، وكبر حجم المنشآت وتعدد وتعقد عملياتها وتطور الأساليب التكنولوجية إلى الحد الذي أصبح معه من الصعب على الإدارة التعرف على نتائج الأعمال، ومتابعتها أولاً بأول، لذلك أنشأت المراجعة الداخلية لمساعدة إدارة المؤسسة على حسن تسييرها وإدارتها، من خلال قيام المراجع الداخلي بالفحص والتقييم المستمر للأنشطة الداخلية للمؤسسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى كفاءة الأنظمة وكفاءة أداء العاملين فيها، ومدى تنفيذهم لسياسات وتوجيهات الإدارة، ومن ثم التقرير عن ذلك وإبلاغه للإدارة للتعلم على ضوءه القرارات المناسبة.

كذلك ظهرت الحاجة الماسة لوجود المراجعة الخارجية، لضمانة الملاك على حسن وسلامة تسيير مؤسساتهم من قبل الإدارة المعنية، ومدى صدق المعلومات المالية المقدمة من قبلهم وكذلك لضمانة الأطراف الخارجية المستخدمة لتلك المعلومات، مثل الدائنين، المستثمرون على صدق وعدالة وشمولية تلك المعلومات.

ومما لا شك فيه أن المراجع الداخلي له دور مهم في مساعدة المراجع الخارجي في فهم وظائف نظام الرقابة الداخلية، والجدير بالأهمية فإن عمل المراجع الخارجي يمكن أن يتم تخفيضه إذا ما كانت وظيفة المراجع الداخلي للتنظيم فعالة، لذلك فإن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة ونطاق عملية المراجعة الخارجية يرتبطان ببعضهما بشكل عكسي، فكلما تزايدت فعالية المراجعة الداخلية كلما يمكن أن ينخفض نطاق عملية المراجعة الخارجية.

التساؤل الرئيسي:

من خلال ما تقدم وحتى نتمكن من الإلمام بموضوع الدراسة قمنا بتوزيع إستبانة على مجموعة من المؤسسات الإقتصادية بولاية جيجل وذلك قصد بيان مدى مساهمة المراجعين الداخليين في تفعيل دور مراجعي الحسابات في هذه المؤسسات، ومن هنا يمكن بلورة التساؤل الرئيسي التالي:

❖ ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسات

الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل؟

الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على هذا التساؤل تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية يمكن إيجازها فيما يلي:

❖ ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما هي معاييرها وإجراءات تنفيذها وكيف يتم تطبيقها ميدانياً؟

- ❖ ما المقصود بالمراجعة الخارجية وما هي معاييرها ومبادئها وفروضها وإجراءات تنفيذها وكيف يتم تطبيقها ميدانياً؟
- ❖ كيف يستفيد المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي؟
- ❖ مامدى التزام المراجعين الداخليين في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل بمعايير وإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً؟
- ❖ مامدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل؟
- ❖ ما مدى جودة الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل؟
- ❖ ما مدى تأثير إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً في جودة خدمات مراجعي الحسابات؟
- ❖ ما مدى تأثير إلتزام المراجعين الداخليين بإجراءات التدقيق الداخلي في جودة خدمات مراجعي الحسابات؟
- ❖ ما مدى تأثير استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي في جودة خدمات مراجعي الحسابات؟
- ❖ هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات في المؤسسات الإقتصادية؟
فرضيات الدراسة:
- لمعالجة التساؤل الرئيسي وللإجابة على مختلف الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:
- ❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بمعايير وإجراءات التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً؛
- ❖ مراجعو الحسابات على مستوى ولاية جيجل يستفيدون من عمل المراجعين الداخليين؛
- ❖ تتميز الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بالجودة العالية؛
- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لالتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً على جودة خدمات مراجعي الحسابات؛
- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية على جودة خدمات مراجعي الحسابات؛

- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ لاستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي على جودة خدمات مراجعي الحسابات؛
 - ❖ هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المبحوثين حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل .
- أهمية الدراسة:

يستمد هذا الموضوع أهميته من الإعتبارات التالية:

- ❖ للمراجعة الخارجية دور مهم في خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية التي يعتمدها المراجع الخارجي في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها؛
- ❖ للمراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المنشآت حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كمنشأ تقييمي، وقائي، إنشائي، تأكيدي، إستشاري، مستقل وموضوعي؛
- ❖ الدور الذي يلعبه كل من المراجع الداخلي والخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية مما يحسن تسيير المؤسسة؛
- ❖ أهمية العلاقة التي تربط المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ومساهمتها في مساعدتهما على إنجاز أعمالهما على أحسن وجه، وبالتالي تقديم نتائج أعمال مراجعتهما بجودة عالية بما يخدم فئات عديدة في المجتمع، لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، وكذلك مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بنجاح.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى:

- ❖ التعرف على الإطار النظري للمراجعة الداخلية والخارجية والمعايير التي تحكم عمل المراجع في المؤسسة محل المراجعة؛
- ❖ توضيح أهمية وفائدة المراجعة الداخلية والخارجية لصالح المؤسسة؛
- ❖ تحديد أوجه التشابه والإختلاف والعلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي؛
- ❖ توضيح أثر اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في تعزيز العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين .
- ❖ توضيح أثر إلزام المراجعين الداخليين في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل بمعايير وإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً؛

- ❖ توضيح أثر إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل؛
- ❖ توضيح مدى جودة الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل؛
- ❖ توضيح تأثير إلتزام المراجعين الداخليين بمعايير وإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً على جودة خدمات مراجعي الحسابات؛
- ❖ توضيح أثر استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي في جودة خدمات مراجعي الحسابات.

أسباب إختيار الموضوع:

تم إختيار هذا الموضوع للدراسة والتحليل للأسباب التالية:

الأسباب الذاتية:

- ❖ إرتباط الموضوع المعالج مع التخصص الجامعي في مجال دراسات محاسبية وجبائية معمقة؛
- ❖ الفضول العملي والرغبة في تحليل هذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية.

الأسباب الموضوعية:

- ❖ قلة الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت هذا الموضوع؛
- ❖ المساهمة في إثراء المكتبة بسبب النقص الملحوظ في المراجع حول هذا الموضوع .

منهجية الدراسة:

قصد الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح، اعتمدنا في هذا البحث على المناهج المستخدمة في الدراسات المالية والإقتصادية، حيث استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للبحث من خلال الإعتقاد على الكتب والبحوث العلمية وهذا لعرض الإطار النظري للمراجعة الداخلية والخارجية .

أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد تم الإعتقاد على منهج دراسة حالة واستخدام الإستبيان كأداة لجمع المعلومات وتم الإستعانة بأسلوب برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في التحليل بغرض الخروج بنتائج عامة حول الدراسة الميدانية.

حدود الدراسة:

تتمثل الحدود الزمنية والمكانية لدراستنا في:

❖ الحدود الزمنية:

تحددت الدراسة الميدانية من بداية مارس إلى نهاية أفريل.

❖ الحدود المكانية:

تمت الدراسة في مجموعة من المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل .

أدوات البحث:

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

كما يلي :

المصادر الأولية:

والمتمثلة في الاستبيان حيث تم توزيعها على عينة معتبرة من مسيرين المؤسسات الإقتصادية لمعرفة رأيهم حول الموضوع.

البرامج : SPSS، EXCEL .

التقنيات الإحصائية: النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي، ألفا كرونباخ، معامل ارتباط بيرسون، T-Test، نموذج الإنحدار .

المصادر الثانوية:

والمتمثلة في الكتب، مذكرات التخرج السابقة التي تهتم بجوانب الموضوع.

تقسيم البحث:

قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع سيتم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريان وآخر تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة عامة، سيتم تخصيص الفصل الأول إلى الإطار النظري للمراجعة الداخلية، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول المراجعة الداخلية وفي المبحث الثاني إلى معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً، وفي المبحث الثالث إلى مسار عمل المراجع الداخلي، أما المبحث الرابع فسنتناول فيه مقومات المراجعة الداخلية.

أما بالنسبة للفصل الثاني فقد تمحور حول المراجعة الخارجية كآلية لدعم المراجعة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية، ففي المبحث الأول سنتناول عموميات حول المراجعة الخارجية، وفي المبحث الثاني معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً، وفي المبحث الثالث مسار عمل المراجع الخارجي، أما المبحث الرابع فسننتطرق فيه إلى العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

أما الفصل الأخير فقد تمحور حول واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع

الحسابات في المؤسسة الإقتصادية، حيث سيتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول سنتناول فيه الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية، وفي المبحث الثاني تحليل البيانات ونتائج الدراسة، أما المبحث الثالث فسننتطرق فيه إلى إختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

الفصل الأول

الإطار النظري

للمراجعة

الداخلية

تمهيد:

تعتبر المراجعة من العلوم المتطورة علميا ومهنيا لارتباطها الوثيق بتطور النواحي الإقتصادية والإجتماعية والإدارية والتكنولوجية، حيث أدى التقدم العلمي والتكنولوجي إلى كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها فضلا عن تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وحجم أعمالها.

وتعتبر المراجعة الداخلية بؤرة التركيز في هيكل الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات المالية، وتشجيع الإلتزام بالسياسات المالية والإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية كما تعد من الوسائل المهمة لإدارة المنشأة للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية بالسياسات المالية والإدارية، ويعتبر إقامة نظام سليم للمراجعة الداخلية والمحافظة عليه والتأكد من سلامة تطبيقه إلزاما قانونيا يقع على عاتق المنشأة.

ونظرا للأهمية التي تتمتع بها مهنة المراجعة الداخلية ودورها المهم والمركزي في تعزيز أداء المنشأة وإضافة قيمة لأنشطة المنشأة في حال اتصافها بالكفاءة والفعالية، كان لزاما أن نولي هذه المهنة مزيدا من الإهتمام في هذه الدراسة.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمراجعة الداخلية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية؛

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية؛

المبحث الثالث: خطوات المراجعة الداخلية؛

المبحث الرابع: مقومات المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية

عرفت المراجعة الداخلية كمهنة منذ زمن بعيد حيث كان أصحاب المشروعات التجارية مهتمين بمراقبة العمليات التجارية لهم، إلا أن المراجعة الداخلية كمفهوم علمي لم يظهر إلا في الآونة الأخيرة وبصفة خاصة بعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام 1941، ومنذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم المراجعة الداخلية

مرت مهنة المراجعة الداخلية بكثير من المراحل حيث ساهمت الكثير من العوامل في ظهور الحاجة إلى وجود قسم المراجعة الداخلية داخل المنشآت.

وعلى ذلك سوف نتناول مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية كما يلي:

أولاً: المرحلة الأولى: ما قبل سنة 1947

كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المنشأة وذلك لتعقب الأخطاء، وكان هدف المراجعة هنا يعبر عن تصيد الأخطاء، وكان هدفاً وقائياً ولم يكن هدفاً بناءً، وكان الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية في هذه الفترة يتمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.⁽¹⁾

ثانياً: المرحلة الثانية: ما بين 1947 حتى 1957

تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام 1941، ومنذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية حيث تم إصدار أول توصياته عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947، وعرفت المراجعة الداخلية على أنها "النشاط المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة"، وعلى ذلك نجد أن المراجعة الداخلية نوع من أنواع الرقابة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم غيرها من أنواع الرقابة وتهتم أساساً بالجوانب المالية والمحاسبية ويكون العميل الوحيد المستفيد منها هو إدارة المنشأة وهدفها هدف وقائي فقط.⁽²⁾

ثالثاً: المرحلة الثالثة: ما بين 1957 حتى 1971

أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريفاً آخرًا للمراجعة الداخلية بدلاً من التعريف السابق حيث تم توسيع مجال عمل المراجع الداخلي، وكذلك التوسع في أهداف المراجعة الداخلية حيث لم يقتصر هذا التعريف على الأهداف الوقائية ولكنه تناول الأهداف البناءة، وفي هذه المرحلة تطور

(1) ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 24.

(2) عبد الفتاح الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 202.

عمل المراجع الداخلي إلى التقييم واقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات، وقد جاء التعريف كما يلي: "المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى"⁽¹⁾.

رابعاً: المرحلة الرابعة: ما بين 1971 حتى 1981

تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة 1971، حيث تم تعريف المراجعة الداخلية على أنها "نشاط تقييمي محايد داخل المنشأة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة"، ويلاحظ هنا أنه إستعمل لفظ "عملياتها" بدل من العمليات المحاسبية والمالية، وبهذا يكون التعريف قد توسع في مجال المراجعة الداخلية حيث شمل تقييم جميع العمليات سواء المحاسبية والعمليات غير المحاسبية"⁽²⁾.

خامساً: المرحلة الخامسة ما بين 1981 حتى 1999

تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية ظهر سنة 1981 جاء فيه أن المراجعة الداخلية "ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لخدمة المنشأة، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى"، ونلاحظ من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية تحولت من أداة لخدمة الإدارة إلى أداة لخدمة التنظيم ككل، كما نلاحظ أن ذلك سوف يؤثر على كل من مكان قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المنشأة وعلى استقلال المراجع الداخلي، وفي عام 1991 أصدر مجمع المراجعين الداخليين تعريف جديد للمراجعة الداخلية جاء فيه "المراجعة الداخلية هي الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطة المنشأة كخدمة للمنشأة"⁽³⁾.

سادساً: المرحلة السادسة: من 1999 حتى الآن

في عام 1999 عرف معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين إنجاز أهداف المنشأة من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية، واقتراح التحسينات اللازمة

(1) نفس المرجع ص203.

(2) ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 25.

(3) شاذي صالح البجيرمي، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2010/2011، ص43.

حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القسوى"⁽¹⁾

وفي عام 2001 أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي التعريف الشامل والمفهوم الجديد المتطور للمراجعة الداخلية الذي يناسب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال حيث عرفه على أنه: "نشاط تأكيدى واستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لزيادة وتحسين قيمة عمليات المنظمة المساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطرة والرقابة والحوكمة" وفي عام 2010 عرفت المراجعة الداخلية كما يلي: " نشاط المراجعة الداخلية هي دائرة، أو قسم، أو فريق من المستشارين أو غيرهم من ممارسي المهنة يقدمون خدمات تأكيدية واستشارية بشكل موضوعي ومستقل، مصممة لزيادة وتحسين قيمة عمليات المنظمة والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة"⁽²⁾

المطلب الثاني: خصائص وأركان المراجعة الداخلية

من خلال التطرق إلى التطور التاريخي لمفهوم المراجعة الداخلية نلاحظ أن المراجعة الداخلية تتميز بمجموعة من الخصائص، كما أنها تقوم على عدة أركان:

أولاً: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بمجموعة من الخصائص نذكر منها ما يلي:

1- نشاط تأكيدى: مهمته تقديم خدمات تأكيدية للإدارة والمنشأة ككل، وذلك من خلال التأكد من حسن سير العمل وفحص مختلف العمليات المالية والتشغيلية في المنشأة، والتقييم الفعال والموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي أو استنتاجات تخص عمليات إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة⁽³⁾.

2- نشاط إستشاري: من خلال تقديم الخدمات الإستشارية المختلفة المتمثلة في توجيهات تقدم للإدارة ومجلس الإدارة فيما يتعلق بأعمال الأنشطة المختلفة في المنشأة، ومثال ذلك تقديم المشورة والنصح فيما يتعلق بمسودات السياسات المختلفة وتدريب الموظفين ومراقبة التقييم الذاتي⁽⁴⁾.

3- نشاط موضوعي: حيث تكون بعيدة عن التحيز أثناء الخدمات المختلفة وممارسة مهامها⁽⁵⁾.

4- نشاط مستقل: أي استقلاليتها عن أية نشاط إداري أو مالي، أو حتى الإدارة العليا في المنشأة

⁽¹⁾ ثناء علي القبانى، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 26.

⁽²⁾ شاذي صالح البجيرمي، مرجع سبق ذكره، ص 44.

⁽³⁾ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 2009، ص 30.

⁽⁴⁾ شاذي صالح البجيرمي، مرجع سبق ذكره، ص 45.

⁽⁵⁾ نفس المرجع، ص 45.

لتحقيق تقديم خدماتها المختلفة بموضوعية وحيادية ويتحقق ذلك بتبعيتها المباشرة إلى لجنة المراجعة⁽¹⁾.

ثانياً: أركان المراجعة الداخلية

إن أداء وتنفيذ المراجعة الداخلية وتحقيقها لأهداف ووظائفها وخدماتها يرتبط ارتباطاً مباشراً بمجموعة من العناصر أو الأركان تتلخص فيما يلي:⁽²⁾

1- **الفحص والتدقيق:** يعتبر الفحص عنصراً وركناً أساسياً من أركان المراجعة الداخلية والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

❖ الدقة في تسجيل هذه العمليات دفترياً؛

❖ التوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية؛

❖ مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية للمراجعة.

2- **التحليل:** يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.

3- **الإلتزام:** يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى إلتزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للنظم الموضوعية والقرارات المتخذة في هذا المجال.

4- **التقييم:** ويتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يتركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

❖ مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة والإجراءات المتبعة؛

❖ مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.

5- **التقرير:** يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي:

❖ المشاكل التي واجهها وأسبابها؛

❖ نقاط الضعف في السياسات والإجراءات؛

❖ التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف؛

(1) حسين يوسف القاضي ، وآخرون ، تدقيق الحسابات، نظام التعليم مفتوح، جامعة دمشق، 2010، ص 109.

(2) كمال الدين مصطفى اليمراوي، محمد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص ص 167-

❖ النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية.

ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة التي يتبعها المراجع الداخلي لتنفيذ ما جاء به التقرير من توصيات وآراء وملاحظات وتحفظات.

المطلب الثالث: العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية

في الآونة الأخيرة ازدادت أهمية المراجعة الداخلية وذلك لعدة عوامل نذكرها فيما يلي:

أولاً: كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها

أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم الشركات وانفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المشروعات على الإلمام بكافة الأشياء عن هذه المشروعات وبالتالي استوجب الأمر استخدام نظام رقابة داخلية، وحتى تطمئن الإدارة على سلامة نظم الرقابة الداخلية كان لا بد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة⁽¹⁾.

ثانياً: التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية

مع كبر المشروعات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المراجع الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع وقد أطلق على هذا المراجع "بالمراجع المتجول"، لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات، وبنجاح المراجع المتجول في أداء هذه المهام كان له أثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وفي اتساع نطاقها وتزايد أهميتها كما يعد الاتجاه نحو استخدام المراجعة الداخلية على النطاق الدولي ظاهرة حديثة نسبياً فبظهور الشركات متعددة الجنسية ترتب عليها زيادة أعباء الإدارة مع زيادة حجم النشاط وأدى ذلك إلى تزايد حاجة الإدارة إلى مراقبة هذه العمليات بطريقة سليمة، فقد برز اهتمام المراجعة الداخلية بالعمليات الدولية⁽²⁾.

ثالثاً: لا مركزية الإدارة

أدى كبر حجم المشروعات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافياً إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، ويتم تقييم أداء مديري هذه الفروع وحتى تتأكد الإدارة العليا من إلتزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة استخدمت الإدارة العليا المراجع الداخلي في ذلك⁽³⁾.

(1) يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 104.

(2) نفس المرجع، ص 105.

(3) ثناء علي القباني نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 8.

رابعاً: التوسع في احتياجات الإدارة

نجد أن الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية وهي التي تحدد الخدمات التي تحتاجها من قسم المراجعة الداخلية على إدارة المراجعة الداخلية توفير تلك الاحتياجات، ويرى معهد المراجعين الداخليين في المملكة المتحدة أنه يوجد طلب جدي يعكس تغير كبير في روح المراجعة الداخلية وممارستها من تركيزها على الجانب المالي إلى اهتمام واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة.⁽¹⁾

خامساً: التحول إلى المراجعة الإختبارية

مع كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها لم يعد المراجع الخارجي يقوم بمراجعة كافة العمليات "المراجعة الكاملة"، لكنه بدأ يتحول إلى المراجعة الإختبارية، وعلى ذلك لا بد في ظل اختبارات المعاينة أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال، ويعتبر من أهم ركائز نظام الرقابة الداخلية الفعال هو وجود مراجعة داخلية بالمنشأة.⁽²⁾

سادساً: تطور مفهوم الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي عملية تنجزها جهات متعددة وهي مجلس الإدارة، والإدارة، وأفراد آخرون ويتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول، ونظام الرقابة بسبب الظروف المتغيرة الداخلية للمنشأة له دور رئيسي في إدارة المخاطر، والمراجعة الداخلية ربما تكون الآلية الداخلية الرئيسية لمراقبة جودة ونوعية أنظمة الرقابة بالمنشأة ومن ثم فإن وظيفة المراجعة الداخلية سوف تختلف وتتفاوت اعتماداً على العوامل الخاصة بالمنشأة ورغبة الإدارة في الحصول على تأكيدات واستشارات في مجال المخاطر والرقابة، ومن ثم يتضح أن تغير مفهوم الرقابة وظهور اصطلاح المخاطرة قد أثر على وظيفة المراجعة الداخلية التقليدية بدخولها مجالات جديدة لم تكن ترتادها من قبل وأن الإتجاه الحالي للمراجعة الداخلية يهتم بمقدرة المنشأة على الإستجابة للظروف المتغيرة ومتابعة تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة للمنشأة.⁽³⁾

سابعاً: إعمال مفهوم السيطرة على الشركة

يعني مفهوم السيطرة على قيام مجلس الإدارة بالإلمام بمجريات الأمور بالشركة والقدرة على إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها، وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها

(1) محمد جسني عبد الجليل صبيحي: التعاقد الخارجي بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة، مجلة البحوث التجارية، كلية

التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول يناير المجلد الثاني والعشرون، 2000، ص 222.

(2) ثناء علي القباني نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 20.

(3) نفس المرجع، ص 22.

نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة، فالمراجعة الداخلية تمد الإدارة العليا بالتحليل والتقييم والإستشارات والتوصيات عن الأنشطة التي تم فحصها، ويمكنها اكتشاف وضع الغش، فالمراجعة الداخلية الآن تتضمن نطاق واسع للرقابة وإدارة المخاطر وتعرف بأنها مشارك رئيسي في السيطرة الفعالة على المنشأة، وعلى ذلك فإن إعمال مفهوم السيطرة على الشركة قد أثر على وظيفة المراجعة الداخلية التقليدية بدخولها مجالات جديدة لم تكن ترتادها من قبل، وأصبح ينظر إلى المراجعين الداخليين لإرشاد ومساعدة كافة المستويات الإدارية في طلبهم لإطار رقابي فعال خاص بالمنشأة⁽¹⁾.

المطلب الرابع: أنواع وأهمية وأهداف المراجعة الداخلية

أولاً: أنواع المراجعة الداخلية

إن مجال تطبيق المراجعة الداخلية واسع، حيث أنه يقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة كما أنها تعتمد على الفحص ومدى احترام القوانين والأنظمة، وبالتالي تنقسم إلى مايلي:⁽²⁾

1- **المراجعة المحاسبية والمالية:** لقد كان المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية مرتبطاً بالمعلومات المحاسبية والمالية والتأكد من دقتها وصحتها، حيث يهدف المراجع الداخلي في هذا النوع إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب الوقوع في أخطاء تتعلق بالتسيير، حيث يعتمد المراجع الداخلي على المعطيات التالية:

أ- **المحاسبة العامة:** وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة في الميزانية العامة، وجدول حسابات النتائج .

ب- **المحاسبة التحليلية:** يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى صحة حسابات التكاليف والهوامش من خلال تحليل مختلف مكونات تلك الحسابات.

ج- **معطيات الموازنات التقديرية:** تعتبر معطيات الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي، ومن الموازنات نجد موازنة الإنتاج، وموازنة المبيعات.

د- **المعطيات الإحصائية:** لها دور في إعطاء صورة حقيقة حول وضعية المؤسسة.

2- **المراجعة الإدارية (التشغيلية، العملية):** تعتبر المراجعة الإدارية مصطلحاً مرادفاً للمراجعة الداخلية، لكنها في الحقيقة تشكل جزءاً من المراجعة الداخلية، وتعرف بأنها مراقبة تحقيق عملية تسييرية وحسن تطبيق إجراءات التسيير الداخلية، فالمراجعة الإدارية هي فحص مستمر لأوجه

(1) نفس المرجع ، ص 23.

(2) إبراهيم إيهاب نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 23.

الأنشطة المالية والإدارية وتقييم الأهداف والخطط والإجراءات والهيكل التنظيمي وتقييم الأداء وأساليب الرقابة المالية والإدارية.

وبما أن الخطط الموضوعية بحاجة إلى تعديل من خلال تنظيم إداري متكامل ومتوازن، وفي المراجعة الإدارية الداخلية فإن ما يتم مراجعته والتأكد منه هو أداء الأفراد العاملين في المؤسسة وفي هذه المراجعة يقوم المراجع الداخلي بمعرفة السياسات المطبقة بهدف صياغة أحكامه من جهة ومن جهة ثانية يجب عليه معرفة تامة بالميدان الواجب فحصه فالمراجعة الإدارية تفترض هدف تسيير الطرق المطبقة وتتطلب تصميم رقابات خاصة تهدف إلى فعالية العمليات، وتعتبر المراجعة إحدى نتائج تطور المراجعة الداخلية، وقد تشمل المراجعة الإدارية الأمور التالية:

- ❖ أنظمة الرقابة الداخلية بما في ذلك الإجراءات الرقابية الخاصة بحماية الأموال؛
- ❖ تنفيذ لوائح وتعليمات الشركة والتقييد بسياساتها؛
- ❖ دقة البيانات المالية وصحة المعلومات المتعلقة بعمليات المشروع بحيث يمكن الإعتماد عليها؛
- ❖ الإقتصاد والكفاية في استخدام الموارد وتحقيق الأهداف المعلنة للبرنامج والأعمال.

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية

لقد تبوأَت وظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المنشآت حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم، ليس كأداة رقابية فحسب بل:⁽¹⁾

- ❖ كمنشآت تقييمي لمراجعة وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى إنتاجية؛
- ❖ وقائي من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية؛
- ❖ إنشائي تشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برنامج المراجعة؛
- ❖ تأكيدي لتطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة يتم التعامل معها بشكل مناسب؛
- ❖ استشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- ❖ مستقل لإرتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم؛
- ❖ موضوعي بأداء الأعمال الموكلة إليه.

(1) خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص 63-64.

ثالثاً: أهداف المراجعة الداخلية

من العرض السابق لمفهوم المراجعة الداخلية يتبين لنا أن المراجعة الداخلية لها هدفين أساسيين هما: (1)

1- هدف الحماية: كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة كما تهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية المنشأة من الإختلاس والسرقة وعلى ذلك كان دور المراجع الداخلي ينصب على:

❖ التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الإعتماد عليها؛

❖ حماية أصول المنشأة؛

❖ التأكد من الموائمة بين أساليب القياس والسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة؛

❖ التأكد من الإستخدام الكفء لموارد المنشأة؛

❖ التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

2- هدف البناء: ومع 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 بالإتجاه نحو الخدمات الإستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لحاجات الإدارة.

المطلب الخامس: أدوات المراجعة الداخلية

تتعدد أدوات المراجعة الداخلية المطبقة من طرف المراجع الداخلي لتسهيل مهمته، ويمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين هما:

أولاً: أدوات وصفية

من الأدوات الوصفية نجد: (2)

1- السير الإحصائي: وهو من أهم وسائل الإستفهام، عند قيام المراجع الداخلي بالسير الإحصائي يمكن أن يتلقى بواقعه أي خطأ أو غش أو تشويش في العمل ومنه يريد معرفة وبسرعة مدى اتساع ذلك.

(1) عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 109.

(2) محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2008/2007 ص 119، 122.

2- المعلومات الإحصائية: نجد ثلاثة أنواع منها، تستغل من طرف المراجع الداخلي لتحقيق أدائه.

أ- المعطيات الإبتدائية: يقوم المراجع الداخلي بفرزها، وذلك ليتمكن من استخراج النتائج، حيث من خلال التحقيقات نستطيع معرفة النسبة المئوية للأشخاص الذين يجيبون بنعم أو لا.

ب- الإحصائيات الداخلية: تعد من طرف مراقب التسيير.

ج- العينات الإحصائية: وذلك بأخذ عينة بصفة عشوائية من مجتمع مرجعي، حيث تدرس وتستخرج ملاحظات والتي بدورها تعمم على المجتمع.

3- المقابلات: تعتبر كوسيلة يستعملها المراجع الداخلي بكثرة نظرا لأهميتها، فالمراجع يطلب المقابلة فهو يسمع فقط ولا يحاور حيث يركز على الأهداف المراد تحقيقها والتي بدورها هي أداة لتحصيل المعلومات وعلى المقابلة أن تكون على شكل تعاون وليس على شكل استجواب.

4- استخدام الإعلام الآلي في إنجاز مهام المراجع: إن الإعلام الآلي يعتبر كوسيلة يلجأ إليها المراجع الداخلي لإنجاز مهامه حيث يقوم باستغلال البرامج المتاحة إذ يتم كتابة وطبع الرسوم البيانية الخاصة بتداول الوثائق والتقارير النهائية للمراجعة ومختلف الجداول الملحقة.

ثانيا: أدوات إستفهامية

من بين وسائل الإستفهام نجد ما يلي:⁽¹⁾

1- الملاحظة المادية: يمكن للمراجع الداخلي الزيارة الميدانية لتحقيق ملاحظاته.

2- السرد: هناك نوعين من السرد المستعمل في المراجعة الداخلية:

أ- السرد من طرف الشخص الخاضع للمراجعة: يكون شفهي حيث المراجع الداخلي هنا يجهل ويعمل على الاستماع فقط والتسجيل وبالتالي يعتبر السرد الاتصال الأول بين الطرفين.

ب- السرد من طرف المراجع: يكون كتابيا ويتم من خلال الملاحظة المادية، حيث يروي الخاضع للمراجعة الظاهرة أو النتيجة أو الإجراء المقرر.

3- الهيكل التنظيمي: يرسمه المراجع الداخلي انطلاقا من المعلومات المجمع من الملاحظات المقابلات، والسرد وهو يسمح باقتراب أولي لفصل المهام.

4- شبكة تحليل المهام: إن شبكة تحليل المهام تعتبر الصورة في لحظة معينة حول توزيع العمل حيث توضح الشبكة لكل وظيفة، وكل واحدة من هذه الشبكات تحتوي على توصيل اتحادي لكل العمليات المتعلقة بالوظيفة.

(1). نفس المرجع، ص 122، 125.

5- **خرائط التدفق:** هي متحرك يسمح بتقديم سير الوثائق بين مختلف الوظائف المسؤولة، وإعطاء نظرة كاملة لطرق المعلومات وركائزهم.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية

يعتبر المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس، ويعرف المعيار بأنه " نموذج أو مثال موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة للعرف أو الإتفاق كأساس لما يجب إتباعه"⁽¹⁾. حيث قام مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي بحصر معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في خمسة معايير رئيسية تتعلق بالمجالات التالية:

المطلب الأول: معيار استقلال المراجع الداخلي

معيار الإستقلال يعني أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له الإستقلال التام عنها ولا يكون لها تأثير عليه.

ويرى معهد المراجعين الداخليين أن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامتين هما:

أولاً: مكانة المراجع الداخلي في المنشأة

يقصد بمكانة المراجع الداخلي بالمنشأة:⁽²⁾

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

ونظرا لأهمية وحيوية الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي لخدمة المنشأة يجب أن يحظى بمكانة مناسبة في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسؤوليات التي يكلف بها، لذلك فقد تضمنت المعايير ما يؤكد على ضرورة دعم وتأييد المنشأة له حتى يستطيع القيام بأعماله بدرجة عالية من الإستقلال والحرية، وعلى ذلك يجب أن يكون المراجع الداخلي مسؤولاً أمام جهة عليا في المنشأة والتي يتوفر لديها الوقت والسلطة الكافية لتدعيمه ومتابعة توصياته، كما يتعين لتدعيم استقلال المراجع الداخلي أن توكل سلطة تعيين وعزل رئيس قسم المراجعة الداخلية إلى مجلس إدارة المنشأة بناء على توصيات من لجنة المراجعة⁽³⁾.

(1) ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 39.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة للأغراض مختلفة، دار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005، ص 111.

(3) نفس المرجع، ص 111.

ثانيا: الموضوعية

يتعين على المراجع الداخلي أن يؤدي عمله بموضوعية ويقصد بالموضوعية أن يتوافر للمراجع اتجاه فكري مستقل يلتزم به حال أدائه لعمليات المراجعة بحيث يتضح معه أمانة وجدية المراجع من حيث عدم قبوله أي مساومة على عمله وأنه قد كون رأيه وأحكامه عما قام بمراجعته بحرية وبدون تحيز⁽¹⁾.

وحتى تتم عملية المراجعة بموضوعية يجب أن يضع رئيس قسم المراجعة الداخلية الإعتبارات التالية:⁽²⁾

❖ يجب أن يعهد إلى قسم المراجعة بتأدية أية عمليات تنفيذية مما يدخل في نطاق الإدارات الأخرى بالمنشأة؛

❖ على رئيس قسم المراجعة الداخلية تحديد اختصاصات العاملين في القسم بما يتلاءم مع معطيات عملية المراجعة المزمع تنفيذها وبدون تحيز؛

❖ على رئيس قسم المراجعة 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؛

❖ يجب على رئيس قسم المراجعة اتخاذ الإجراءات اللازمة لإعداد ومراجعة تقرير المراجعة لإثبات الموضوعية في غرض نتائج مراجعة العمليات.

المطلب الثاني: معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي

على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية وذلك حتى يضمن أن أعماله وأعمال مساعديه يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي ونتائج ذات أسس صحيحة، ومتطابقة مع المسؤولية المخولة له،⁽³⁾ ولتحقيق هذا المعيار على المراجع الداخلي أن يقوم بما يلي:⁽⁴⁾

أولاً- وضع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية

فهذه السياسة يجب أن تحقق الأهداف التالية:

❖ يجب أن تكون التأهيلات اللازمة بهذه المهمة تحت طلب مصلحة المراجعة الداخلية أما في حالة عدم وجود هذه الأخيرة، فعلى إدارة المؤسسة أن تأتي بمختصين خارجيين للقيام بالمهمة؛

(1) ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 41.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

(3) شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 75.

(4) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 132.

- ❖ على المراجعين الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية أن يحظوا بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العمل؛
- ❖ مراقبة نوعية العمل الذي يقوم به المساعدون باستمرار بصورة تضمن مستوى معين من النوعية المطلوبة.

ثانيا - التطبيق الدائم للمعايير المهنية

على المراجعين الداخليين احترام المعايير الموضوعية في إطار القيام بمهمتهم بصفة دائمة فعليهم أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية مع عدم إلحاق الضرر على الحياة المهنية الخاصة بالأشخاص المقام عليهم عملية المراجعة.

فمهمة المراجعة الداخلية يجب أن تتم رغم كل الضغوطات التي يمكن أن تحدث حتى تصل إلى نتيجة أو رأي موضوعي يخدم مصلحة المؤسسة كما أن على المراجعين الداخليين أن يعملوا كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موحد، وإلا فإن عملهم يمكن ألا يكون له معنى أو جدوى.

المطلب الثالث: معيار نطاق عمل المراجعة الداخلية

نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يجب أن يتضمن فحص وتقييم وسلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها، إلا أنه يجب ملاحظة تحديث نطاق المراجعة الداخلية متروك في النهاية للمنشأة ومجلس الإدارة، وعلى ذلك نجد أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة،⁽¹⁾ ويتم ذلك من خلال ما يلي:⁽²⁾

أولاً: صحة المعلومات ومصداقيتها

يجب على المراجعين الداخليين دراسة مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية ولمكانية الوثوق بها وكذلك دراسة وتقييم الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وعرض هذه المعلومات.

ثانياً: الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد

يجب على المراجعين الداخليين فحص النظم المطبقة في المنشأة للتأكد من تماشيها مع الخطط والسياسات الإدارية والقوانين العامة التي يكون لها تأثير هام على العمليات والتقارير.

(1) ثناء علي القباني نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 53.

(2) نفس المرجع، ص 54.

ثالثا: حماية الأصول

يجب على المراجعين الداخليين دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.

رابعا: الإستخدام الإقتصادي والكفاء للموارد

يجب على المراجعين الداخليين تقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام الموارد.

خامسا: إدارة المنشأة

هي المسؤولة عن وضع معايير التشغيل لقياس الإستخدام الإقتصادي لموارد المنشأة والمراجع الداخلي يعتبر مسؤولا عن تحديد ما إذا كانت:

- ❖ توجد معايير تشغيل لقياس اقتصادية وكفاية العمليات؛
- ❖ معايير التشغيل الموجودة مفهومة وتم العمل بها؛
- ❖ الإنحرافات عن معايير التشغيل قد تم تحديدها وتحليلها وتم إخطار المختصين عنها لاتخاذ الإجراءات المصححة لها؛
- ❖ الإجراءات المصححة قد تم اتخاذها ونفذت.

سادسا: المراجعات المرتبطة بتقييم الإستخدام الإقتصادي والكفاء للموارد

يجب أن تحدد المراجعات المرتبطة بتقييم الإستخدام الإقتصادي والكفاء للموارد:

- ❖ الموارد والتسهيلات غير المستخدمة جيدا؛
- ❖ مواطن العمل غير المنتج؛
- ❖ الإجراءات التي لا تسوغ تكلفة العمل بها؛
- ❖ البطالة المقنعة أو الإحتياجات الإضافية للقوى العاملة.

سابعا: تحقيق 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 لها.

وعلى ذلك نجد أن المراجعة الداخلية تهدف للتحقق من مراجعة نظام الرقابة المطبق بالمنشأة بهدف التحقق مما إذا كان هذا النظام يوفر التأكيدات الكفيلة بإيضاح أن أهداف وأغراض المنشأة قد تم إنجازها بكفاءة وبطريقة اقتصادية وكذلك تهدف المراجعة الداخلية إلى مراجعة جودة الأداء للتحقق مما إذا كانت أهداف وأغراض المنشأة قد تم إنجازها أم لم يتم ذلك.

المطلب الرابع: معيار تنفيذ عمل المراجع الداخلي

إن عمل المراجع الداخلي لا بد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية، وفحص تقييم المعلومات، وتوصيل النتائج وعملية المتابعة وتمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية، والتي تمر بالمراحل التالية:⁽¹⁾

أولاً: تخطيط المراجعة الداخلية

يجب أن يقوم المراجع الداخلي بتخطيط عملية المراجعة وتخطيط كل جزء من أجزاءها وقد أوضح هذا المعيار أن عملية التخطيط يجب أن تكون موثوقة ويجب أن تتم من خلال مجموعة من الخطوات وهي:

- ❖ تحديد أهداف ونطاق عمل المراجع الداخلي؛
- ❖ الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل المراجعة؛
- ❖ تحديد الموارد اللازمة لأداء المراجعة؛
- ❖ التواصل مع كافة الأطراف التي تحتاج أن تعرف معلومات حول عملية المراجعة الداخلية؛
- ❖ إجراء استقصاء أو مسح الموقع محل المراجعة؛
- ❖ إن برنامج المراجعة الداخلية المكتوب يجب أن يوضح أهداف المراجعة.

ثانياً: فحص وتقييم المعلومات

ويعتبر هذا المعيار هو أكثر المعايير تفصيلاً في شرح عملية المراجعة الداخلية. وقد ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة جمع، تحليل، تفسير وتوثيق المعلومات وذلك لتدعيم نتائج عملية المراجعة، وقد أوضح هذا المعيار أن:

- ❖ جمع المعلومات يجب أن يحكمه أهداف نطاق عملية المراجعة الداخلية ذاتها لذا فقد ركز هذا المعيار على إجراءات المراجعة التحليلية، باعتبار أنها توفر أساليب فعالة وكفئة لتقييم المعلومات التي تم جمعها؛
- ❖ المعلومات يجب أن تكون كافية وكفئة ومناسبة ونافعة وتوفر أساساً سليماً للتوصل إلى نتائج وتوصيات سليمة لعملية المراجعة؛
- ❖ الإجراءات بما فيها أساليب المعاينة يجب أن يتم تحديدها بشكل مسبق وذلك لأنه ربما تتغير أو يتسع نطاق هذه الإجراءات إذا كان هناك ضرورة لذلك؛

⁽¹⁾ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006/2005، ص 517، 523.

- ❖ عملية جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها يجب أن تتم تحت إشراف المراجع الداخلي وذلك لتوفير تأكيد معقول حول موضوعية المراجع الداخلي؛
- ❖ أوراق العمل الخاصة بعملية المراجعة الداخلية والتي تلعب دوراً في توفيق المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة الداخلية.

ثالثاً: توصيل نتائج المراجعة الداخلية

ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة توصيله لنتائج عملية المراجعة الداخلية التي قام بإجرائها، حيث يجب أن يتم إعداد تقرير في شكل مكتوب، ويجب أن يكون موقعا، وذلك بعد الإنتهاء من عملية الفحص.

وقد أشار هذا المعيار إلى أن الإستنتاجات التي توصل إليها المراجع الداخلي المسؤول عن عملية المراجعة أثناء قيامه بعملية المراجعة يجب أن يتم مناقشتها مع الإدارة وذلك قبل أن يتم إصدار هذا الإستنتاج في شكل تقرير مكتوب.

رابعاً: المتابعة

يجب أن يتابع المراجع الداخلي عملية المراجعة الداخلية بعد إعداد تقريره النهائي عنها وذلك للتأكد من أن النتائج والتوصيات التي اقترحتها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة، حيث يجب أن يحدد المراجع الداخلي الإجراءات التصحيحية اللازمة لتصحيح أي نواحي قصور لذلك فإن المراجع الداخلي يجب أن يتأكد أن هذه الإجراءات التصحيحية قد حققت النتائج المرغوبة، وأن الإدارة ومجلس الإدارة قد أخذت في الحسابات الخطر المصاحب لتجاهل هذه الإجراءات التصحيحية.

المطلب الخامس: معيار تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

يجب أن يدير مدير إدارة المراجعة الداخلية، إدارته بشكل سليم حيث ألزم هذا المعيار مدير إدارة المراجعة الداخلية بضرورة القيام بما يلي:⁽¹⁾

- ❖ أن يحقق عمل إدارة الأهداف والمسؤوليات التي وافقت وترغب فيها الإدارة؛
 - ❖ الإستخدام الكفاء والفعال للموارد الإقتصادية الخاصة بإدارته؛
 - ❖ أن عمل إدارة المراجعة الداخلية يتفق مع المعايير المهنية للمراجعة الداخلية.
- وتشتمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تهدف إلى تحديد هدف ومسؤولية إدارة المراجعة الداخلية، مع تبيان كيفية تخطيط إدارة المراجعة الداخلية والعلاقة مع

⁽¹⁾ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 134.

المراجعين الخارجيين مع ضرورة وضع إدارة المراجعة الداخلية لبرنامج لتأكيد الجودة وذلك من خلال المعايير التالية:⁽¹⁾

- ❖ يجب أن يكون لمدير إدارة المراجعة الداخلية نظام أساسيا وقائمة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات لإدارة المراجعة الداخلية؛
- ❖ يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية خطط لإدارته لتمكينها من تنفيذ المسؤوليات الخاصة بها؛
- ❖ يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يضع سياسات وإجراءات لإرشاد فريق عمل المراجعة لأداء عملهم؛
- ❖ يجب أن يسعى مدير إدارة المراجعة الداخلية إلى إحداث نوع من التعاون والتنسيق بين جهودات كلا من المراجعين الداخليين والخارجيين وذلك لتحقيق تغطية مناسبة لعملية المراجعة ولتدنيته الجهود المزدوجة؛
- ❖ ضرورة قيام إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لتأكيد الجودة وذلك لتقييم فعالية المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: خطوات المراجعة الداخلية

من المهم لإكمال أي مهمة بنجاح التعرف على خطوات القيام بهذه المهمة وانجازها بأسلوب معقول ومنظم، وسنتطرق في هذا المبحث إلى أهم الخطوات التي تتبع من طرف المراجع الداخلي للقيام بمهمته على أكمل وجه، والمتمثلة في:

المطلب الأول: التخطيط لعملية المراجعة الداخلية وتقييم المخاطر

تعتبر أعمال المراجعة الداخلية نشاطات معقدة تتطلب تخطيطا مناسب، فالتخطيط يحول دون تجاهل المراحل الهامة من المراجعة ويشمل التعرف على المشاكل الهامة وتحديد مواقع المخاطرة ومواجهتها.

أولاً: التخطيط

تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عبر أربع خطوات ضرورية:⁽²⁾

1- الخطوة الأولى: دراسة المراجع ذات العلاقة: وتكون بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط للتدقيق من مصادر المختلفة للحصول على فهم لطبيعة النشاط، كما أن هذه المصادر تعتمد على

⁽¹⁾ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 524 - 525.

⁽²⁾ خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 160، 163.

النشاط الذي يدقق لأول مرة أو أنه يرى تدقيقه سابقاً، وبشكل عام يمكن تلخيص هذه المصادر فيما يلي:

- ❖ تقارير وملفات التدقيق السابقة؛
- ❖ توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- ❖ الإجتماع مع إدارة النشاط؛
- ❖ السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والإتفاقيات المتعلقة بالنشاط؛
- ❖ الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي؛
- ❖ الموازنة التقديرية، والمعلومات المالية عن النشاط؛
- ❖ نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط إذ انطبق ذلك.

2- الخطوة الثانية: اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى: تقوم الشركات عادة بدعوة منشآت التدقيق لتقديم عروضها إلى مجلس الإدارة رغبة بالتعاقد مع أحدها لتقوم بتدقيق أعمالها، فتقوم بإعداد عروض مفصلة وتقديمها لتوضيح طرقها في التدقيق والمهارات الفنية الخاصة، ومن ثم يختار مجلس الإدارة إحدى المنشآت المحاسبية، ثم تعيين فريق خدمة كامل، وعند تشكيل هذا الفريق يجب أن يأخذ بعين الاعتبار قدرة المطلوبين ومهاراتهم لإنجاز عملية التدقيق بشكل فعال ومدى إمكانية الإعتماد على المصادر الخارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة المتخصصة، وبشكل عام عادة ما يتألف فريق التدقيق للمهارات العادية من مشرف تدقيق أو أكثر وهما المسؤولان عن تنفيذ معظم أعمال التدقيق الإعتيادية⁽¹⁾.

3- الخطوة الثالثة: المسح الأولي: بعد اختيار النشاط الخاضع للتدقيق تأتي الخطوة الثالثة وهي المسح الأولي، يهدف المسح الأولي للنشاط الخاضع للتدقيق للحصول على فهم عام للعمليات والمخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط وذلك لكي يكون على بصيرة من أعمال النشاط ولتحديد المواطن التي سيتم التركيز عليها وذلك لسماع اقتراحات الإدارة وموظفي الجهة المدقق عليها.

وتشمل إجراءات المسح الأولي الخطوات التالية:⁽²⁾

- ❖ الإجتماع الافتتاحي مع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق لتوضيح المهمة؛
- ❖ الزيارة الميدانية للتعرف على طبيعة النشاط، الموظفين، العلاقات مع الأنشطة الأخرى؛

(1) حسين القاضي، حسين دحود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص

221.

(2) خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص ص 161 - 162.

- ❖ دراسة الوثائق والمعلومات التي تم الحصول عليها من الخطوات السابقة، حيث يتم الاحتفاظ بهذه المعلومات في ملف أوراق العمل مثل: الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي للقوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة؛
- ❖ وصف وتوثيق إجراءات العمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية والاحتفاظ بها في ملف التدقيق الدائم؛

❖ القيام بالإجراءات التحليلية مثل النسب، الإتجاهات حول النشاط.

4- الخطوة الرابعة: الإتصال والتنسيق مع الأطراف ذات العلاقة: حسب المعيار الدولي للمحاسبة رقم 24 يكون الطرف ذو العلاقة بالمنشأة في الحالات التالية:⁽¹⁾

- ❖ إذا كان ذلك الطرف بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛
 - ❖ الطرف هو شركة زميلة؛
 - ❖ الطرف هو مشروع مشترك، المنشأة طرف مشارك فيه؛
 - ❖ الطرف موظف من موظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة؛
 - ❖ الطرف عضو قريب في عائلة أي فرد مشار إليه في (1) أو (4)؛
 - ❖ الطرف هو منشأة تحت السيطرة أو تحت السيطرة المشتركة أو تحت تأثير هام بشكل مباشر أو غير مباشر لأن فرد أشير إليه في (4) أو (5) أو الطرف الذي له صلاحية تصويت هامة في تلك المنشأة؛
 - ❖ الطرف هو خطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة لمنفعة موظفي المنشأة أو أي منشأة هي طرف ذو علاقة بالمنشأة.
- فالإدارة هي المسؤولة عن تحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عن المعاملات التي تتم معها والتنسيق بينها وتسهيل الإتصال فيما بينها.

ثانياً: تقييم المخاطر

يتمثل تقييم المخاطر فيما يلي:⁽²⁾

- 1- يجب على المدقق تقييم كافة مواقع المخاطرة والأهمية النسبية للمخاطرة؛
- ❖ مخاطر متأصلة في التدقيق وهو خطر موجود في موضوع التدقيق وتختلف نسبة ودرجة هذه المخاطر باختلاف طبيعة وهدف التدقيق؛

(1) أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولية (قواعد وأخلاقيات المهنة)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 116 - 117.

(2) خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص ص 164، 165.

❖ مخاطر الضبط أو الرقابة وهي مخاطر حدوث أخطاء ذات أهمية نسبية دون قيام نظام الضبط والرقابة الداخلية بمنع حدوثها أو اكتشافها؛

❖ مخاطر عدم الاكتشاف: هي مخاطرة استخدام المدقق إجراءات تدقيق غير مناسبة لاكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية.

2- تحديد المواقع الأكثر مخاطرة والتي بحاجة للتدقيق أكثر من غيرها، وهذه المرحلة هامة جدا في عملية التخطيط وتساعد على توجيه وتوزيع الموارد المحددة للتدقيق للجهات الأكثر خطورة؛

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

رغم تعدد طرق وأساليب الرقابة الداخلية إلا أن هناك نموذج يتم إتباعه بواسطة معظم المراجعين وهو يشتمل على مجموعة من الخطوات تتمثل فيما يلي:

أولاً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة كان لا بد على المراجع أن يعتمد على مجموعة من الخطوات حتى يتمكن من فحص المنشأة محل الرقابة وذلك من خلال الخطوات التالية:

1- الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية: تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن النواحي الرقابية الداخلية داخل الوحدة، وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وبعبارة أخرى تعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستخدمة وخرائط التدفق داخل الوحدة.⁽¹⁾

تهدف عمليات التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المدقق الإعتماد عليها في عملية التدقيق، وقد يقرر عدم الإعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها:⁽²⁾

❖ التصميم غير المحكم مما يترتب عليه عدم الإطمئنان ودقة البيانات المحاسبية؛

❖ إن ذلك يتطلب مجهود أكثر عن القيام بالإختبارات والفحص مما يترتب عليه الجهد للوفر المتحقق.

2- الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة: يمكن للمدقق القيام بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، وقد نص المعيار 400 من معيار التدقيق

(1) محمد سمير صبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 258.

(2) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص 215.

على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة على المدقق تقدير المخاطر اللازمة على مستوى البيانات المالية.⁽¹⁾

3- الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام: بقيام المراجع بالحصول على معلومات كافية عن نظام الرقابة الداخلية وبالتقييم المبدئي للنظام يمكن أن يصل إلى استنتاج أن النظام مرضي في بعض النقاط، وإذا ما وصل ذلك فإنه يمكن الإعتماد على النظام والقيام بالتعديلات الأساسية للمراجعة وبذلك فإن الموظفين في المنشأة ملزمون بتطبيق هذه الإجراءات وأساليب الرقابة ويجب على إدارة المنشأة أن تحت موظفيها على الإلتزام بها عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم.⁽²⁾

تهتم اختبارات الإلتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة وهي:⁽³⁾

❖ تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية، قبل أن يتقرر الإعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفض اختبارات التحقق، ويجب أن يكون قد تم الإلتزام بالإجراءات المعدة مقدما ومن أمثلة اختبارات الإلتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الإئتمان؛

❖ جودة تنفيذ إجراءات الرقابة وحتى مع تنفي إجراءات الرقابة، فقد تكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة؛

❖ الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة: يجب أن يكون الشخص المسؤول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على الإلتزام بمتطلبات نظام للتأكد من صحة الإلتزام بهذه الإجراءات.

ومن الممكن أن تكون خطوات اختبار الإلتزام بإجراءات الرقابة كالاتي⁽⁴⁾:

- ❖ أن يتم تحديد أهداف التدقيق؛
- ❖ أن يتم تعريف وتحديد مجمع الدراسة؛
- ❖ أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها؛
- ❖ أن يقوم باختيار العينة بعد تحديد حجمها؛

(1) نفس المرجع، ص 215.

(2) نفس المرجع، ص 215.

(3) نفس المرجع، ص 216.

(4) نفس المرجع، ص 216.

- ❖ أن يتم فحص إجراءات الرقابة؛
- ❖ والخطوة الأخيرة تقديم أدلة الإثبات.
- 4- الخطوة الرابعة: تقييم الرقابة الداخلية:** تعد آخر خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فبعد فهم هيكل النظام وتحديد مخاطره وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله يمكن للمراجع الداخلي الحكم على مدى فعالية وكفاءة هذا النظام ومن ثم تحديد درجة الإعتماد عليه فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا وفعالاً كلما قام بتوسيع إجراءاته في تلك المناطق، أي أن طبيعة وحجم هذه الإجراءات أو الإختبارات تتوقف على درجة الخطر المرتبطة بالعنصر أو المجال محل الفحص⁽¹⁾.
تحدد طبيعة الإختبارات اللازمة لاستعمال عملية المراقبة التي تنقسم إلى نوعين هما:⁽²⁾
- ❖ اختبارات تفصيلية للعمليات وأرصدة الحسابات: وذلك لمواجهة الخطر المصاحب لكل حساب أو نشاط معين سواء نتيجة لطبيعة العنصر أو النشاط؛
- ❖ دراسة تحليلية للمعدلات والاتجاهات بجانب إجراء فحص لأية انحرافات أو تغيرات جوهرية أو لأية عناصر غير عادية.
- ولقد اقترحت بعض كتابات المحاسبين والمراجعين تطبيق أسلوب المنهج العلمي أو الطريقة العلمية في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وقد أوضحت هذه الكتابات أن دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية تشتمل على خطوتين أساسيتين، الأولى جمع القرائن والأدلة والثانية اتخاذ قرار بشأن مدى سلامة وفعالية النظام واستنادا إلى الطريقة العلمية فإن دراسة وتقييم نظام الرقابة سوف تشمل على الخطوات المنهجية التالية:⁽³⁾
- ❖ الإعتراف بالحقائق والمشاكل والبيانات الأولية المطلوبة بتكوين فرض من الفروض القابلة للفحص والإختبار؛
- ❖ صياغة الفرض أو الفروض بطريقة يسمح معها بالرفض أو القبول؛
- ❖ تجميع القرائن الكافية والتي تدعم القرار السابق اتخاذه.
- ثانيا: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية**
- بالرغم من تنوع وتعدد طرق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلا أنها تستهدف تحقيق هدف واحد رئيسي وهو التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المنشأة ويمكن ذكر هذه الطرق على النحو التالي:

(1) محمد سمير صبان، مرجع سبق ذكره، ص 261.

(2) نفس المرجع، ص 261.

(3) نفس المرجع، ص 262.

1- **الإستقصاء (الإستبيان):** قائمة الإستبيان هي من أهم الطرق والأساليب المتعارف عليها بين المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وهي قائمة من الأسئلة تتعلق بالإجراءات الرقابية الموضوعية لمنع حدوث الأخطاء والغش، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة إما "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بنعم تشير إلى قوة الرقابة الداخلية ولا تشير إلى ضعف النظام⁽¹⁾.

2- **التقرير الوصفي:** يعد مراقب هذه الحسابات هذا التقرير ليشمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم الواجبات وطبيعة التسجيلات التي يتم الإحتفاظ بها ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية وأية قواعد أخرى ملائمة، إذ تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء ومن خلال هذا التقرير الوصفي يصل المدقق إلى نتيجة أن النظام الرقابي الداخلي قوي أو ضعيف كونه شاملاً إلا أن التقرير الوصفي يعينه استفاد وقت وجهد كبير من مراقب الحسابات خاصة عند إعداده للمرة الأولى، كما قد يتجاهل بعض الحقائق الهامة عن نظام الرقابة الداخلية من خلال وصفه الغير جيد مما يؤدي إلى سوء فهم النظام⁽²⁾.

3 - **خرائط التدفق:** تعتبر شكل لنظام ما أو مجموعة من العمليات المتتالية ويتم تصميمها لوصف تدفق عمل النظام المكون من مجموعة من العمليات المترابطة، ويستطيع المراجع من خلال تتبعه لتدفق العمل والمستندات أن يفهم النظام بشكل جيد لتحديد نقاط قوته وضعفه⁽³⁾. أي يتم استخدامها لفهم تسلسل العلاقات بين مختلف الأنشطة وتأخذ خرائط التدفق وفقاً للخطوات التالية:⁽⁴⁾

- ❖ أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها؛
- ❖ بعد الخطوة السابقة واستناداً إليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استناداً إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين وإجاباتهم على استمارات المدقق.

4- **فحص النظام المحاسبي:** يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية والمسؤولين عن تسجيل وتدقيق تلك السجلات، كذلك المستندات والدورة المستندية ومن

(1) عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 81.

(2) محمد سمير صبان، مرجع سبق ذكره، ص 264.

(3) وليام توماس و أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1989، ص ص 390 - 391.

(4) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 220.

خلال هذه الكشوف يتمكن المدقق من الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة.⁽¹⁾

المطلب الثالث: فحص الحسابات وإيصال النتائج

بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية، تأتي المرحلة الأخيرة قبل إعداد التقرير (إيصال النتائج) وهي فحص الحسابات ثم إيصال النتائج إلى الأطراف المعنية.

أولاً: فحص الحسابات

يقوم المراجع الداخلي بفحص الحسابات حسب مواطن الضعف التي خلص إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، ويلاحظ مدى تأثير هذا الضعف على انتظام ومصادقية الحسابات الأكثر استعمالاً وخاصة ذات المبالغ الهائلة، إضافة إلى ذلك تشمل عملية الفحص كل الأصول والوثائق المتعلقة بها وكشوف الجرد التابعة لها حتى تعطي صورة واضحة عن الموجودات الفعلية وصحة الأرصدة⁽²⁾ وتتم مرحلة فحص الحسابات بعدة خطوات وهي:

1- تحديد آثار تقييم الرقابة الداخلية: إن التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة، فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصورية له قد يؤدي إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها⁽³⁾

2- اختبارات التطابق: يسمح هذا الإختبار للمراجع بالتحقق من تجانس وارتباط المعلومات التي هي تحت تصرفه، حيث أن الرغبة هنا هي اكتشاف فيما إذا كان هناك إنحراف أم لا، وتتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الإطلاع على المعلومات المحاسبية،⁽⁴⁾ مثل: الفحص للقيود الكبيرة وتدقيق العمليات الممركزة؛

3- اختبارات الإستمرارية: تتم هذه الإختبارات بالإعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:⁽⁵⁾

❖ الرجوع إلى الوثائق الداخلية: الفواتير، سندات (مذكرات) الإستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الإستغلال وغيرها؛

❖ إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد (أو نفي) العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل: الزبائن، الموردين والبنوك كما أنها محبذة وتستعمل كثيراً

(1) نفس المرجع، ص 221.

(2) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 79.

(3) نفس المرجع، ص 79.

(4) أمين السيد أحمد لظفي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ومراقبة الحسابات، دار النهضة القاهرة، 1998، ص 96.

(5) محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 79.

من أجل التأكد من سريرية الأرصدة، حيث أنه كلما كانت الوثائق آتية من مصادر خارجية كلما كانت قوية مثل الإختبارات، إلا أن تقييم نظام المراقبة الداخلية الذي قام به المراجع في المرحلة الثانية من مراحل المراجعة الداخلية، قد يعطي الوثائق الداخلية، في حالة وجودها درجة ثقة ومصداقية معتبرة يعتمد عليها لتحديد طبيعة وحجم الإختبارات التي ينبغي أن تجري على الحسابات.

4- الملاحظة المادية: وهي التأكد من الوجود الفعلي عن طريق المشاهدة بالعين المجردة، دون أن ننسى تقنيات السير⁽¹⁾.

ثانيا: إيصال النتائج (إعداد التقرير)

إعداد التقرير هو العنصر الأساسي لمهمة المراجع الداخلي حيث أن الهدف الرئيسي من عملية المراجعة الداخلية هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل الحسابات لحقيقة أعمال المؤسسة محل المراجعة، وإبداء المراجع لرأيه يكون من خلال التقرير الذي يعده ويوجه لمجموعة من الأطراف هي:⁽²⁾

❖ **المراجع نفسه:** وأهم ما يميز به التقرير هنا هو:

✓ يضم تقرير المراجعة الداخلية الغرض والنطاق ونتائج عمل المراجعة، ويعتبر وسيلة اتصال وحلقة وصل بين المراجع الداخلي والإدارة؛

✓ يعتبر التقرير ترجمة لما قام به المراجع الداخلي من عمليات وخطوات لتنفيذ المراجعة.

❖ **الإدارة العليا:** وتتمثل أهمية التقرير الموجه للإدارة العليا في:

✓ يقدم تقرير المراجعة الداخلية المعلومات المتعلقة بالنشاط وكيفية الرقابة عليه، وهو ما لا نجده في تقارير أخرى لا نقل أهمية عن تقرير المراجع الداخلي؛

✓ يكون تقرير المراجع الداخلي مفيدا بالنسبة للإدارة العليا من خلال إبداء رأيه المحايد والموضوعي؛

✓ يمكن للإدارة العليا الاستفادة من نتائج المراجعة الداخلية المتعلقة بالأنشطة والأشخاص محل المراجعة؛

✓ يساعد التقرير على تحفيز وتنفيذ ما خططت له الإدارة العليا؛

✓ يعمل على زيادة الفعالية.

(1) نفس المرجع، ص 79

(2) نفس المرجع، ص ص 80 - 81

❖ **المراجع الخارجي:** يعتبر تقرير المراجعة الداخلية مرجعا للمراجع الخارجي، يستند إليه في الحكم على نظام الرقابة الداخلية، وذلك من أجل تحديد نطاق الفحص الذي سيجريه كما أن تقرير المراجع الداخلي، يوضح للمراجع الخارجي الخلل المتواجد على مستوى الأنشطة والعمليات.

المبحث الرابع: مقومات المراجعة الداخلية

بعد أن تناولنا في دراستنا كلا من المراجعة الداخلية من حيث الماهية والمعايير وأيضاً خطوات المراجعة الداخلية ينبغي في هذا المبحث مناقشة مقومات المراجعة الداخلية وذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: قسم مستقل للمراجعة

يعتبر استقلال المراجعة الداخلية من أهم الدعائم التي تجعل لعمل هذا القسم قيمة وفائدة وبدون هذا الإستقلال فإنه يصبح عديم الفائدة، وعلى ذلك سوف نتناول بعض الضمانات التي تتضمن استقلال المراجع الداخلي، وبالتالي يتوفر الإستقلال بقسم المراجعة داخل المنشأة وهذه الضمانات هي: (1)

أولاً: تعيين المراجع الداخلي

يتعين أن يتم إبعاد المراجع الداخلي عن السلطات وتحكم الأشخاص الذين ستخضع أعمالهم للفحص والمراجعة، وعلى ذلك فإن مدير شؤون الأفراد لا يعد الشخص المناسب لإصدار قرار تعيينه.

ولأن المراجعة الداخلية تمثل عين وأذن الإدارة أي أنها توجد أصلاً لخدمة المنظمة وليس لخدمة الغير، لذلك فإن إدارة المنظمة هي التي يجب أن تكون مسؤولة عن تعيين المراجع الداخلي.

ومن الأمور التي تساهم في تدعيم مكانة المراجع الداخلي واستقلاله هو ضرورة ترك سلطة التصديق النهائي على التعيين أو عزل رئيس قسم المراجعة الداخلية إلى المجلس الإدارة بناء على التوصيات المسببة من لجنة المراجعة، مما يحزر رئيس قسم المراجعة من الضغوط النفسية والإعتبارات الشخصية التي قد يولدها إلى رئيسته المباشر إذا ما تركت لهذه الأخيرة السلطة المنفردة في قرار تعيينه أو عزله.

مما سبق نخلص إلى المعيار الخاص بتعيين المراجع الداخلي وذلك على النحو التالي: "يتم تعيين المراجع الداخلي بقرار مسبق من مجلس إدارة المنظمة نفسه، وليس من جهة أخرى".

(1) ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص ص 92-93.

ثانياً: فصل المراجع

إن من يملك سلطة التعيين يملك سلطة الفصل، ولذا فإن سلطة فصل المراجع الداخلي يجب أن يصدر به قرار من مجلس إدارة المنظمة، ويدخل في نطاق الفصل نقل المراجع الداخلي إلى أقسام أخرى داخل المنظمة ويجب أن يتم الفصل أو النقل بناء على تقرير من رئيس قسم المراجعة الداخلية ضمناً للحياد والإستقلال، مما سبق نخلص إلى المعيار الخاص بفصل المراجع الداخلي وذلك على النحو التالي: " يتم فصل أو نقل المراجع الداخلي بناء على القرار مصدر من مجلس إدارة المنظمة بناء على توصية من رئيس قسم المراجعة الداخلية".

ثالثاً: التبعية الإدارية

يتعين أن يكون المراجع الداخلي مسؤولاً أمام رئيس قسم المراجعة الذي يتبع بدور لرئيس مجلس إدارة المنظمة ويقدم إليه تقاريره ولا يكون مسؤولاً أمام رئيس الحسابات أو المراقب المالي أو يكون له علاقة بالإدارة التي يتوقع أن تقع في نطاق فحصه.

رابعاً: عدم القيام بالأعمال التنفيذية

يتعين على المراجع الداخلي أن يدرك أن وظيفته استشارية وليس تنفيذية، لذلك فالمراجع الداخلي لا يباشر سلطة مباشرة على الأشخاص الذين يراجع أعمالهم. ويجب أن لا يسند إلى المراجعة الداخلية أعمال تدخل في اختصاص أقسام أخرى بالمنظمة وذلك حتى لا يجمع المراجع بين الأداء والمراجعة في نفس الوقت، كذلك لا ينبغي أن يحل المراجع الداخلي محل أي موظف غائب تابع لقسم آخر ولو كان ذلك بصفة مؤقتة.

المطلب الثاني: أفراد مؤهلون للقيام بالمراجعة الداخلية

يجب تزويد أقسام المراجعة الداخلية بالمنشآت بأفراد من ذوي الكفاءة والخبرة في أعمال تلك المنشآت، مع مراعاة توفير عنصر اللياقة ومثانة الخلق لأن عملهم يستلزم الإتصال بجميع العاملين بالمنشآت، وعلى ذلك سوف نعرض الشروط الواجب توافرها في أفراد قسم المراجعة الداخلية كما يلي:⁽¹⁾

أولاً: شروط علمية

- ❖ أن يكون حاصلًا على مؤهل تجاري جامعي؛
- ❖ أن يكون من ذوي الخبرة ومؤهل في أعمال المنشأة وبالأخص الأقسام التي سيقوم بمراجعة العمل فيها؛

⁽¹⁾ رأفت علي رضوان، معايير وإجراءات المراجعة، جامعة المنوفية، كلية التجارة، سنة 1998/1999، ص 431.

- ❖ التدريب العملي المستمر؛
- ❖ متابعة تعليم نفسه بالإرتقاء بمستواه المهني حتى يتسنى له الإحتفاظ بامتياز في أداء أعمال المراجعة؛

- ❖ دراسة مبادئ العلوم السلوكية وفنون العلاقات العامة وطرق كسب تعاون الآخرين؛
- ❖ يجب أن يكون المراجع لديه معرفة أساسية بنظم الحاسب ومكوناته ووظائفه وإمكانية التشغيل؛
- ❖ أن يتفهم المراجع كيف تؤثر المعالجة الإلكترونية للبيانات على دراسة وتقييم نظم الضبط الداخلية؛

- ❖ المعرفة الكافية في كيفية معالجة البيانات الإلكترونية؛
- ❖ الإلمام بأساليب المراجعة الداخلية في ظل استخدام بيئة التشغيل الإلكتروني؛
- ❖ أن يكون على دراية كافية بالتعامل مع الشبكات المعلومات الدولية وكيفية الإستفادة منها.

ثانيا: شروط مهنية

- ❖ أن يؤدي عمله بموضوعية؛
- ❖ يجب بذل العناية المهنية المعقولة أثناء القيام بعمله حيث يجب أن يكون المراجع الداخلي على وعي باحتمالات الأخطاء والسهو، الضياع، عدم الفاعلية وتعارض المصالح؛
- ❖ يجب أن يكون حذر اتجاه الظروف والأنشطة الأكثر عرضة لمخالفة القوانين العامة واللوائح التنظيمية؛

- ❖ أن يلتزم بأداب وسلوك مهنة المراجعة؛
- ❖ يجب أن يكون متصديا للأخطاء بل مساعدا على تصحيحها؛
- ❖ يجب أن يتمتع عمله بالسرية، وعدم إفشاء أسرار العمل؛
- ❖ فهم المواطن التي تتركز فيها صور الخداع باستخدام الحاسب الآلي للتركيز عليها عند القيام بعملية المراجعة.

ثالثا: شروط أخلاقية

- ❖ 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 المنشأة؛
- ❖ أن يكون هناك حد لعلاقته مع من يقوم بمراجعة أعمالهم في حدود الزمالة ويجب أن يكون مفهوما لدى المراجع أن عمله هذا لا يعني اكتسابه مميزات على زملائه بالأقسام الأخرى بل عليه أن يقوم بعمله في جو تسوده روح الإخاء والتعاون وذلك تحقيقا لمصلحة العمل.

المطلب الثالث: نظام جيد للرقابة 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 المنشأة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها، وعلى ذلك نجد أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال: (1)

أولاً: صحة المعلومات ومصادقيتها

يجب على المراجعين الداخليين دراسة مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية ولمكانية الوثوق بها وكذلك دراسة وتقييم الوسائل المستخدمة لتجديد وقياس وتبويب وعرض هذه المعلومات.

ثانياً: الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد

يجب على المراجعين الداخليين فحص النظم المطبقة في المنشأة للتأكد من تماشيها مع السياسات والخطط والإجراءات الإدارية والقوانين واللوائح العامة التي يكون لها تأثير على العمليات والتقارير.

ثالثاً: حماية الأصول

يجب على المراجعين الداخليين دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.

رابعاً: الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد

يجب على المراجعين الداخليين تقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام الموارد.

خامساً: تحقيق أهداف العمليات والبرامج

يجب على المراجعين الداخليين مراجعة العمليات لتأكد مما إذا كانت النتائج المحققة متماشية مع الأهداف الموضوعية وما إذا كانت العمليات التشغيلية قد تم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط لها. وعلى ذلك نجد أن المراجعة الداخلية تهدف إلى التحقق من مراجعة نظام الرقابة المطبق بالمنشأة بهدف التحقق مما إذا كان هذا النظام يوفر التأكيدات الكافية بإيضاح أن أهداف وأغراض المنشأة قد تم إنجازها بكفاءة وبطريقة اقتصادية، وكذلك تهدف المراجعة الداخلية إلى مراجعة جودة الأداء للتحقق مما إذا كانت أهداف وأغراض المنشأة قد تم إنجازها أم لم يتم ذلك.

(1) ثناء علي القبانى، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 97.

المطلب الرابع: نظام جيد للتقارير

يراعي أن يتوفر للمراجعين الداخليين الإستقلال في الرأي وأن تترك لهم الحرية في عرض ما قد يبدو لهم من ملاحظات على السيد رئيس قسم المراجعة الذي يقوم بعرض هذه الملاحظات ويقوم برفع الملاحظات إلى إدارة المنشأة للإطلاع ولصدار ما تراه من تعليمات.

أولاً: الخصائص المؤثرة في التقارير

وعلى ذلك يجب تحديد أهم الخصائص التي تؤثر في تصميم التقارير حيث تتميز التقارير الجيدة بخصائص أربعة هي:⁽¹⁾

1- المنفعة: يجب أن يكون للتقرير هدف معين في خدمة الإدارة، وقد أدى استخدام الكمبيوتر إلى إعداد تقارير قد لا يكون لها منفعة لمستخدميها لما تحتوي عليه من معلومات زائدة في احتياجات مستخدميها ولذا 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.

3- محددة الهوية: التقرير الجيد يجب أن يشمل على معلومات أساسية تحدد هويته مثل العناوين وأرقام الصفحات وتاريخ التقرير.

4- الثبات: يجب أن تعد التقارير على أسس ثابتة وفترات زمنية ثابتة وعلى ذلك يجب على المراجع الداخلي بقسم المراجعة بالمنشأة إعداد تقرير عن نتائج عملية المراجعة ورفعها إلى المختصين ويحتوي هذا التقرير على نتائج المراجعة النهائية، بعد استكمال عمليات الفحص على المراجع الداخلي إتباع التالي:

❖ القيام بمناقشة توصيات المراجعة مع المسؤولين عن النشاط الذي تمت مراجعته قبل إصدار التقرير النهائي؛

❖ إعداد التقرير شاملاً لكل نتائج المراجعة والتوقيع عليه؛

❖ أن يتضمن التقرير الرأي الفني للمراجع الداخلي؛

❖ يمكن أن يشتمل التقرير على فقرة توضح رأي المسؤولين عن النشاط الذي تمت مراجعته في نتائج المراجعة؛

❖ أن تكون التقارير بناءة ومعدة ومقدمة في الوقت المناسب؛

⁽¹⁾ نفس المرجع، ص ص 111-112.

- ❖ أن يتضمن التقرير توصيات المراجع التي تشير إلى اقتراح تحسينات وتفتح الإجراءات المصححة الواجب اتخاذها؛
 - ❖ أن يوقع رئيس قسم المراجعة على التقرير؛
 - ❖ يجب على المراجع الداخلي أن يشير في تقريره إلى تمشي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع السياسات الإدارية الموضوعة كنظام عمل.
- ثانياً: معايير إعداد التقرير**

لما كان عمل المراجع الداخلي يتمثل في مراجعة وفحص النواحي المالية بجانب النواحي الفنية والإدارية ومراجعة الأعمال لذلك فإن المعايير التي تحكم إعداد تقاريره تتمثل في نوعين رئيسيين هما: (1)

1- المعايير الخاصة بالقوائم المالية: وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ❖ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ❖ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه البادئ 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.

2- المعايير الخاصة بالنواحي الفنية والإدارية ومراجعة الأعمال: وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ❖ 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 التمشي مع السياسات التي رسمتها الإدارة، ومدى كفاءة النظام المحاسبي ونقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية، ومدى تحقيق الخطة، ومدى التمشي مع الموازنة التخطيطية للمنظمة؛
- ❖ بالنسبة للتقارير التي ترفع إلى المديرين الفنيين يفضل أن يكون في شكل كمي مثل كمية الإنتاج وكمية الخدمات وعدد ساعات العمل؛

(1) منصور حامد محمود، ثناء عطية فرج، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1997، ص ص 72-73.

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

- ❖ يجب أن تشمل التقارير الإنحرافات عن الخطة مع إظهار أسبابها، والمسؤولين عنها؛
- ❖ قبل رفع تقارير المراجعة الإدارية إلى الإدارة العليا، يتعين على المراجع الداخلي أن يناقش النتائج التي توصل إليها مع المسؤولين في الأقسام والإدارات المختلفة بالمنظمة؛
- ❖ توقيت إعداد التقارير في التوقيت المناسب؛
- ❖ يجب على المراجع الداخلي إتباع مبدأ " الإدارة بالإستثناء " عند إعداد التقارير بحيث يتم استبعاد الأمور الروتينية، والتركيز على الأمور الهامة والجوهرية؛
- ❖ يجب أن يشمل التقرير على الوسائل الإيضاحية المختلفة مثل المقارنات والتلخيص والشرح والتفسير؛
- ❖ يجب على رئيس قسم المراجعة الداخلية مراعاة الأسس العامة لصياغة التقرير وهي: الدقة والوضوح، والإختصار.

خلاصة:

إن عمل المراجعة الداخلية على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المنشأة يهدف بدرجة أولية إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤوليتهم، ذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظم الرقابة الداخلية للمنشأة باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.

الفصل الثاني

المراجعة الخارجية كآلية

لدعم المراجعة الداخلية في

المؤسسة الإقتصادية

تمهيد:

تلعب المراجعة الخارجية دورا مهما في الحياة الاقتصادية، ولقد تطورت بشكل مواز للتطور الوظيفي لمهنة المحاسبة، وللتطور الاقتصادي في المنشأة، وتعتبر وظيفة المراجعة الخارجية وظيفة جد مهمة، فالمنشآت في وقتنا الحالي بغض النظر عن حجمها تحتاج إلى مراجعة خارجية وكذلك فإن هذه المهنة لا تأخذ بعين الإعتبار طبيعة المنشأة فتطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة في المعلومات زادت من قيمة المراجعة لدى المنشأة وعظمت من أهميتها، فقد عرفت المراجعة تطورات كبيرة متواصلة صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المنشآت فتكاثرت العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات.

ونظرا لأهمية المراجعة الخارجية وخدماتها لعدة أطراف كالإدارة والمساهمين والموظفين ومصالحة الضرائب والمستثمرين، فقد تم تنظيم هذه المهنة من قبل الهيئات والسلطات بوضعها مجموعة من المعايير والقوانين تساهم في تسهيل عمل المراجع ووصوله إلى هدفه. وسنتطرق في هذا الفصل إلى المراجعة الخارجية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية؛

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولا عاما؛

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية المراجعة الخارجية؛

المبحث الرابع: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية

إن تشعب أنشطة المؤسسات الاقتصادية وكبر حجمها صعب من مهمة مراقبة تدفقاتها النقدية على الملاك والمساهمين، مما أدى إلى ظهور مهنة المراجع الخارجي كطرف محايد، فمهنة المراجعة موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أصول المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة، والمراجعة لا تخدم المؤسسة ومختلف مصالحها الداخلية فقط، بل تخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي

مرت مهنة المراجعة الخارجية بكثير من المراحل حيث ساهمت العديد من العوامل في ظهور الحاجة إلى وجودها.

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية

❖ **تعريف المراجعة الخارجية:** تعددت التعاريف المتعلقة بالمراجعة الخارجية وهذا لتعدد الجوانب التي تناولتها واختلاف الهيئات والكتاب الصادرة عنهم، ومن بين تعريف المراجعة الخارجية نذكر: فقد عرفت لجنة المحاسبة الأمريكية المراجعة الخارجية بأنها "عملية منظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر مع المعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".⁽¹⁾

يلاحظ من هذا التعريف أنه يتصف بالعموم، أي أن ألفاظه تدل على معاني عدة أنواع من المراجعة منها الداخلية والخارجية وحتى الحكومية.

وقد عرفه الدكتور أحمد حلمي جمعة "بأنه الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاباً تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة".⁽²⁾

يستفاد من هذا التعريف أن عمل المراجع الخارجي هو عمل انتقادي ينصب على كل الوثائق في المؤسسة سواء تعلق الأمر بالمجموعة الدفترية أو المجموعة المستندية.

(1) الصبان وآخرون، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجامعية، القاهرة، 2002، ص6.

(2) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص16.

تعرف المراجعة الخارجية بأنها: " اختبار تقني صارم من طرف مدقق مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.⁽¹⁾

ركز هذا التعريف في تعريفه للمراجعة الخارجية على المواصفات التي يجب أن تتوفر عليها المراجع الخارجي.

كما تعرف المراجعة الخارجية أيضا بأنها "عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم المالية للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها".⁽²⁾

ركز هذا التعريف على أن المراجعة هي فحص للقوائم المالية للحكم على مصداقيتها مع الإستعانة في سبيل ذلك بفحص جميع الدفاتر والسجلات الأخرى.

وقد عرفها الدكتور خالد أمين عبد الله بأنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".⁽³⁾

هذا التعريف هو من التعاريف الحديثة للمراجعة الخارجية حيث يركز في تعريفها على تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعد الخطوة العملية الأولى في عمل مراجع الحسابات بعد كبر حجم المؤسسات وزيادة الإعتماد على المراجعات الإختبارية.

ومن خلال التعاريف نستنتج أن المراجعة الخارجية هي عبارة عن عمل انتقادي يتميز بالصرامة يقوم به شخص يتصف بالتأهيل العلمي والعملية والإستقلالية للقوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وفحصها، وكذا

⁽¹⁾ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011، ص5.

⁽²⁾ محمد النهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 01.

⁽³⁾ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص13.

التحقق من مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها من أجل الخروج برأي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية للمؤسسة وتوصيل هذا الرأي إلى مختلف المستفيدين.

من هذا التعريف يمكن أن نستخلص مجموعة من النقاط والتي هي كالتالي:

❖ تتمثل المراجعة في أنها عمل انتقادي يتميز بالصرامة يقوم به شخص يتصف بالتأهيل العلمي والعملية والإستقلالية؛

❖ يقوم هذا الشخص بالتحقق من مدى احترام المبادئ المحاسبية المعمول بها؛

❖ الخروج برأي فني محايد حول مدى سلامة القوائم المالية للمؤسسة وتوصيل هذا الرأي إلى مختلف المستفيدين.

وتبعاً لما تم ذكره في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي: (1)

1- الفحص: ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامة تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

2- التحقق: ويقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المنشأة عن فترة مالية معينة.

3- التقرير: هو استخلاص النتائج وإثباتها في تقرير يقدم للجهات المستفيدة من البيانات الختامية وهو يعتبر نهاية عملية المراجعة، حيث يبين فيه المراجع رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل.

ثانياً: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقتها تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق" "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audir" ومعناها "يستمع". (2)

وبالتالي فإن الحديث عن التطور التاريخي للمراجعة الخارجية يقودنا إلى الحديث عن التطور التاريخي لأهدافها عبر التاريخ وإلى وقتنا الحاضر.

(1) رغبة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، الجمعة الإسلامية غزة، 2014، ص 38.

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، 2004، ص ص 17 - 18.

وسنقوم بسرد التطور التاريخي للمراجعة الخارجية فيما يلي:⁽¹⁾

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500: في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة، وكان التدقيق غير معروف ويستعاض عنه بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، في تلك الفترة كان الإهتمام منصبا على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكانت عملية المراجعة والتي عرفت في نهاية هذه الفترة تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة بنظم الرقابة الداخلية، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب وغش بالدفاتر.

2- الفترة من 1500 إلى 1850: في هذه الفترة كانت أهداف المراجعة الخارجية لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية، غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

❖ إفصال الملكية عن الإدارة وهو ما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين؛

❖ تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

3- الفترة من 1850 حتى 1905: هذه الفترة شهدت نمو اقتصادي كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة وذلك بعد انطلاق الثورة الصناعية، مما أدى إلى ظهور المؤسسات المساهمة الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، وبالتالي تبني نظرية الوكالة من قبل المؤسسات وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة إلى المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك المؤسسات، عزز ذلك صدور قانون المؤسسات البريطاني سنة 1822 والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة المؤسسات المساهمة من قبل المراجعين أما أهداف المراجعة الخارجية حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي:

❖ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر؛

❖ اكتشاف الأخطاء الفنية؛

❖ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

(1) إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاروينس، ليبيا، 2008، ص 17، 20.

4-الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر: في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور المؤسسات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة التي أصبحت اختبارية، وفي أواخر هذه الفترة استخدم أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة، ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة وعلى أساس عملي وليس على أساس الحكم الشخصي، أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة فأصبح هو إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسات، أما اكتشاف الأخطاء والغش فلم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة بل ذلك يأتي كنتيجة طبيعية لقيام المراجع بمهمته على أحسن وجه.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

أولاً: أهداف المراجعة الخارجية

انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة وما صاحبه من تطور في أهدافها يمكن أن نميز بين الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة.

1- الأهداف التقليدية: وتتفرع بدورها إلى: (1)

أ- أهداف رئيسية: وتتمثل في:

- ❖ التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الإعتماد عليها؛
- ❖ إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ب- أهداف فرعية: وتتمثل في:
- ❖ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- ❖ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- ❖ اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات، حاضراً ومستقبلاً؛
- ❖ طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- ❖ معاونة مصلحة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- ❖ تقديم التقارير المختلفة وملاً للإستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المراجع.

2- أهداف حديثة: ويمكن تلخيص الأهداف الحديثة للمراجعة الخارجية فيما يلي: (2)

(1) نواف محمد عباس الرماجي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 20.

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 14.

❖ مراقبة ومتابعة تنفيذ المراجعة ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛

❖ تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة؛

❖ تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

❖ التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ والتزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات المؤيدة للقيود الدفترية؛

❖ التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والمحاسبية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير؛

❖ دراسة النظم المتبعة عن أداء العمليات المالية والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ثانياً: أهمية المراجعة الخارجية

تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة تهدف إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية

التي يعتمدها المراجع الخارجي في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وهذه الجهات هي كما يلي: (1)

1- إدارة المنشأة: تعتمد إدارة المنشأة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة عالية، فالقرارات المتعلقة بالتخطيط تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية، إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة.

2- الملاك (المساهمون): تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للمنشأة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات الموضوعية بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

3- أهمية المراجعة للموردين: الموردون يعتمدون على تقرير المراجع الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي للمنشأة.

(1) خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات، النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص

4- أهمية المراجعة للبنوك ومنشآت الإقراض الأخرى: تلعب البنوك ومنشآت الإقراض الأخرى دورا كبيرا في التمويل القصير الأجل للمنشآت لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها ولهذا فإنها تعتمد على تقرير المراجع لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في الإئتمان المصرفي، وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليل فيه على درجة تقييم الخطر.

5- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المنشآت في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعها يجب أن تعتمد على بيانات واقعية سليمة.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الخارجية

يمكن التمييز بين عدة أنواع من المراجعة وذلك من عدة زوايا كما يلي:

أولاً: من زاوية الإلتزام القانوني

1- المراجعة الإلزامية: وهي تلك المراجعة التي نص القانون على وجوب القيام بها، أي أنها المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الإستثمار) ومن تم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المنشأة في المخالفة تحت طائلة العقوبات. (1)

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

ثانياً: من زاوية نطاق المراجعة

1- المراجعة الكاملة: في هذا النوع من المراجعة يكون للمراجع عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، كما يتعين على المراجع في هذا النوع من المراجعة تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق فحص المفردات التي شملتها اختباره. (3)

(1) عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص42.

(2) نفس المرجع، ص ص32-43.

(3) كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 188.

2- المراجعة الجزئية: وهي تلك المراجعة التي تتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينت المراجع الخارجي بتحديد تلك العمليات، وعليه فإن مسؤولية المراجع الخارجي تنحصر في مجال المراجعة الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود المراجعة والهدف المراد تحقيقه، ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرر في تقرير تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات. (1)

ثالثا: من حيث مدى الفحص أو حجم الإختبارات

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى ما يلي:

1- المراجعة الشاملة: وهي المراجعة التي كانت سائدة في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مفيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء والغش لذلك نجد أن هذا النوع من المراجعة يناسب المنشآت الصغيرة ولا يناسب المنشآت الكبيرة نظرا لزيادة أعباء المراجعة بالإضافة إلى تعارضه مع عملي الوقت والتكلفة اللذين يحرص المراجع دائما على مراعاتها باستمرار. (2)

2- المراجعة الإختبارية: يستند هذا النوع إلى الإختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة على كل أو مجموعة المفردات، و يبدو أن هذا النوع يتجلى خاصة في المنشآت كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي يصعب فيها التدقيق الشامل لكل العمليات، لذلك تظهر لنا وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له. (3)

رابعا: من حيث توقيت عملية المراجعة

ونميز هنا بين نوعين من المراجعة الخارجية هما المراجعة المستمرة والمراجعة النهائية: (4)

1- المراجعة المستمرة: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع

(1) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الإسكندرية، 2002، ص 35.

(2) حسين القاضي، حسين دحوح، مرجع سبق ذكره، ص 18.

(3) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 29.

(4) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 24-26.

من المراجعة يصلح في المؤسسات كبيرة الحجم أين يصعب تطبيق المراجعة النهائية فيها من تحقيق الأهداف المنوطة بها.

2- المراجعة النهائية: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الإنتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي (الميزانية) والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.

المطلب الرابع: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية

أولاً: فروض المراجعة الخارجية

يعرف **كوهلر kohler** الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام وتعتبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك. (1)

وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية مراجعة الحسابات وهي: (2)

1- قابلية البيانات للفحص: تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، يتبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

❖ ملائمة المعلومات؛

❖ قابلية الفحص؛

❖ عدم التحيز في التسجيل؛

❖ قابلية القياس الكمي.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 13، 15.

3- **خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئة:** يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء:** إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً، كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية بتبني المراجعة الإختبارية بدلا عن التفصيلية.

5- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية ينتج قوائم مالية سليمة:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

6- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

7- **مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط (استقلالية المراجع):** يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا لما توضحه الإتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

8- **فرض الصدق في محتويات التقرير:** ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المراجع يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المراجع ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المراجع باعتباره محل ثقة جميع الأطراف.

ثانيا: مبادئ مراجعة الحسابات

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ مراجعة الحسابات يتطلب تحديد أركانها وهي: (1)

(1) أحمد حلمي جمعة، ص 22، 24.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: ويمكن تلخيص مبادئ المراجعة الخارجية المتعلقة بركن الفحص فيما يلي:

❖ **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

❖ **مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

❖ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

❖ **مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاءة هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

❖ **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير وتقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث عن الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

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

❖ **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية معدة ليستفيد منها جميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

❖ **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية المقبولة قبولاً عاماً

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954م ضمن كتيب بعنوان معايير المراجعة المتعارف عليها، وقد تضمن هذا الكتيب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية، وسنتطرق إليها من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: المعايير العامة

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

أولاً: معايير التدريب والكفاءة

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، وحتى يكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المراجع يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملية والإستقلال عند إبداء الرأي، لتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعملية⁽¹⁾. وسنوضح مفهوم التأهيل العلمي والعملية فيما يلي: (2)

1- التأهيل العلمي: معنى هذا أن يكون لدى المراجع مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والمراجعة وكذا الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلمام بالجوانب السلوكية والإدارية مثل الإقتصاد والإحصاء.

2- التأهيل العملي: معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مراجعاً قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف مهني ذو خبرة.

ثانياً: الإستقلال (الحياد)

لكي تصل مهنة المراجعة إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم مراجعتها يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم

(1) محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 29.

(2) نفس المرجع، ص 29.

المالية على هذه القوائم يجب أن يتم مراجعتها من قبل شخص يتمتع بالإستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول القوائم المالية.⁽¹⁾

ثالثا: بذل العناية المهنية اللازمة

إن معيار بذل العناية المهنية اللازمة يستوجب تحمل المسؤولية عند أداء المهمة فيؤدي ذلك بكل إخلاص وأمانة.⁽²⁾

وهناك من يرى بأنه يجب توفر شروط عامة في المراجع منها:⁽³⁾

❖ أن يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

❖ أن يأخذ بعين الإعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء القيام بعملية المراجعة؛

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

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

❖ أن يعمل المراجع دائما على تطوير خبرته المهنية؛

❖ الإهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

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، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية والتي يمكن تقديمها فيما يلي:

أولا: معايير وضع الخطة والتخطيط السليم والإشراف على المساعدين

إن برنامج المراجعة المستعمل لتنفيذ إجراءاتها وعملياتها يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها، وكذلك الوقت المحدد لذلك مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد إستكمال وإنهاء برنامج المراجعة وتنفيذه بالكامل، فالإعتماد المتزايد على أنظمة

(1) حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة المصرفية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 79.

(2) محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 71.

(3) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

الرقابة الداخلية مع زيادة وتوسع استعمال طرق المعاينة في عملية المراجعة واستخدام أسلوب المراجعة المستمرة وكذلك تطور تشغيل البيانات زاد من أهمية تخطيط برنامج المراجعة وجعلها مرحلة هامة لتنفيذ عملياتها. (1)

ولتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية: (2)

- ❖ وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع؛
- ❖ تخصيص المساعدين على مهام الفحص؛
- ❖ الإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم.

ثانياً: معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة، حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة. (3)

وحتى يتمكن المراجع من الوصول إلى حكم موضوعي يجب أن يراعي ما يلي: (4)

- ❖ افتراض وجود نظام للرقابة الداخلية مثالي، ويضع المراجع برنامجاً مبدئياً والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها؛
- ❖ في حالة ما إذا كانت المنشأة كبيرة فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المراجعين والمساعدين؛
- ❖ تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالمراجعة حتى يتوصل إلى تقارب ما بين أحكامهم.

ثالثاً: معيار جمع أدلة الإثبات الكافية

تمثل أدلة الإثبات كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع فيه فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية بعكس الأحكام على ميول وتنبؤات من يتخذ القرار وكلها عناصر شخصية

(1) محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 58.

(2) عبد الفتاح الصحن ودرويش محمود ناجي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 38.

(3) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

(4) نفس المرجع، ص 43.

تختلف من شخص إلى آخر وهذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشد كتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق.⁽¹⁾

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دورا أساسيا عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات⁽²⁾، لذلك تم تقسيم معايير إعداد التقرير إلى أربعة معايير هي كالتالي:

أولاً: إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما، ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ وبعد قيام المراجع بتدقيق القوائم المالية وتقييم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه يتعين عليه إبداء رأيه فيما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة، أما في حالة اختلاف المراجع مع إدارة المنشأة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.⁽³⁾

ثانياً: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية، وبالتالي التأثيرات التي أدت إلى هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.⁽⁴⁾

(1) محمد سمير الصبان، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 166.

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 81.

(3) أمين السيد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 117.

(4) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 81.

والهدف من هذا المعيار هو: (1)

❖ قابلية القوائم المالية للمقارنة؛

❖ توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

ثالثا: الإفصاح الكافي

لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما أن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية هامة جدا للإفصاح عن كثير من المعلومات وتعتبر جزء من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المدقق في إعدادها. (2)

وتتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية: (3)

- ❖ أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور المتعاملين (مختلف الأطراف)؛
- ❖ أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛
- ❖ كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك؛
- ❖ أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح.

رابعا: إبداء الرأي

ويتضمن هذا المعيار أن رأي المراجع يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمنشأة ووضوح القوائم المالية حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمنشأة كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية وعلى المراجع أن يتضمن تقريره رأي فني محايد عن القوائم المالية كوحدة، أو امتناعه عن إبداء

(1) غسان، فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 81.

(3) خالد راغب الخطيب، التدقيق متعددة الجنسيات، الطبعة الأولى، دار البداية، ناشرون وموزعون، عمان، 2009، ص 108.

الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي والإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي.⁽¹⁾

يجب على المراجع كذلك في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك وقد تتضمن أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي ما يلي:⁽²⁾

❖ تحديد نطاق عمل المراجع بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف؛

❖ حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية والتي تجعل المراجع يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد؛

❖ عدم استقلال المراجع عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية المراجعة الخارجية

تتميز عملية المراجعة الخارجية بكونها عملية منظمة، يمر خلالها المراجع بمجموعة من الخطوات والإجراءات ويكون مجموعة من الوثائق والأوراق المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة، وهذا لمساعدته في نهاية العملية على إبداء رأي فني محايد يتضمنه التقرير الذي يمثل المنتج النهائي لهذه العملية.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة

يجب في ظل الظروف المثلى أن يتصل العميل المتوقع بالمراجع مقدماً قبل نهاية السنة المالية المطلوب مراجعتها، وذلك حتى يكون لدى المراجع الوقت الكافي لتقرير ما إذا كان بإمكانه أن يقبل هذه المهمة أم لا، فضلا عن تخطيط العملية بشكل مناسب⁽³⁾. و في إطار قبوله للمهمة يقوم المراجع بما يلي:

أولاً: الخطوات التمهيديّة

هنا لا بد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المراجع مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات المراجعة، والمتمثلة فيما يلي:⁽⁴⁾

1- التحقق من صحة تعيينه: والذي يتم وفقاً للشكل القانوني للمؤسسة موضوع المراجعة.

(1) إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

(2) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 49.

(3) وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 259.

(4) محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص 28،30.

2- الإتصالات أولى مع المؤسسة محل المراجعة: إذ يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين، ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

3- فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة.

4- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة: فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة، ويطلع على تقرير المراجع السابق ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المراجع السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة.

5- فحص التنظيم الإداري: حيث يتعرف المراجع من خلاله على السلطات الممنوحة للمدراء والموظفين، فعليه طلب كشف بأسماء الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ومدى الاختصاص لكل منهم، وصورة من توقيعاتهم، وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة.

6- فحص النظام الضريبي: رغم أن الناحية الضريبية ليست إلزاما مباشرا للمراجع، إلا أنه يتعين عليه الإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل المراجعة، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدد هل تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الالتزام الضريبي.

ثانيا: مخطط التدقيق

يقوم مدقق الحسابات برسم خطة عمل بعد إتمام الإجراءات والخطوات التمهيدية ويرسم الطريقة التي يسير عليها مساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة في شكل برنامج مرسوم والذي ينص على ما يلي: (1)

- ❖ الأهداف الواجب تحقيقها؛
- ❖ الإجراءات والخطوات الواجب إتباعها لتحقيق تلك الأهداف؛
- ❖ تحديد الوقت المعياري اللازم للانتهاء من كل خطوة أو إجراء؛
- ❖ تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة أو إجراء؛
- ❖ ملاحظات الشخص المسؤول في كل خطوة أو إجراء تم تنفيذه؛
- ❖ توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

(1) يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص62.

في ظل هذا الإطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي: (1)

❖ يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص؛

❖ يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للإنتهاء منها؛

❖ يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق من خلال احتوائه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية التدقيق والإنتهاء منها وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات؛

❖ تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني انطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

ثالثاً: الإشراف على عملية التدقيق

يشمل توجيه المساعدين نحو تحقيق أهداف التدقيق حيث أن المشرف على عملية التدقيق يكون مسؤولاً عن التحقق من أن كل مهمة من مهام التدقيق قد أسندت إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة، أما عناصر الإشراف الأخرى فإنها تشمل إرشاد المساعدين وإبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية التدقيق، فحص العمل المنتهي، وكذا إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق، ومما لا شك فيه أن مدى أو بالأحرى نطاق هذا الإشراف إنما يعتمد على مهارة وكفاءة فريق التدقيق، فضلاً عن درجة تعقيد مهمة التدقيق. (2)

رابعاً: أوراق العمل

أوراق العمل هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع كدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة، فهي تبيّن الإجراءات المتبعة وإختبارات الإلتزام بالسياسات وإختبارات الأساسية المؤداة، والمعلومات التي تم الحصول عليها، وإستنتاجات المراجعة التي تمت بخصوص كل نظام فرعي وكل رصيد حساب ظاهر بالقوائم المالية، ولعل

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 44، 45.

(2) يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 62.

الهدف الأساسي من أوراق العمل هو مساعدة المراجع وترشيده عند ممارسة الفحص وتوفير أدلة الإثبات التي تدعم رأيه. (1)

وتنقسم أوراق العمل بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين هما الملف الدائم والملف الجاري (2):

1- الملف الدائم: هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في التدقيق ولأول مرة، أي عند القيام بالزيارة الأولى للمؤسسة وعند التعيين.

2- الملف الجاري: يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة مع أدلة الإثبات التي جمعها المراجع.

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية وهذا لتعدد الجهات والهيئات الصادرة عنها ومن هذه التعاريف نذكر:

عرف نظام الرقابة الداخلية على أنه: "نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد للواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير، هذا بالإضافة إلى جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل الوحدة لتحقيق أهداف حماية أصول الوحدة، تشجيع الدقة ومدى الاعتماد على المعلومات والتقارير المحاسبية وأية تقارير أخرى تعد داخل الوحدة وكذا تشجيع وتقييم الكفاية التشغيلية لكل جوانب أنشطة الوحدة وإيصال السياسات الإدارية وتشجيع وقياس مدى التماسي معها". (3)

كما عرفت لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA نظام الرقابة الداخلية بأنه: "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان الدقة، وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة". (4)

(1) وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 277.

(2) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 59.

(3) محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 197.

(4) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 13.

وعليه فإن نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الإجراءات التي تهدف إلى التحكم في المؤسسة تأمين الحماية للأصول، وكذا نوعية المعلومات من جهة وتضمن تطبيق تعليمات الإدارة بنجاحة من جهة أخرى.

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مراجع الحسابات، وكذلك يجب على مراجع الحسابات بداية أن يتحقق من أمرين، الأول: أن يكون نظام الرقابة الداخلية المرسوم (المخطط) ملائم للمؤسسة وطبيعة نشاطها، الثاني: التحقق من مدى الإلتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له.⁽¹⁾

ثانيا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة يتضمن خمس خطوات سنستعرضها بإيجاز فيما يلي:⁽²⁾

1- جمع الإجراءات: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه الإجراءات المكتوبة وتدوينه الملخصات، فنظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا...، والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها يعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها؛ كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية.

2- اختبارات الفهم والتطابق: يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات.

3- التقييم الأولي للرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، تمكن المراجع من إعطاء تقييم أولى للرقابة الداخلية، باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص213.

(2) نفس المرجع، ص75،72.

لا، (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4- اختبارات الإستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع بصفة مستمرة ودائمة إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماده على اختبارات الإستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط القوة ونقاط الضعف) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية.

ثالثا: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يستخدم المراجع الخارجي في تقييمه للرقابة الداخلية مجموعة من الأساليب تتمثل أهمها في: (1)

1- أسلوب المذكرة المكتوبة: تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق شرح تدفق البيانات، وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات.

حيث يقوم المراجع بوصف نظام الرقابة، بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة فإنه يعد وصفا مكتوبا للنظام وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام، حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أي حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية إلى سوء فهم للنظام ومن تم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير صحيح لاختبارات الإلتزام.

(1) إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 71، 77.

2- أسلوب الإستبيان: تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة، تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، والبيانات الواردة ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الإستفسار عن تفاصيل العمل، والخطوات المتبعة في مركز النشاط، ويراعي عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة، بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الإعتبارات التالية: (1)

❖ إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال، والتحقق التي تتم للتأكد منها؛

- ❖ التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة، ونواحي الضعف الجسمية في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ❖ احتواءها على وصف تفصيلي، لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ❖ كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالآتي:
- ❖ مدى صحة النظام المحاسبي؛
- ❖ تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي؛
- ❖ المشتريات والمبيعات؛
- ❖ المخزونات؛
- ❖ المدفوعات النقدية؛
- ❖ المقبوضات النقدية؛
- ❖ الرواتب والأجور وما يتبعها.

3- أسلوب خرائط التدفق: إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين، ولدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقديم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبياً. (2)

وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي، وطريقة الإستبيان، بأنها توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها (يدويًا، آليًا، إلكترونيًا) وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والإلكترونية. يستفيد مراجع الحسابات من خرائط التدفق في الأمور التالية: (3)

- ❖ تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات، لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية؛

(1) حسين القاضي، حسين دحوح، مرجع سبق ذكره، ص ص 275-276.

(2) نفس المرجع، ص 276.

(3) رجب السيد راشد، وآخرون، أصول المراجعة، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 95.

- ❖ تعتبر خرائط التدفق مفيدة، في إتمام عمليات الإتصال الكتابي بسرعة ودقة؛
- ❖ يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه الفصول في نظم الرقابة الداخلية بسرعة؛
- ❖ تتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة، يمكن توصيلها من خلال الرموز وبذلك يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة، وهذا عند استخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

أولاً: تعريف أدلة الإثبات

لقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها: "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني"⁽¹⁾.

نلاحظ أن المعيار الدولي للتدقيق 500 الخاص بأدلة الإثبات ينص على أنه يجب على مراجع الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة.

ثانياً: خصائص أدلة الإثبات

مما سبق نلاحظ أن المعيار ينص على أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بخاصيتين هما:⁽²⁾

1- الكفاية: أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مراجع الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة، وبما أن مراجع الحسابات يلجأ إلى استخدام الاختبارات الإحصائية أو أسلوب العينات، فإن هذا يتطلب منه معرفة ما هو حجم العينة الملائم لدعم رأيه، والإعتبرات التالية يمكن أن تساعد مراجع الحسابات في تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات:

- ❖ طبيعة العنصر محل الفحص؛
- ❖ الأهمية النسبية للأخطاء المتوقع حدوثها فيما يخص العنصر محل الفحص؛
- ❖ أنواع أدلة الإثبات المتوفرة للمراجع ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص؛
- ❖ تكلفة الحصول على الدليل وتأثير ذلك على تكوين المراجع لرأيه.

(1) وليام توماس وأمريسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 311.

(2) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 175.

2- الملائمة: يقصد بملائمة أدلة الإثبات معرفة نوعيتها، حيث ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف المراجعة لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية واعداد التقرير، فمثلا للتحقق من قيمة عنصر المدينين يجب أن يستخدم المراجع نظام المصادقات مع العملاء حيث أنها تعتبر دليلا قويا وملائما.

ثالثا: أنواع أدلة الإثبات

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها أثناء القيام بعملية التدقيق وأهمها:⁽¹⁾

1- الوجود الفعلي: يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات، والمباني والأراضي، والعقارات والتجهيزات والنقدية والمخزون، ويعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة المنشأة ولكنه لا يعتبر كدليل قوي على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المراجع الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية.

2- الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر: تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المراجع إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازن المراجعة والكشوف المالية الأخرى.

3- نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: من المعروف أن عمل المراجع إنما يتم بعد انتهاء الدورة المالية للمنشأة، أي أن عمل المراجع يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج بالمنشأة وهذا يستغرق مدة معينة، وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات وهي مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم مراجع بفحصها.

4- المصادقات: تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، ليتحقق من المعلومات التي يطلبها المدقق، حيث تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المراجعين، لأنه يصدر من مصدر مستقل عن المراجع والمنشأة.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمراجع استخدامها هي:

❖ **المصادقات الإيجابية:** حيث تطلب المؤسسة من العميل الرد على عنوان المدقق مباشرة بالمصادقة على صحة رصيده أو عدمه مع بيان الأسباب.

⁽¹⁾ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 129.

❖ **المصادقات السلبية:** حيث يطلب من العميل الرد في حالة وجود اعتراض على صحة رصيده لدى المؤسسة.

❖ **المصادقات العمياء:** يطلب من العميل إفادة المدقق برصيد لدى المؤسسة.

5- **التوثيق:** يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر المنشأة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجلات التي تستخدمها لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. يوجد نوعان من المستندات، وهما:

❖ **المستند الداخلي:** هو المستند الذي يتم إعداده واستخدامه لدى المنشأة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية ومن أمثلة ذلك التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير استلام المخزون.

❖ **المستند الخارجي:** ويتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي مع المنشأة في العمليات المالية، ويكون في حوزة المنشأة أو يمكن له أن يتوصل إليه، ومن أمثلة المستندات الخارجية: فواتير البيع، أوراق الدفع، الكشوفات البنكية.

6- **الإستفسار من المنشأة:** يتم من خلال الإستفسار والحصول على معلومات كتابية أو شفوية من المنشأة كرد على أسئلة المراجع، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الإستفسار فلا يمكن النظر إلى هذا الدليل على أنه دليل قوي، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد، حيث يمكن أن يوجد بالمنشأة عنصر يتصف بتحيز لصالح المنشأة.

7- **الإجراءات التحليلية:** يتم من خلال الإجراءات التحليلية التعرف على المؤشرات والنسب المالية للمنشأة ومقارنتها بسنوات سابقة أو بقطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المنشأة محل المراجعة حيث من خلال إجراء المقارنة عن طريق تقنيات التحليل المالي مثلاً: يمكن التعرف على مواطن الضعف والقوة في المنشأة والقيام بإجراءات تفصيلية في اختبار العمليات التي يجد فيها مؤشرات لا تتماشى مع المؤشرات التي تم بها المقارنة والتحليل، ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

المطلب الرابع: تقرير المراجعة الخارجية

يمثل تقرير المراجعة الخارجية الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق ككل ويجب على المدقق أن يعد تقريره في ضوء المعايير الأربعة الخاصة بمعايير إعداد تقرير عملية التدقيق. (سبق التطرق إلى المعايير الخاصة بإعداد التقرير: أنظر المبحث الثاني من الفصل الثاني).

أولاً: تعريف تقرير المراجعة الخارجية

يعرف تقرير المراجعة الخارجية على أنه: " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدت في المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية "(1)

كما يعرف تقرير المراجعة الخارجية بأنه: "خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والإستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق". (2)

ثانياً: عناصر التقرير

بغض النظر عن يقوم بالتدقيق يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية العناصر، والتي نص المعيار الدولي رقم 700 على ضرورة توفرها في تقرير عملية التدقيق والتي يمكن تلخيصها فيما يلي: (3)

1- عنوان التقرير: تتطلب معايير التدقيق أن يكون هناك عنواناً للتقرير، وذلك بتمييزه عن بقية التقارير التي قد تصدر من طرف الآخرين، كمديري المؤسسات أو مجلس الإدارة أو المدققين الداخليين، وحيث أن هؤلاء لا يتطلب عملهم الإلتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها المدقق الخارجي الذي يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة، كما تتطلب المعايير كذلك أن يحتوي التقرير على كلمة محايد، ويرجع السبب في ذلك إلى أهمية أن يشعر مستخدمي هذا التقرير أن التدقيق قد تم القيام به على نحو غير متحيز في كافة مراحل.

2- الموجه إليهم التقرير: يجب أن يوجه تقرير المدقق إلى الفئة المعنية وفقاً لظروف عملية التدقيق والقوانين واللوائح، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين، أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم تدقيق قوائمها المالية.

(1) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 129.

(2) إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

(3) الفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي وأحمد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 65.

3- الفقرة الافتتاحية: وهي الفقرة الأولى في تقرير المدقق، ويجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تم تدقيقها للسنة التي تم فيها التدقيق، ومسؤولية إدارة المؤسسة عن إعداد هذه القوائم المالية، ومسؤولية المدقق عن تدقيق هذه القوائم المالية وابداء الرأي فيها.

4- فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وأن عملية التدقيق تهدف للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير، كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة ومدى الإعتماد على العينات (الأساس الإختباري) أو تدقيق كافة العمليات المالية، وفي الأخير توضح فقرة النطاق قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

5- فقرة الرأي: هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، وتهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم التوصل إليها والمدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

6- إسم المدقق: يحدد اسم المدقق الذي قام بأداء عملية التدقيق نظرا لحمله مسؤولية قانونية ومهنية للتحقق من اتفاق عملية التدقيق التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية.

7- تاريخ التقرير: يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا يجب على المدقق عدم إصدار تقرير بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم.

8- التوقيع: يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق والذي قام بأداء عملية التدقيق.

ثالثا: خصائص تقرير مدقق الحسابات

هناك بعض الخصائص التي يمكن من خلالها الحكم على نوعية التقرير وهي كما يلي:⁽¹⁾

1- الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

⁽¹⁾ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص ص 562- 563.

2- الوضوح: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

3- الأهمية: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الإبتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

4- الصحة والدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الإستفادة من تلك المعلومات.

5- الترابط: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص المستخدم للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

6- الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في التقرير لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق و أمانة.

رابعا: أنواع تقارير عملية التدقيق:

إن رأي المدقق لا يجب أن يخرج عن أربع حالات، وتحدد كل حالة انطلاقا من نوع التقرير الذي يصدره كما يلي:⁽¹⁾

1- تقرير نظيف: يشير هذا النوع من التقرير إلى عدم وجود تحفظات على القوائم المالية التي راجعها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

- ❖ أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛
- ❖ عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على حسابات سواء في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي؛
- ❖ أن يبدد المراجع أي شك أو غموض بأن بنود قائمة الدخل والمركز المالي هي مبالغ صحيحة وتمثل واقع المؤسسة المالي الحقيقي؛

❖ حصول المراجع الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرز رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2- تقرير غير نظيف جزئياً: هذا النوع من التقارير يشير إلى وجود تحفظات، وهو أن يصدر المراجع تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات ويجب على المراجع أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة.

⁽¹⁾ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 126.

يعتبر الرأي بتحفظ من أصعب المهام التي تقع على عاتق المراجع، حيث يلجأ المراجع فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدود ودقيق، وقد ترجع هذه التحفظات إلى أحد العوامل التالية: (1)

- ❖ أن عملية الفحص للدفاتر والسجلات لم تتم طبقاً لمعايير التدقيق؛
 - ❖ وجود معوقات من طرف إدارة المؤسسة لإجراءات التدقيق، من خلال عدم مساعدة المراجع في الحصول على المصادقات والشهادات من الغير؛
 - ❖ عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية؛
 - ❖ عدم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية؛
 - ❖ في حالة ما إذا تبين للمراجع احتمالات فيما يخص استمرارية المؤسسة في المستقبل القريب.
- وقد أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم في المعيار الدولي رقم 700 لاسيما الفقرات 41 و42 و44 على أن يكتب المراجع عبارات التحفظ بعد فقرة النطاق. (2)

3- تقرير غير نظيف كلياً: ويشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل للقوائم المالية لصورها الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة وطبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وعند استخدام المراجع لهذا الرأي في تقريره لا بد أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك في أسباب هذا الرأي.

وعند هذا النوع من رأي المراجع يجد أن التحفظ غير كاف للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ويجب على مراجع الحسابات بيان أسباب إصدار للرأي السلبي كما جاء في الفقرة رقم 46 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 700.

- ومن الأسباب التي تؤدي إلى إعداد مثل هذا التقرير: (3)
- ❖ عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية لدرجة لا يمكن الإعتماد عليها من قبل المدقق؛
 - ❖ وضع القيود والعقبات من طرف إدارة المؤسسة؛
 - ❖ استخدام المؤسسة لأسس تقييم الأصول بقيمة تختلف عن القيم الحقيقية، أو إحداث المؤسسة لتغيرات في السياسة المحاسبية التي تستخدمها من فترة إلى أخرى (عدم كفاية الإفصاح)؛
 - ❖ عدم التوافق بين المراجع والإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير والتضليل مما يؤثر على صحة وصدق معلومات القوائم المالية.

(1) عمر دلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعومة المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2001/2000، ص 56.

(2) غسان فلاح المقارنة، مرجع سبق ذكره، ص 128.

(3) عمر دلمي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

4- الإمتناع عن إبداء الرأي: يقوم مراجع الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات كافية وملائمة لذلك لا يستطيع إبداء رأي حول البيانات المالية، وقد يمتنع المراجع عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال، ففي هذه الحالة يجد المراجع أنه من الصعب عليه تكوين رأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

ومن الممكن لمراجع الحسابات أن يمتنع عن إبداء رأيه في الحالات التالية: (1)

- ❖ في حالة عدم السماح للمراجع بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدهم أو إرسال مصادقات للدائنين للتحقق من رصيد المؤسسة لديهم؛
- ❖ القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المراجع أو من ينوب عنه، وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق؛
- ❖ في حالة عدم قناعة المراجع بقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية أو عدم الإقتناع بطريقة التقييم؛

هذا وقد أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي رقم 700 أنه يجب على المدقق أن يكتب في تقريره أسباب امتناعه عن إبداء الرأي.

المبحث الرابع: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعين الخارجيين

عادة ما تكون هناك علاقة وثيقة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين المستقلين عن الشركة وتجدر الإشارة إلى أن عمل المراجعين الداخليين قد يكون متمما وليس بديلا لعمل المراجعين الخارجيين عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية ومن الشائع في التطبيق أن يقوم المراجع الخارجي بفحص برنامج العمل المخطط لقسم المراجعة الداخلية لتدنيث تكرار المجهود. (2)

المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين المراجعين الداخليين والخارجيين

نستطيع إظهار أسس العلاقة بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من حيث أوجه الإتفاق وأوجه الاختلاف بغرض تحديد الإطار العام لعمل كل منها: (3)

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 131.

(2) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 127.

(3) محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية، المعايير والقوائم، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص 159، 153.

أولاً: أوجه الاختلاف

1- من حيث الهدف

❖ المراجع الداخلي

- ✓ وجود نظام فعال للضبط الداخلي ولجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب؛
- ✓ وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة؛
- ✓ انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية؛
- ✓ خدمة الإدارة؛
- ✓ خدمة المراجع الخارجي.

❖ المراجع الخارجي

- ✓ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده؛
- ✓ وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة؛
- ✓ إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شاملة لنتائج عملية المراجعة والتدقيق؛
- ✓ تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي.

2- من حيث التعيين

❖ المراجع الداخلي

- ✓ يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في الشركة عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي.

❖ المراجع الخارجي

- ✓ يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين وعرض على المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمله المراجع هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.

3- من حيث المسؤولية والتقرير

❖ المراجع الداخلي

- ✓ يكون المراجع الداخلي مسؤولاً أمام الإدارة العليا في الشركة بحكم أنه موظف في الشركة؛
- ✓ يقدم تقريره للإدارة العليا عن مهمته التي أنجزها.

❖ المراجع الخارجي

✓ يكون المراجع الخارجي مسؤولاً أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات؛

✓ يقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو الملاك في باقي الشركات.

4- من حيث الإستقلال

❖ المراجع الداخلي

✓ المراجع الداخلي مستقل جزئياً لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المشروع ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا.

❖ المراجع الخارجي

✓ المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل أي أنه محايد وليس له أي علاقة لا بالإدارة ولا بأقسام وإدارات المشروع.

5- من حيث نطاق العمل

❖ المراجع الداخلي

✓ تحدد إدارة الشركة المسؤولة عن تعيين المراجع الداخلي نطاق عمله وحدود هذا العمل وعادة يتضمن تدقيق ومراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة بصورة منتظمة.

❖ المراجع الخارجي

✓ يحدد المراجع الخارجي نطاق عمله من خلال عنصرين الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه والثاني بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المنشأة؛

✓ يضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.

6- من حيث طريقة وأسلوب العمل

❖ المراجع الداخلي

✓ بحكم كونه موظفاً في الشركة يحدد المراجع الداخلي عمله بطريقة مكملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة المحاسبية أولاً بأول مع التركيز على العمليات ذات الأهمية؛

✓ يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستندياً وحسبياً وفنياً للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولاً بأول؛

✓ يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات أو الأخطاء.

❖ المراجع الخارجي

- ✓ يتبع المراجع الخارجي طريقة وأسلوب المراجعة الملائمة لظروفه بالاتفاق مع إدارة الشركة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي:
 - الوقت المتاح للمراجع؛
 - عدد المساعدين بالنسبة له؛
 - شكل وحجم وطبيعة برنامج المراجعة الذي قام المراجع بوضعه؛
 - حجم معاملات الشركة؛
 - نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة.

✓ يغلب على عمله الطابع العلاجي لأن معظم المراجعين يختار عدد معين (عينة معينة) يقوم بمراجعتها وعادة في نهاية السنة المالية، ويوصى بعلاج أي مشاكل قد يتم اكتشافها أثناء مراجعته

ثانياً: أوجه التشابه

توجد علاقة عمل وثيقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين وتتضح أوجه التشابه بينهما على النحو التالي:⁽¹⁾

- ❖ يستخدم كل من المراجعين الداخليين والخارجيين ويعتمدان على نفس قاعدة البيانات والمعلومات التي لدى الشركة محل المراجعة؛
- ❖ يعتمد المستخدمون الداخليون على كل من عمل المراجعين الداخليين والخارجيين، بالإضافة فإن المستخدمين الخارجيين يعتمدون على عمل المراجعين الخارجيين الحياديين؛
- ❖ يجب أن يكون كل من المراجعين الداخليين والخارجيين مؤهلين كمراجعين، كما يتعين أن يتصف كل منهما بالموضوعية عند أداء العمل والتقارير عن نتائجه. وعلى الرغم من أن تأهيل المراجعين الداخليين يتم كمراجعين داخليين، إلا المراجعين الخارجيين يحصلون على لقب محاسب قانوني بترخيص لمزاولة المهنة عكس المراجعين الداخليين. ويترتب على ذلك تخفيض أتعاب المراجعين الخارجيين، حيث تكون وظيفة المراجعة الداخلية فعالة، وعادة ما تكون تلك الوظيفة كذلك عندما تتميز بالحياد والإستقلال عند وحدات التشغيل محل التقييم والتأهيل المناسب، وفي تلك الأحوال يقوم المراجعون الخارجيون بأداء اختبارات مراجعة ملائمة تتميز بالفعالية والكفاءة؛
- ❖ يعتمد المراجعون الخارجيون بشكل عام على عمل المراجعين الداخليين عندما تتميز وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة بالفعالية والكفاءة، وذلك من خلال اعتمادهم على استخدام نموذج

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 129، 131.

مخاطر المراجعة، حيث يخفض المراجعون مخاطر الرقابة جوهريا وأيضا يخفضون من اختبارات التحقق الأساسية. ولذلك يمكن أن يكون لوظيفة المراجعة الداخلية أثر جوهري على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة الخارجية المطبقة عن طريق المراجع الخارجي عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية؛

❖ يجب أن يتبع كل من المراجعين الداخليين والخارجيين منهجية مماثلة في أداء عمليات المراجعة بحيث تتضمن التخطيط وأداء اختبار الإلتزام بإجراءات الرقابة الداخلية واختبارات التحقق الأساسية.

المطلب الثاني: استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي

يستفيد المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي ويعتمد على عمله بشكل عام عندما تتميز وظيفة المراجعة الداخلية بالفعالية والكفاءة.

أولاً: حصول المراجع الخارجي على فهم بوظيفة المراجعة الداخلية

في ظل المعيار الثاني من معايير العمل الميداني يحصل المراجع الخارجي على فهم كاف بنظم الرقابة الداخلية للمنشأة لتخطيط عملية المراجعة، وبحيث أن المراجعين الداخليين مسؤولون عن متابعة أداء نظم الرقابة الداخلية للمنشأة فإن المراجع يجب أن يحصل على فهم كاف بوظيفة المراجعة الداخلية بتحديد أنشطة المراجعة الداخلية التي تعتبر ملائمة لعملية المراجعة⁽¹⁾، بعد الحصول على ذلك الفهم يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بعمل استفسارات من الإدارة بشأن الأمور المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية خاصة ما تعلق بالأمور التالية:⁽²⁾

- ❖ الموقع التنظيمي لها داخل المنشأة؛
- ❖ التزامها بالمعايير المهنية؛
- ❖ تخطيطها عملية المراجعة متضمن طبيعة وتوقيت ونطاق عمل المراجعة؛
- ❖ سهولة وصولها إلى السجلات وما إذا كان هناك قيود على نطاق أنشطتها المفروضة عن طريق الإدارة؛

❖ لوائحها ورسالتها والتوصيل أو أي توجيه مباشر من الإدارة أو مجلس المديرين.

ثانياً: أثر عمل المراجع الداخلي على عملية المراجعة الخارجية

تعتبر فعالية وظيفة المراجعة الداخلية للتنظيم أحد المتغيرات الهامة من ضمن العناصر التي يتم دراستها عن طريق المراجع الخارجي عند تخطيط وأداء عملية مراجعة القوائم المالية.

(1) نفس المرجع ، ص 132

(2) نفس المرجع ، ص 132 .

أما المتغيرات الأخرى فقد تم دراستها بشكل أكثر تفصيلاً عند أداء تلك المراجعة متضمنة الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، يقوم المراجعون المستقلون بدراسة تلك المتغيرات الأخرى لتحديد أثرها على نطاق مراجعة القوائم المالية. والجدير بالأهمية فإن عمل المراجعة الخارجية يمكن أن يتم تخفيضه إذ ما كانت وظيفة المراجعة الداخلية للتنظيم فعالة، لذلك فإن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة ونطاق عملية المراجعة الخارجية يرتبطان ببعضهما بشكل عكسي، فكلما تزايدت فعالية المراجعة الداخلية كلما يمكن أن ينخفض نطاق عملية المراجعة الخارجية.⁽¹⁾

وفي الممارسة العملية يعتمد المراجعون الخارجيون على المراجعين الداخليين عند دراسة القضايا الثلاثة التالية الملائمة لمراجعة القوائم المالية:⁽²⁾

1- فهم الرقابة الداخلية: قد توفر الإجراءات المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين معلومات ملائمة لتقييم المراجع الخارجي الحيادي لمخاطر الرقابة، حيث أن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في متابعة أنشطة الرقابة للمنشأة على سبيل المثال بافتراض أن أنشطة الرقابة كانت صالحة وموضوعية يمكن أن يتم استخدام خرائط تدفق المراجع الداخلي للنظام المحاسبي للمنشأة للحصول على معلومات بخصوص تصميم السياسات والإجراءات المرتبطة، ومن ثم يمكن تخفيض الوقت المطلوب عن طريق المراجع الخارجي الحيادي لتقييم مخاطر الرقابة.

2- تقييم المخاطر: يقوم المراجع الخارجي بتقدير المخاطر عند كل من مستوى القوائم المالية وعند مستوى رصيد الحساب، وقد تؤثر فعالية وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة على كل منهما على سبيل المثال عند مستوى القوائم المالية إذا ما تضمنت خطة المراجعة للمراجع الداخلي أعمال مراجعة ملائمة عند مواقع مختلفة ومتعددة خلال البلد أو حول العالم، فإن المراجع الخارجي قد يقوم بتنسيق عمله مع المراجعين الداخليين ومن ثم يمكن تخفيض عدد المواقع التي عندها قد يحتاج المراجع الخارجي أن يقوم بأداء إجراءات المراجعة عند مستوى رصيد الحسابات، فإن نطاق وظيفة المراجعة الداخلية قد تتضمن اختبارات نظم الرقابة عن تأكيدات مختارة في القوائم المالية على سبيل المثال تأكيدات الشمول للمبيعات وحسابات المدينين، ونتيجة لذلك يمكن تخفيض نطاق اختبارات المراجع الخارجي.

3- اختبارات التحقق الأساسية: يؤدي كثير من أقسام المراجعة الداخلية أيضاً اختبارات تحقق أساسية للتفاصيل والتي تعد الوسيلة الأساسية للمراجع الخارجي لاكتشاف التحريفات الجوهرية في حسابات القوائم المالية، ونتيجة لذلك فإن بعض الإجراءات المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين

(1) نفس المرجع، ص 134.

(2) نفس المرجع، ص 135، 137.

قد تزود المراجع الخارجي بدليل إثبات مباشر عن التحريفات الجوهرية، على سبيل المثال كجزء من وظيفة المراجعة الداخلية لتلك الأقسام قد يقوم المراجعون الداخليين بالمصادقة على حسابات المدينين وملاحظة جرد المخزون المادي وهما يمثلان إجراءات يتم أدائها عادة عن طريق المراجع الحيادي، وبافتراض أن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر صالحة وموضوعية فإن اختبارات التحقق الأساسية المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين قد توفر دليل إثبات هام للمراجع الحيادي عند الحد من مخاطر الاكتشاف لبعض تأكيدات القوائم المالية.

المطلب الثالث: تقييم المراجع الخارجي للمراجع الداخلي

أولاً: تقييم صلاحية وموضوعية المراجعين الداخليين

إن مجموعة إيضاحات معايير المراجعة تنص على أن تحقيق أهداف الرقابة للتنظيم تعتمد على صلاحية واستقامة العاملين واستقلالهم عن الوظائف المخصصة لهم وفهمهم للإجراءات المقررة، وبالاتساق مع تلك الصيغة يتطلب إيضاح معايير المراجعة رقم (65) أن يقوم المراجعون الخارجيون بتفحص صلاحية المراجعين الداخليين قبل أن يتم الإعتماد على عملهم.⁽¹⁾ ويمكن أن يتم فحص الصلاحية عن طريق دراسة ما يلي على سبيل المثال:⁽²⁾

- ❖ المستوى التعليمي للمراجع الداخلي وخبراته المهنية وتأهيله المهني وتعليمه المستمر؛
- ❖ سياسات وبرامج وإجراءات المراجعة؛
- ❖ الممارسات الخاصة بتخصيص المراجعين الداخليين؛
- ❖ الإشراف والفحص على عمل المراجع الداخلي؛
- ❖ جودة توثيق أوراق العمل والتقارير والتوصيات.

ثانياً: تقييم عمل المراجع الداخلي

على الرغم من أن المراجعون الخارجيون غالباً ما يعتمدون على عمل المراجعين الداخليين عندما يتميز بالكفاءة والموضوعية، فإن المسؤولية على التقرير عن القوائم المالية تظل تقع على المراجع الخارجي وحده، بخلاف الأمر مع آراء تقرير المراجعة التي تتأسس في جزء منها على تقرير مراجع خارجي حيادي آخر فإن مسؤولية المراجعة لا يمكن أن تتجزأ مع المراجع الداخلي رغماً عن أن المراجع الداخلي قد يرفع معلومات يعتمد عليها المراجع الخارجي في اتخاذ أحكامه بخصوص تقرير مخاطر الرقابة والمخاطر الحتمية، وعن الأهمية النسبية للتعريفات وعن كافة اختبارات المراجعة المؤداة، حيث أن تلك الأحكام تعتبر مسؤولية المراجع الخارجي بالكامل، وعلى

(1) نفس المرجع، ص 133.

(2) نفس المرجع، ص 133.

الرغم من قيام المراجع الخارجي بفحص صلاحية وموضوعية المراجع الداخلي إلا أنه لا يجب أن يقبل عمل المراجع الداخلي بشكل أعمى، حيث يتعين أن يتم تقييم عمل المراجع الداخلي قبل أن يتم الاعتماد عليه بالكامل،⁽¹⁾ كما يجب أن يتم فحص أدلة إثبات المراجعة الموثق للمراجع الداخلي على أساس اختباري لتزويد المراجع الخارجي بأساس للحكم على كفاية وملائمة كل من الآتي:⁽²⁾

- ❖ نطاق عمل المراجعة الداخلية؛
- ❖ برامج المراجعة؛
- ❖ توثيق أوراق العمل؛
- ❖ النتائج التي تم التوصل إليها؛
- ❖ أي تقارير تم إعدادها.

بالإضافة لذلك يجب أن يقوم المراجع الخارجي بأداء اختبارات لبعض أعمال المراجع الداخلي على سبيل المثال إذا ما قام المراجع الداخلي بفحص دليل إثبات لتدعيم 25 عملية إضافة على الأصول الثابتة فإن المراجع الخارجي قد يفحص دليل إثبات لتدعيم عدد قليل من نفس الإضافة ومقارنة نتائج فحصه مع تلك النتائج التي توصل إليها المراجع الداخلي.

(1) نفس المرجع، ص 137.

(2) نفس المرجع، ص ص 137-138.

خلاصة

مما سبق يمكن القول أن المراجعة الخارجية تطورت نتيجة التطور الكبير الذي شهدته المنشأة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الإقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية كما يحكم المراجعة الخارجية مجموعة من المعايير تعتبر كإرشادات لممارسة المهنة بكفاءة وفعالية أثناء عملية المراجعة، وتتم عملية المراجعة الخارجية بمجموعة من الخطوات والإجراءات، حتى يتسنى للمراجع الخارجي في النهاية من إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة وصحة مركزها المالي .

وبعد أن تطرقنا إلى المراجعة الداخلية في الفصل الأول والمراجعة الخارجية في هذا الفصل توصلنا في الأخير إلى وجود علاقة تكاملية بينهما حيث كل واحد منهما يعتمد على عمل الآخر.

الفصل الثالث

واقع دور المراجعة الداخلية

في تفعيل دور مراجعي

الحسابات على مستوى

ولاية جيجل

تمهيد

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع واستعمال وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمتمثلة في الإستبانة.

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استبانة تخص مسيري المؤسسات الإقتصادية وهذا للتمكن من الحكم على دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات في المؤسسة.

وستتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال المباحث 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 المعتمدة

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الإعتماد 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 منهج دراسة الحالة لدراسة "دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات في المؤسسة" وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع.

أولاً: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مسيرين للمؤسسات الإقتصادية الموجودة على مستوى ولاية جيجل.

ثانياً: عينة الدراسة

بناء على ما سبق تم استهداف عينة من مسيري المؤسسات الإقتصادية وهذا لمعرفة "دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات في المؤسسة"، ويمثل الجدول التالي عدد الإستثمارات الموزعة والمسترجعة:

الجدول رقم(3-1): الإحصائيات الخاصة بالإستبانة

النسبة	التوزيع التكراري	الإستبانة
100%	40	الإستبانات المسترجعة
0%	0	الإستبانات غير المسترجعة
100%	40	الإستبانات الكلية

المصدر: من إعداد الطالبتين .

ثالثاً: أداة الدراسة

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإلمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية تم الإستعانة بالإستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة.

وقد تم إعداد الإستبانة والتي تتكون من ثلاث محاور كما يلي:

❖ **المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية.**

وينقسم هذا المحور إلى جزئين كما يلي:

❖ **الجزء الأول:** مدى إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولا عاما.

❖ **الجزء الثاني:** مدى إلتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية.

❖ **المحور الثاني:** مدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي.

❖ **المحور الثالث:** أداء المراجع الخارجي.

وقد تم استخدام سلم لكارث المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة "5" تعني موافق بدرجة عالية والدرجة "1" تعني موافق بدرجة منخفضة. وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

4=1-5؛ حيث تمثل 5 عدد الفئات، وبحسب طول الفئة على النحو التالي:

$$\frac{\text{المدى}}{\text{عدد الفئات}} = \text{طول الفئة (المدى)}$$

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

والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

الجدول رقم (3-2): 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	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين .

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة

تم تفرغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية **Statistical package force social sciences (SPSS)**، وسوف يتم الإستعانة ببعض الأدوات الإحصائية التالية:

- ❖ النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الإستفادة منها في وصف عينة الدراسة؛
- ❖ اختبار ألفا كرونباخ (**Crambach'Alpha**) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة؛

❖ معامل ارتباط بيرسون (**Pearson Correlation Coefficient**) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الإختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي للإستبانة؛

❖ اختبار T في حالة عينة واحدة (**T-Test**) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الإستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الإختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الإستبانة؛

❖ اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الإتجاه الواحد **One Way Analysis of A NOVA**

(**variance**) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات؛

❖ اختبار **T(T-Test)** للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين الإجابة.

❖ **نموذج الإنحدار**: وقد تم استخدامه في اختبار الفرضيات المتعلقة بدراسة الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة

أولاً: صدق الإستبانة

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

1-صدق المحكمين: عرضت أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بجامعة محمد الصديق بن يحي بجيل، متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء، ولستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون وأجريت التعديلات التي إتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارة وحذف أو إضافة الأخرى منها.

2_صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة: تم حساب الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة على عينة الدراسة البالغ حجمها 40 مفردة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

أ-الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية:

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول: مدى إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة**
قبولا عاما:

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول: إستقلالية المراجع الداخلي**

الجدول رقم (3-3)

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (استقلالية المراجع الداخلي)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	المراجع الداخلي بعيد عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها.	0,705	0,000
2	يحظى المراجع الداخلي بمكانته في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسؤوليات التي كلف بها.	0,493	0,001
3	المراجع الداخلي مسؤول أمام الجهة العليا في المنشأة.	0,251	0,119
4	لايعهد إلى قسم المراجعة بتأدية عمليات تنفيذية مما يدخل في نطاق الإدارات الأخرى بالمنشأة.	0,436	0,005
5	اختصاصات العاملين في قسم المراجعة الداخلية محددة فيما يتلاءم مع متطلبات عملية المراجعة المزمع تنفيذها.	0,243	0,131
6	يجري رئيس قسم المراجعة حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر.	0,758	0,000
7	يقوم العاملين في قسم المراجعة بتزويد رئيس القسم بمعلومات وتقارير عن الحالات التي تتعارض فيها اختصاصاته.	0,296	0,063

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-3) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الأول من الجزء الأول للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني: التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي

الجدول رقم (3-4)

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	التأهيلات اللازمة للقيام بالمراجعة الداخلية تتوافق مع طلبات مصلحة المراجعة الداخلية.	0,563	0,000
2	المراجعون الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية يحظون بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العملية.	0,705	0,000
3	تتم مراقبة العمل الذي يقوم به المساعدون باستمرار.	0,496	0,001
4	في حالة وجود ضغوطات تتم عملية المراجعة رغم هذه الضغوطات.	0,800	0,000
5	المراجعون الداخليون في المؤسسة يعملون كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موحد.	0,512	0,001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-4) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الثاني من الجزء الأول للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث: نطاق عمل المراجعة الداخلية:

الجدول رقم (3-5) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (نطاق عمل المراجعة الداخلية)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	المراجعون الداخليون يقومون بدراسة مدى صحة العمليات المالية والتشغيلية.	0,482	0,002
2	المراجعون الداخليون يقومون بفحص النظم المطبقة في المنشأة.	0,576	0,000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

0,000	0,796	المراجعون الداخليون يقومون بدراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.	3
0,000	0,865	المراجعون الداخليون يقومون بتقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام الموارد.	4
0,000	0,606	المراجعون الداخليون يقومون بمراجعة العمليات للتأكد من أن النتائج المحققة متماشية مع الأهداف الموضوعية.	5

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-5) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الثالث من الجزء الأول للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحصائية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع: تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

الجدول رقم (3-6)

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (تسيير مصلحة المراجعة الداخلية).

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحصائية
1	يحقق عمل إدارة التدقيق الداخلي الأهداف والمسؤوليات التي توافق وترغب فيها إدارة التدقيق.	0,797	0,000
2	مدير إدارة المراجعة الداخلية يستخدم الموارد الاقتصادية الخاصة بإدارته بكفاءة وفعالية.	0,811	0,000
3	لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية نظاما أساسيا وقائمة بأهداف وسلطات ومسؤوليات لإدارة المراجعة الداخلية.	0,799	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-6) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الرابع من الجزء الأول للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحصائية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الإتساق البنائي لفروع الجزء الأول: مدى إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولا

عاما:

الجدول رقم (3-7)

الإتساق البنائي لفروع الجزء الأول (مدى إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً

عاماً)

الرقم	الفرع	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
1	إستقلالية المراجع الداخلي.	0,775	0,000
2	التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي.	0,679	0,000
3	نطاق عمل المراجعة الداخلية.	0,746	0,000
4	تسيير مصلحة المراجعة الداخلية.	0,701	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-7) معاملات الإرتباط بين معدلات كل فرع من فروع الجزء الأول مع المعدل الكلي للجزء والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لمعدلات كل الفروع أقل من 0.05 مما يدل على أن فروع الجزء الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: مدى إلتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية:**

✓ **الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول: التخطيط**

الجدول رقم (3-8) الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (التخطيط)

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
1	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق دراسة المراجع ذات العلاقة بنشاط التدقيق.	0,542	0,000
2	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى	0,708	0,000
3	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق المسح الأولي للحصول على فهم عام للعمليات والمخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط.	0,614	0,000
4	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق الإتصال والتنسيق مع الأطراف ذات العلاقة.	0,608	0,000
5	المراجع الداخلي يقوم بتقييم كافة مواقع المخاطرة.	0,728	0,000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

0,000	0,525	المراجع الداخلي يقوم بتقييم الأهمية النسبية للمخاطر داخل المؤسسة.	6
-------	-------	---	---

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-8) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الأول من الجزء الثاني للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحصائية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (3-9)

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحصائية
1	المراجع الداخلي يقوم بفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.	0,555	0,000
2	المراجع الداخلي يقوم بتحديد مخاطر الرقابة.	0,810	0,000
3	المراجع الداخلي يقوم باختبارات الإلتزام.	0,765	0,000
4	المراجع الداخلي يقوم بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.	0,767	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-9) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الثاني من الجزء الثاني للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحصائية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث: مدى إستعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام

الرقابة الداخلية

الجدول رقم (3-10) الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث

(مدى إستعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحصائية
1	يستخدم المراجع الداخلي قائمة الإستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0,671	0,000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

0,000	0,645	يستخدم المراجع الداخلي طريقة التقرير الوصفي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	2
0,000	0,763	يستخدم المراجع الداخلي خرائط التدفق لتسهيل فهم نظام الرقابة الداخلية.	3
0,000	0,641	يقوم المراجع الداخلي بفحص النظام المحاسبي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	4

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-10) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الثالث من الجزء الثاني للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحصائية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع: فحص الحسابات إيصال النتائج

الجدول رقم (3-11)

الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (فحص الحسابات إيصال النتائج)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحصائية
1	يقوم المراجع الداخلي بفحص الحسابات حسب مواطن الضعف التي توصل إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	0,621	0,000
2	النظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات.	0,733	0,000
3	يستخدم المراجع الداخلي اختبارات التطابق بما يسمح له من التحقق من تجانس وارتباط المعلومات التي تحت تصرفه.	0,546	0,000
4	المراجع الداخلي يقوم بإعداد الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل الحسابات لحقيقة أعمال المؤسسة محل المراجعة.	0,402	0,010

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-11) معاملات الارتباط بين فقرات الفرع الرابع من الجزء الثاني للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحصائية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الإتساق البنائي لفروع الجزء الثاني: مدى إلتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية

الجدول رقم (3-12)

الإتساق البنائي لفروع الجزء الثاني(مدى إلتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية)

الرقم	الفرع	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
1	التخطيط	0,784	0,000
2	تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0,834	0,000
3	مدى إستعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	0,795	0,000
4	فحص الحسابات وإيصال النتائج.	0,737	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-12) معاملات الإرتباط بين معدلات كل فرع من فروع الجزء الثاني مع المعدل الكلي للجزء والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لمعدلات كل الفروع أقل من 0.05 مما يدل على أن فروع الجزء الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الإتساق البنائي لأجزاء المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

الجدول رقم (3-13)

الإتساق البنائي لأجزاء المحور الأول (الإطار النظري للمراجعة الداخلية)

الرقم	الجزء	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
1	مدى إلتزام المراجعين الداخليين المقبولة قبولاً عاماً.	0,876	0,000
2	مدى إلتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية.	0,908	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (3-13) معاملات الإرتباط بين معدل كل جزء من أجزاء المحور الأول مع المعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث

أن القيمة الإحصائية لمعدل كل جزء أقل من 0.05 مما يدل على أن أجزاء المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

ب-الصدق الداخلي لفقرات المحورالثاني: مدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي:

الجدول رقم (3-14) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني
(مدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحصائية
1	المراجع الخارجي يحصل على فهم كاف بوظيفة المراجعة الداخلية بتحديد أنشطة المراجعة الداخلية التي تعتبر ملائمة لعملية المراجعة.	0,450	0,004
2	المراجع الخارجي يقوم بعمل إستفسارات من الإدارة بشأن الأمور المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية.	0,517	0,001
3	يقوم المراجع الخارجي بدراسة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية عند تخطيط وأداء عملية مراجعة القوائم المالية.	0,436	0,005
4	يقوم مراجع الحسابات بتخفيض عمله إذا ما كانت وظيفة المراجعة الداخلية فعالة.	0,330	0,038
5	توفر الإجراءات المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين معلومات ملائمة لتقييم المراجع الخارجي لمخاطر الرقابة.	0,398	0,011
6	يقوم المراجع الخارجي بتقدير المخاطر على مستوى القوائم المالية وعند مستوى رصيد الحسابات.	0,476	0,002
7	يستخدم كل من المراجعين الداخليين والخارجيين ويعتمدان على نفس قاعدة البيانات والمعلومات التي لدى الشركة محل المراجعة.	0,299	0,061
8	تعد اختبارات التحقق الأساسية وسيلة أساسية للمراجع الخارجي لاكتشاف التحريفات الجوهرية في حسابات القوائم المالية.	0,504	0,001
9	يعتمد المستخدمون الداخليون على كل من عمل المراجعين الداخليين والخارجيين.	0,685	0,000
10	يتبع كل من المراجعون الداخليون والخارجيون منهجية مماثلة في عمليات المراجعة.	0,749	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم(3-14) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0,05 مما يدل على أن المحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

ج-الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: أداء المراجع الخارجي:

الجدول رقم(3-15)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث(أداء المراجع الخارجي)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
1	الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية.	0,627	0,000
2	الأطراف ذات المصلحة لها الثقة في التقارير المقدمة من طرف مراجعي الحسابات.	0,534	0,000
3	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية.	0,363	0,021
4	تساهم الملاحظات التي أشار إليها مراجعو الحسابات في التقارير النهائية على تقادي الوقوع في نفس الأخطاء مستقبلا.	0,311	0,051
5	تساهم قدرة مراجعي الحسابات على إبداء رأيهم حول مقدرة المؤسسة على الإستمرار في مزاوله أعمالها بنجاح وتضييق الإختلاف بينهم وبين مستخدمي التقارير المالية.	0,678	0,000
6	تقديم مراجعي الحسابات لتقارير مالية ذات جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات بين الأطراف ذات المصلحة.	0,502	0,001
7	مراجعو الحسابات قادرين على فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة، طرق التسيي، اللجان القيادية، نظام الإنتاج ونظام معالجة المعلومات المحاسبية.	0,456	0,003
8	مراجعو الحسابات قادرين على توثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية المراجعة.	0,610	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم (3-15) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0,05 مما يدل على أن المحور الثالث صادق لما وضع لقياسه.

3_صدق الإتصاق البنائي لمحاور الدراسة:

الجدول رقم (3-16)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة

المحور	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
الأول	الإطار النظري للمراجعة الداخلية.	0,973	0.000
الثاني	مدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي.	0.834	0.000
الثالث	أداء المراجع الخارجي.	0.653	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الجدول رقم (3-16) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0,05 .

ثانيا: ثبات فقرات الإستبانة:

قد أجرينا خطوات الثبات على العينة الإستطلاعية نفسها بطريقة معامل ألفا كرونباخ.

طريقة ألفا كرونباخ:

الجدول رقم (3-17)

معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الإطار النظري للمراجعة الداخلية.	0,879
الثاني	مدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي.	0,630
الثالث	أداء المراجع الخارجي.	0,600
	جميع المحاور	0,906

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

إستخدمنا طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة وقد بين الجدول رقم (3-17) أن معاملات الثبات مرتفعة مما طمأننا على إستخدام الإستبانة .

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة.

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

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

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

أولاً: الجنس:

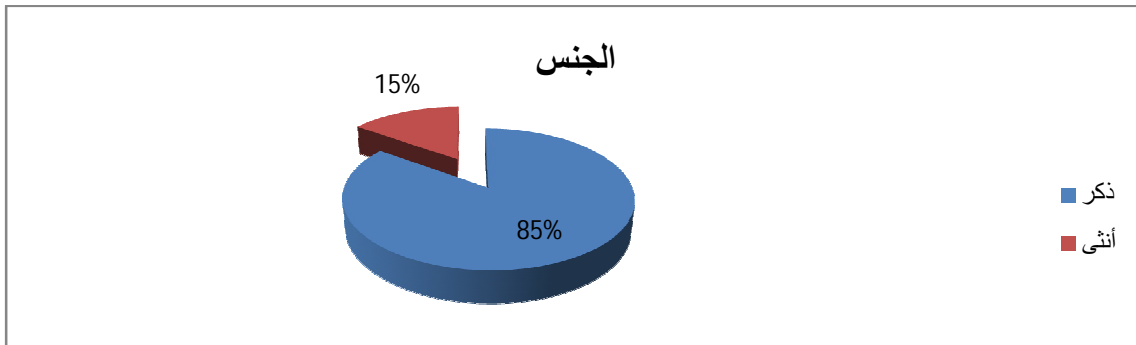
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

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

النسبة المئوية%	التكرارات	الجنس
85%	34	ذكر
14%	6	أنثى
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

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



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول والشكل أن النسبة العالية من أفراد العينة هي من الذكور حيث بلغ عددهم 34 ذكر أي ما يعادل 85 %، في حين بلغ عدد الإناث 6 وبنسبة مقدارها 15%.

ثانيا:العمر:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث السن وفق ما يوضحه الجدول والشكل

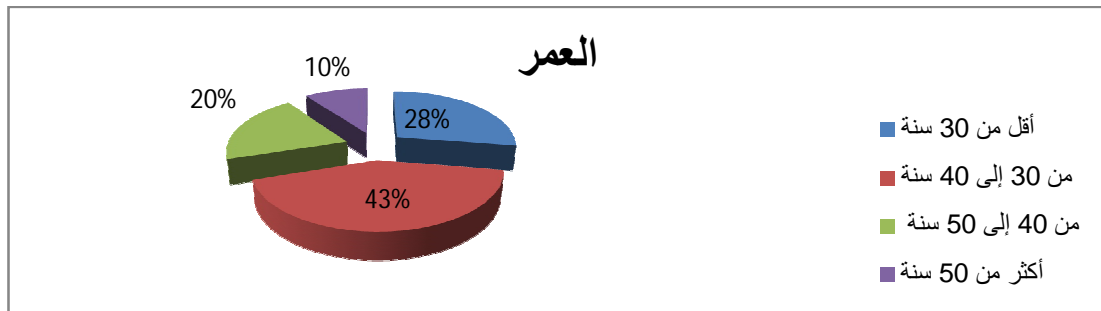
المواليين:

الجدول رقم (3-19) توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة المئوية%	التكرارات	الفئة العمرية
27,5%	11	أقل من 30 سنة
42,5%	17	من 30 إلى 40 سنة
20,0%	8	من 40 إلى 50 سنة
10,0%	4	أكثر من 50 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

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



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة حيث بلغ عددهم 17 فردا وبنسبة مقدارها 42,5% ثم تليها الفئة العمرية أقل من 30 سنة والبالغ عددهم 11 فردا وبنسبة مقدارها 27,5% في حين جاءت في المرتبة ما قبل الأخيرة الفئة العمرية من 40 إلى 50 سنة حيث قدر عددهم بـ 8 أفراد أي بنسبة 20، أما الفئة العمرية الأخيرة الأكثر من 50 سنة فقد بلغ عددهم 4 أفراد بنسبة 10.

ثالثا:الوظيفة:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول والشكل

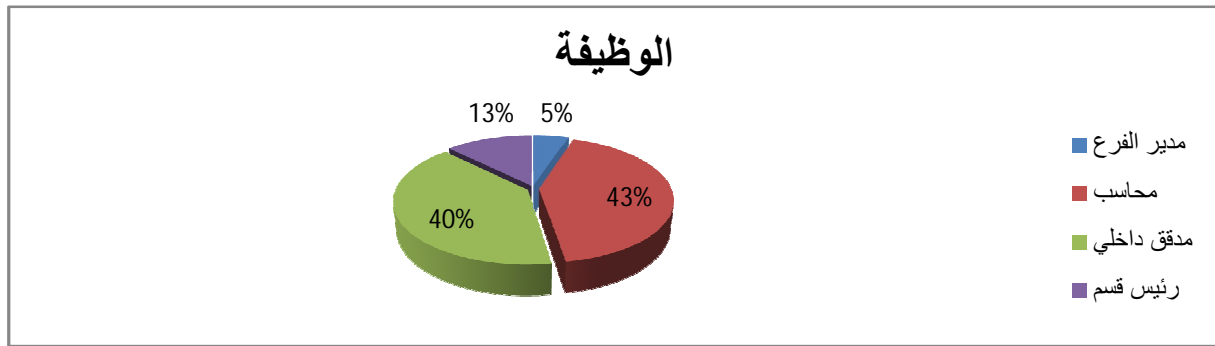
المواليين:

الجدول رقم (3-20) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
مدير الفرع	2	5%
محاسب	17	42,5%
مدقق داخلي	16	40%
رئيس قسم	5	12,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

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



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من وظيفة محاسب حيث بلغ عددهم 17 محاسب وبنسبة مقدارها 42,5% ثم تليها وظيفة مدقق داخلي البالغ عددهم 16 مدقق داخلي وبنسبة مقدارها 40% في حين جاءت المرتبة ما قبل الأخيرة وظيفة رئيس قسم حيث قدر عددهم بـ 5 رئيس قسم أي بنسبة 12,5%، أما الوظيفة الأخيرة مدير فرع فقد بلغ عددهم 2 مدير فرع بنسبة 5.

رابعاً: عدد سنوات الخبرة المهنية:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة المهنية وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

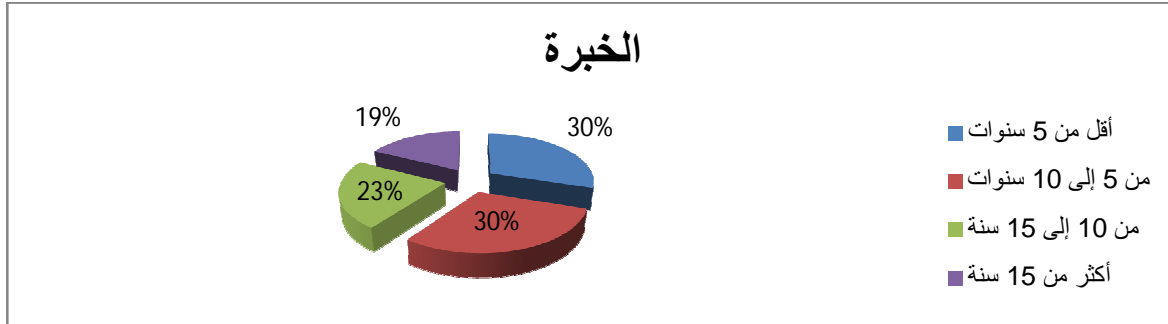
الجدول رقم (3-21) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

عدد سنوات الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	12	30%
من 5 إلى 10 سنوات	12	30%
من 10 إلى 15 سنة	9	22,5%
أكثر من 15 سنة	7	17,5%

100%	40	المجموع
------	----	---------

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (3-4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم الخبرة المهنية الأقل من 5 سنوات ومن 5 إلى 10 سنوات حيث بلغ عدد كل فئة 12 فردا وبنسبة مقدارها 30 %، ثم تليها الخبرة المهنية من 10 إلى 15 سنة البالغ عددهم 9 أفراد و بنسبة 22,5 %، أما الخبرة المهنية الأخيرة الأكثر من 15 سنة فقد بلغ عددهم 7 بنسبة 17,5 %.

خامسا: المؤهل العلمي:

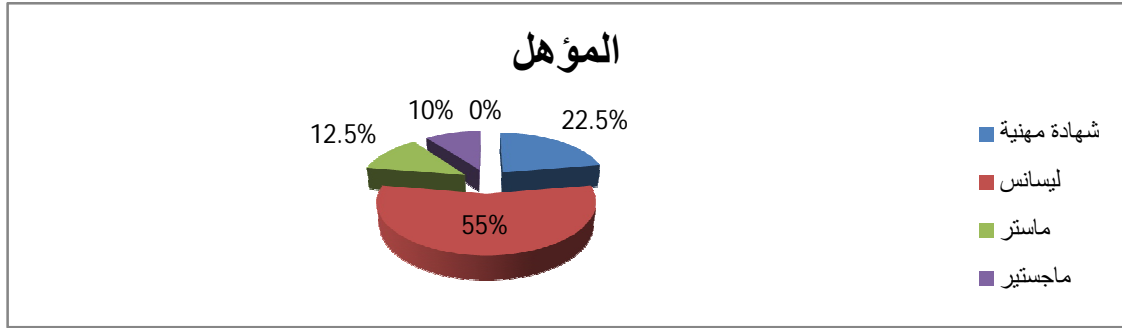
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-22) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية%
شهادة مهنية	9	22,5%
ليسانس	22	55%
ماستر	5	12,5%
ماجستير	4	10%
دكتوراه	-	-
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (3-5) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم فئة المؤهل العلمي ليسانس حيث بلغ عددهم 22 فردا وبنسبة 55%، ثم تليها فئة المؤهل العلمي شهادة مهنية البالغ عددهم 9 أفراد وبنسبة 22,5%، ثم فئة المؤهل العلمي ماستر البالغ عددهم 5 أفراد وبنسبة 12,5%، في حين جاءت في المرتبة الأخيرة فئة المؤهل العلمي ماجستير حيث قدر عددهم بـ 4 أفراد أي بنسبة 10% وكخلاصة لما تم عرضه حول خصائص عينة الدراسة ومن خلال تحليل البيانات المتعلقة بالقسم الأول من الإستبانة الخاصة بالبيانات العامة لفئة البحث، يمكن أن نستنتج بأن عينة الدراسة إتصفت بأن النسبة الأكبر ذكور، من ذوي الفئة العمرية التي تتراوح من 30 إلى 40 سنة دو وظيفة محاسب وخبرة مهنية أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى 10 سنوات ومؤهل علمي ليسانس أي أن أغلب الموظفين في المؤسسات الإقتصادية من الفئة المتوسطة ذوي شهادة ليسانس والخبرة المتوسطة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة:

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل نتائج الدراسة كمايلي:

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي

تتشرط معظم الاختبارات المعلمية أن يكون التوزيع طبيعيا للبيانات وسنستعرض اختبار (اختبار كولمجروف - سمرنوف) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أم لا، وهذا من خلال ما يلي:

يوضح الجدول رقم (3-23) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي:

الجدول رقم (3-23): اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع محاور الدراسة	0.092	0.200

المصدر: من إعداد الطالبتين 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.

ثانيا: تحليل فقرات الاستبانة

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 نقبل 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: الإطار النظري للمراجعة الداخلية.

أ-تحليل فقرات الجزء الأول: مدى التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولا عاما.

❖ تحليل فقرات الفرع الأول: إستقلالية المراجع الداخلي.

الجدول رقم(3-24) تحليل فقرات الفرع الأول (إستقلالية المراجع الداخلي).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	المراجع الداخلي بعيد عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها.	4,05	1,061	6,259	0,000
2	يحظى المراجع الداخلي بمكانته في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسؤوليات التي كلف بها.	4,13	0,607	11,720	0,000
3	المراجع الداخلي مسؤول أمام الجهة العليا في المنشأة	4,18	0,813	9,141	0,000
4	لايعهد إلى قسم المراجعة بتأدية عمليات تنفيذية مما يدخل في نطاق الإدارات الأخرى بالمنشأة.	3,60	0,744	5,099	0,0000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

0,000	11,925	0,504	3,95	اختصاصات العاملين في قسم المراجعة الداخلية محددة فيما يتلاءم مع متطلبات عملية المراجعة المزمع تنفيذها.	5
0,102	1,674	1,228	3,33	يجري رئيس قسم المراجعة حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر.	6
0,000	8,943	0,778	4,10	يقوم العاملون في قسم المراجعة بتزويد رئيس القسم بمعلومات وتقارير عن الحالات التي تتعارض فيها اختصاصاته.	7

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 6,259 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي بعيد عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 11,720 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يحظى المراجع الداخلي بمكانته في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسؤوليات التي كلف بها".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 9,41 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي مسؤول أمام الجهة العليا في المنشأة".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة t المحسوبة 5,099 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أنه "لايعهد إلى قسم المراجعة بتأدية عمليات تنفيذية مما يدخل في نطاق الإدارات الأخرى بالمنشأة".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة t المحسوبة 11,925 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "اختصاصات العاملين في قسم المراجعة الداخلية محددة فيما يتلاءم مع متطلبات عملية المراجعة المزمع تنفيذها".

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة t المحسوبة 1,674 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,102 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على أن "رئيس قسم المراجعة لا يجري حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر".

الفقرة السابعة: في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة t المحسوبة 8,943 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يقوم العاملين في قسم المراجعة بتزويد رئيس القسم بمعلومات وتقارير عن الحالات التي تتعارض فيها اختصاصاته".

❖ تحليل فقرات الفرع الثاني: التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي.

الجدول رقم (3-25)

تحليل فقرات الفرع الثاني (التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحصائية
1	التأهيلات اللازمة للقيام بالمراجعة الداخلية تتوافق مع طلبات مصلحة المراجعة الداخلية.	4,25	0,630	12,540	0,000
2	المراجعون الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية يحظون بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العملية.	4,28	0,784	10,285	0,000
3	تتم مراقبة العمل الذي يقوم به المساعدون باستمرار.	4,23	0,620	12,503	0,000
4	في حالة وجود ضغوطات تتم عملية المراجعة رغم هذه الضغوطات.	3,60	1,057	3,589	0,001
5	المراجعون الداخليون في المؤسسة يعملون كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موحد.	4,25	0,630	12,540	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 12,540 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "التأهيلات اللازمة للقيام بالمراجعة الداخلية تتوافق مع طلبات مصلحة المراجعة الداخلية".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 10,285 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن

"المراجعون الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية يحظون بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العملية".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 12,503 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " تتم مراقبة العمل الذي يقوم به المساعدون باستمرار".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة t المحسوبة 3,589 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,001 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " في حالة وجود ضغوطات تتم عملية المراجعة رغم هذه الضغوطات".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة t المحسوبة 12,540 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المراجعون الداخليون في المؤسسة يعملون كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موحد".

❖ تحليل فقرات الفرع الثالث: نطاق عمل المراجعة الداخلية

الجدول رقم (3-26) تحليل فقرات الفرع الثالث (نطاق عمل المراجعة الداخلية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	المراجعون الداخليون يقومون بدراسة مدى صحة العمليات المالية والتشغيلية.	4,43	0,747	12,061	0,000
2	المراجعون الداخليون يقومون بفحص النظم المطبقة في المنشأة.	4,10	0,672	10,356	0,000
3	المراجعون الداخليون يقومون بدراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.	4,13	0,853	8,342	0,000
4	المراجعون الداخليون يقومون بتقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام الموارد	3,63	1,125	3,513	0,001
5	المراجعون الداخليون يقومون بمراجعة العمليات للتأكد من أن النتائج المحققة متماشية مع الأهداف الموضوعية.	3,88	0,791	7,000	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 12,061 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجعون الداخليون يقومون بدراسة مدى صحة العمليات المالية والتشغيلية".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 10,356 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجعون الداخليون يقومون بفحص النظم المطبقة في المنشأة".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 8,342 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجعون الداخليون يقومون بدراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة t المحسوبة 3,513 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,001 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجعون الداخليون يقومون بتقييم مدى اقتصادية وفعالية استخدام الموارد".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة t المحسوبة 7,000 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجعين الداخليين يقومون بمراجعة العمليات للتأكد من أن النتائج المحققة متماشية مع الأهداف الموضوع".

❖ تحليل فقرات الفرع الرابع: تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

الجدول رقم (3-27) تحليل فقرات الفرع الرابع (تسيير مصلحة المراجعة الداخلية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحصائية
1	يحقق عمل إدارة التدقيق الداخلي الأهداف والمسؤوليات التي توافق وترغب فيها إدارة التدقيق.	3,90	0,778	7,317	0,000
2	مدير إدارة المراجعة الداخلية يستخدم الموارد الاقتصادية الخاصة بإدارته بكفاءة وفعالية.	3,73	0,784	5,848	0,000
3	لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية نظاما أساسيا وقائمة بأهداف وسلطات ومسؤوليات لإدارة المراجعة الداخلية.	3,83	0,747	6,983	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 7,317 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " يحقق عمل إدارة التدقيق الداخلي والأهداف والمسؤوليات التي توافق و ترغب فيها إدارة التدقيق " .

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 5,848 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " مدير إدارة المراجعة الداخلية يستخدم الموارد الإقتصادية الخاصة بإدارته بكفاءة وفعالية " .

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 6.983 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية نظاما أساسيا وقائمة بأهداف وسلطات ومسؤوليات لإدارة المراجعة الداخلية " .

ب- تحليل فقرات الجزء الثاني: مدى إلتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية:

❖ **تحليل فقرات الفرع الأول: التخطيط**

الجدول رقم (3-28) تحليل فقرات الفرع الأول (التخطيط)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
1	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق دراسة المراجع ذات العلاقة بنشاط التدقيق.	3,85	0,864	6,224	0,000
2	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى.	3,98	0,733	8,408	0,000
3	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق المسح الأولي للحصول على فهم عام للعمليات والمخاطرة وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط.	3,95	0,783	7,675	0,000
4	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق الإتصال والتنسيق مع الأطراف ذات العلاقة.	4,15	0,770	9,450	0,000
5	المراجع الداخلي يقوم بتقييم كافة مواقع المخاطرة.	3,90	0,672	8,473	0,000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

0,000	12,756	0,545	4,10	6 المراجع الداخلي يقوم بتقييم الأهمية النسبية للمخاطر داخل المؤسسة.
-------	--------	-------	------	---

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 6,224 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق دراسة المراجع ذات العلاقة بنشاط التدقيق " .

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 8,408 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى " .

الفقرة الثالثة: الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 7,675 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق المسح الأولي للحصول على فهم عام للعمليات والمخاطرة وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط " .

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة t المحسوبة 9,450 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق الإتصال والتنسيق مع الأطراف ذات العلاقة " .

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة t المحسوبة 8,473 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المراجع الداخلي يقوم بتقييم كافة مواقع المخاطرة " .

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة t المحسوبة 12,756 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المراجع الداخلي يقوم بتقييم الأهمية النسبية للمخاطر داخل المؤسسة " .

❖ تحليل فقرات الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (3-29) تحليل فقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحصائية
1	المراجع الداخلي يقوم بفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.	4,25	0,707	11,180	0,000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

0,000	6,262	0,959	3,95	المراجع الداخلي يقوم بتحديد مخاطر الرقابة.	2
0,000	6,074	0,911	3,88	المراجع الداخلي يقوم باختبارات الإلتزام.	3
0,000	9,994	0,823	4,40	المراجع الداخلي يقوم بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.	4

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 11,180 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يقوم بفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 6,262 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يقوم بتحديد مخاطر الرقابة".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 6,074 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يقوم باختبارات الإلتزام".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة t المحسوبة 9,994 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يقوم بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية".

❖ تحليل فقرات الفرع الثالث: مدى إستعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (3-30) تحليل فقرات الفرع الثالث

(مدى إستعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
1	يستخدم المراجع الداخلي قائمة الإستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	4,08	0,888	7,654	0,000
2	يستخدم المراجع الداخلي طريقة التقرير الوصفي في تقييم نظام	4,08	0,694	9,799	0,000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

				الرقابة الداخلية.	
0,000	4,999	1,075	3,85	يستخدم المراجع الداخلي خرائط التدفق لتسهيل فهم نظام الرقابة الداخلية.	3
0,000	7,464	0,847	4,00	يقوم المراجع الداخلي بفحص النظام المحاسبي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	4

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 7,654 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يستخدم المراجع الداخلي قائمة الإستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 9,799 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يستخدم المراجع الداخلي طريقة التقرير الوصفي في تقييم نظام الرقابة الداخلية".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 4,999 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يستخدم المراجع الداخلي خرائط التدفق لتسهيل فهم نظام الرقابة الداخلية".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة t المحسوبة 7,464 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يقوم المراجع الداخلي بفحص النظام المحاسبي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية".

❖ تحليل فقرات الفرع الرابع: فحص الحسابات وإيصال النتائج.

الجدول رقم (3-31) تحليل فقرات الفرع الرابع (فحص الحسابات وإيصال النتائج).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
1	يقوم المراجع الداخلي بفحص الحسابات حسب مواطن الضعف التي توصل إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	4,03	0,891	7,274	0,000
2	النظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات.	3,48	1,086	2,767	0,000
3	يستخدم المراجع الداخلي اختبارات التطابق	4,05	0,677	9,802	0,000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

				بما يسمح له من التحقق من تجانس وارتباط المعلومات التي تحت تصرفه.	
0,000	8,725	0,834	4,15	المراجع الداخلي يقوم بإعداد الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل الحسابات لحقيقة أعمال المؤسسة محل المراجعة.	4

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 7,274 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يقوم المراجع الداخلي بفحص الحسابات حسب مواطن الضعف التي توصل إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 2,767 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "النظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية و حقيقة التسجيلات".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 9,802 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يستخدم المراجع الداخلي اختبارات التطابق بما يسمح له من التحقق من تجانس وارتباط المعلومات التي تحت تصرفه".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة t المحسوبة 8,725 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يقوم بإعداد الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل الحسابات لحقيقة أعمال المؤسسة محل المراجعة".

2- تحليل فقرات المحور الثاني: مدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي

الجدول رقم (3-32)

تحليل فقرات المحور الثاني (مدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإحتراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
1	المراجع الخارجي يحصل على فهم كاف بوظيفة المراجعة الداخلية بتحديد أنشطة المراجعة الداخلية التي تعتبر ملائمة لعملية	4,08	0,616	11,046	0,000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

				المراجعة.	
2	3,95	0,597	10,064	0,000	المراجع الخارجي يقوم بعمل إستفسارات من الإدارة بشأن الأمور المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية.
3	3,88	0,723	7,656	0,000	يقوم المراجع الخارجي بدراسة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية عند تخطيط وأداء عملية مراجعة القوائم المالية.
4	3,70	1,043	4,246	0,000	يقوم مراجع الحسابات بتخفيض عمله إذا ما كانت وظيفة المراجعة الداخلية فعالة
5	3,85	0,802	6,701	0,000	توفر الإجراءات المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين معلومات ملائمة لتقييم المراجع الخارجي لمخاطر الرقابة.
6	4,13	0,723	9,844	0,000	يقوم المراجع الخارجي بتقدير المخاطر على مستوى القوائم المالية وعند مستوى رصيد الحسابات.
7	3,65	1,099	3,741	0,001	يستخدم كل من المراجعين الداخليين والخارجيين ويعتمدان على نفس قاعدة البيانات والمعلومات التي لدى الشركة محل المراجعة.
8	4,04	1,025	6,325	0,000	تعد اختبارات التحقق الأساسية وسيلة أساسية للمراجع الخارجي لاكتشاف التحريفات الجوهرية في حسابات القوائم المالية.
9	3,48	1,154	2,602	0,013	يعتمد المستخدمون الداخليون على كل من عمل المراجعين الداخليين والخارجيين.
10	2,98	1,187	0,133-	0,895	يتبع كل من المراجعين الداخليين والخارجيين منهجية مماثلة في عمليات المراجعة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 11,046 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الخارجي يحصل على فهم كاف بوظيفة المراجعة الداخلية بتحديد أنشطة المراجعة الداخلية التي تعتبر ملائمة لعملية المراجعة".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 10,064 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الخارجي يقوم بعمل إستفسارات من الإدارة بشأن الأمور المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 7,656 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يقوم المراجع الخارجي بدراسة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية عند تخطيط و أداء عملية مراجعة القوائم المالية".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة t المحسوبة 4,246 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات بتخفيض عمله إذا ما كانت وظيفة المراجعة الداخلية فعالة".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة t المحسوبة 6,701 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "توفر الإجراءات المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين معلومات ملائمة لتقييم المراجع الخارجي لمخاطر الرقابة".

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة t المحسوبة 9,844 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يقوم المراجع الخارجي بتقدير المخاطر على مستوى القوائم المالية و عند مستوى رصيد الحسابات".

الفقرة السابعة: في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة t المحسوبة 3,741 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,001 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يستخدم كل من المراجعين الداخليين والخارجيين ويعتمدان على نفس قاعدة البيانات والمعلومات التي لدى الشركة محل المراجعة".

الفقرة الثامنة: في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة t المحسوبة 6,325 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "تعد اختبارات التحقق الأساسية وسيلة أساسية للمراجع الخارجي لاكتشاف التحريفات الجوهرية في حسابات القوائم المالية".

الفقرة التاسعة: في الفقرة رقم (9) بلغت قيمة t المحسوبة 2,602 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,013 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يعتمد المستخدمون الداخليون على كل من عمل المراجعون الداخليين والخارجيين".

الفقرة العاشرة: في الفقرة رقم (10) بلغت قيمة t المحسوبة -0,133 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,895 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على أن "المراجعون الداخليون والخارجيون لا يتبعان منهجية مماثلة في عمليات المراجعة".

3-تحليل فقرات المحور الثالث: أداء المراجع الخارجي

الجدول رقم(3-33) تحليل فقرات المحور الثالث: أداء المراجع الخارجي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
1	الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية.	4,38	0,838	10,380	0,000
2	الأطراف ذات المصلحة لها الثقة في التقارير المقدمة من طرف مراجعي الحسابات.	4,33	0,526	15,943	0,000
3	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية.	4,45	0,504	18,202	0,000
4	تساهم الملاحظات التي أشار إليها مراجعي الحسابات في التقارير النهائية على تفادي الوقوع في نفس الأخطاء مستقبلا	4,38	0,540	16,102	0,000
5	تساهم قدرة مراجعي الحسابات على إبداء رأيهم حول مقدرة المؤسسة على الإستمرار في مزاوله أعمالها بنجاح وتضييق الإختلاف بينهم وبين مستخدمى التقارير المالية.	4,05	0,639	10,400	0,000
6	تقديم مراجعي الحسابات لتقارير مالية	4,08	0,572	11,879	0,000

الفصل الثالث: واقع دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل

				ذات جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصرعات بين الأطراف ذات المصلحة.	
0,000	8,840	0,733	4,03	مراجعو الحسابات قادرين على فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة، طرق التسيير، اللجان القيادية، نظام الإنتاج ونظام معالجة المعلومات المحاسبية.	7
0,000	5,746	0,864	3,79	مراجعو الحسابات قادرين على توثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية المراجعة.	8

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغت قيمة t المحسوبة 10,380 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغت قيمة t المحسوبة 15,943 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "الأطراف ذات المصلحة لها الثقة في التقارير المقدمة من طرف مراجعي الحسابات".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغت قيمة t المحسوبة 18,202 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "أعمال مراجعي الحسابات تساهم في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغت قيمة t المحسوبة 16,102 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "تساهم الملاحظات التي أشار إليها مراجعي الحسابات في التقارير النهائية على تقادي الوقوع في نفس الأخطاء مستقبلا".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغت قيمة t المحسوبة 10,400 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على

أن "تساهم قدرة مراجعي الحسابات على إبداء رأيهم حول مقدرة المؤسسة على الإستمرار في مزاولة أعمالها بنجاح وتضييق الإختلاف بينهم وبين مستخدمي التقارير المالية".

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (6) بلغت قيمة t المحسوبة 11,879 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "تقديم مراجعي الحسابات لتقارير مالية ذات جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصرعات بين الأطراف ذات المصلحة".

الفقرة السابعة: في الفقرة رقم (7) بلغت قيمة t المحسوبة 8,840 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "مراجعي الحسابات قادرين على فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة، طرق التسيير، اللجان القيادية، نظام الإنتاج ونظام معالجة المعلومات المحاسبية".

الفقرة الثامنة: في الفقرة رقم (8) بلغت قيمة t المحسوبة 5,746 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "مراجعي الحسابات قادرين على توثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية المراجعة".

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

من أجل القيام باختبار الفرضيات يتعين علينا استخدام T للعينة الواحدة، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم إرتأينا ضرورة القيام باختبار ANOVA .

المطلب الأول: إختبار الفرضيات.

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

- ❖ إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H₁) وبالتالي الفرضية البديلة (H₀) مرفوضة؛
- ❖ إذا كانت t المحسوبة أصغر 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) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H₁)؛
- ❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H₁).

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

H_0 : المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل غير ملتزمين بمعايير وإجراءات التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً.

H_1 : المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بمعايير وإجراءات التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-34): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0,000	2,02	17,692	H_1
DF=N-1			درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,692 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 ، أي أن: "المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بمعايير وإجراءات التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً".

وهذه الفرضية تنقسم إلى فرضيتين جزئيتين وسيتم إختبارهما فيما يلي:

1- إختبار الفرضية الجزئية الأولى: المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً

H_0 : المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل غير ملتزمين بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً

H_1 : المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولاً عاماً

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-35): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الجزئية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0,000	2,02	16,741	H ₁
DF=N-1		درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 16,741 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H₁، أي أن: "المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بمعايير التدقيق الداخلي المقبولة قبولا عاما".

2- إختبار الفرضية الجزئية الثانية: المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بإجراءات التدقيق الداخلي

H₀: المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل غير ملتزمين بإجراءات التدقيق الداخلي

H₁: المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بإجراءات التدقيق الداخلي

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-36): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الجزئية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0,000	2,02	14,870	H ₁
DF=N-1		درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 14,870 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,02، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H₁، أي أن: "المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بإجراءات التدقيق الداخلي".

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية: المراجعون الخارجيون على مستوى ولاية جيجل يستفيدون من عمل المراجعين الداخليين

H_0 : المراجعون الخارجيون على مستوى ولاية جيجل لا يستفيدون من عمل المراجعين الداخليين.
 H_1 : المراجعون الخارجيون على مستوى ولاية جيجل يستفيدون من عمل المراجعين الداخليين.
يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-37): نتائج اختبار T لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	10,986	2,02	0,000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$ DF=N-1				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 10,986 وهي أكبر من قيمة 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 أن: "المراجعين الخارجيين على مستوى ولاية جيجل يستفيدون من عمل المراجعين الداخليين".

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة: تتميز الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بالجودة العالية

H_0 : لا تتميز الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بالجودة العالية
 H_1 : تتميز الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بالجودة العالية

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الجزئية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-38): نتائج اختبار T لاختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	21,977	2,02	0,000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$ DF=N-1				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 21,977 وهي أكبر من قيمة 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 أن: "تتميز الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بالجودة العالية".

رابعاً: إختبار فرضيات الأثر (التي سيتم إختبارها عن طريق نموذج الإنحدار):

يتم في هذا الجزء إختبار الفرضيات التي تدرس الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة والتي ينتج إختبارها عن طريق نموذج الإنحدار الخطي البسيط كما يلي:

1: اختبار الفرضيات الأساسية للإنحدار:

من المعروف إحصائياً أن الطرق المعلمية تستلزم توفر بعض الشروط، لذا قبل تطبيق تحليل الإنحدار لإختبار فرضيات الدراسة يجب إجراء بعض الإختبارات، وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لإفتراضات تحليل الإنحدار، وذلك على النحو التالي:

أ: إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.

من أجل التحقق من فرضيات التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى إختبار كولمجراف-سمرنوف تمهيدا لإستخدام أسلوب تحليل الإنحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في إختبار الفرضيات، و تشترط الإختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات طبيعياً من خلال برنامج SPSS يمكن إجراء هذا الإختبار كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-39): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (KS)

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع محاور الدراسة	0.092	0.200

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين :

H_0 : البيانات لا تتوزع توزيعاً طبيعياً.

H_1 : البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً.

يتضح من الجدول أن مستوى المعنوية لكل الأبعاد والمحاور أكبر من 0,05، وبذلك يتم قبول الفرضية البديلة، وبالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهذا يمكننا من استخدام الإختبارات المعلمية.

ب: إختبار الملاءمة وخطية العلاقات :

بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم إستخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من خطية العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، أي هناك علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة تفسرها معادلة الإنحدار جيدا، ومن خلال برنامج SPSS تم الحصول على النتائج التالية والخاصة بالعلاقات التي تعكس إختبار فرضيات الدراسة.

الجدول رقم (3-40)

نتائج تحليل التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار فرضيات الدراسة

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
جودة خدمات المراجع الخارجي	إلتزام المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولا عام	الإنحدار SSR	0,802	1	0,802	8,173	0,007
		البواقي SSE	3,729	38	0,098		
		الكل SST	4,531	39	-		
إجراءات المراجعة الداخلية	إلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية	الإنحدار SSR	1,200	1	1,200	13,690	0,001
		البواقي SSE	3,331	38	0,088		
		الكل SST	4,531	39	-		
الخارجي من عمل المراجع الداخلي	إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي	الإنحدار SSR	1,211	1	1,211	13,858	0,001
		البواقي SSE	3,320	38	0,087		
		الكل SST	4,531	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

H_0 : خط الإنحدار لا يلائم البيانات المعطيات.

H_1 : خط الإنحدار يلائم البيانات المعطيات.

يقدم الجدول السابق إختباراً لمدى صلاحية النموذج لإختبار فرضيات الدراسة، وتبعاً لكون مستوى الدلالة لقيمة F أقل من 0,05، وبذل على ذلك كون مستوى معنوية الإختبار F أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 في كل العلاقات، مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن "خط الإنحدار لا يلائم البيانات المعطاة"، وهذا يظهر خطية النماذج وكون خط الإنحدار يلائم البيانات، وبالتالي نموذج الإنحدار معنوي. وبهذا يكون فرض تحليل الإنحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرات قد تحقق، وهذا يمكننا من الإنتقال إلى إختبار الفرضيات.

2: إختبار فرضيات الأثر: بعد التأكد من إمكانية تطبيق الإختبارات المعلمية وأسلوب الإنحدار سيتم إختبار فرضيات الأثر كما يلي:

أ: إختبار الفرضية الأولى: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً على جودة خدمات مراجعي الحسابات.

تنص الفرضية على أن: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً على جودة خدمات مراجعي الحسابات، وسيتم إختبار هذه الفرضية بإستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً على جودة خدمات مراجع الحسابات، ويمكن كتابة هذه الفرضية على النحو التالي :

H_0 : ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً على جودة خدمات مراجع الحسابات:

H_1 : هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً على جودة خدمات مراجع الحسابات

وقد كانت أهم نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (إلتزام المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً)، والمتغير التابع (جودة خدمات مراجع الحسابات) متضمنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-41) نتائج تحليل الإنحدار لإختبار الفرضية الأولى

		معامل الارتباط r			معامل التحديد R ²
		0,421			
		0,177			
عند $\alpha=0.05$		مستوى العنوية 0,007			قيمة (F): 8,173
معنوية t	قيمة (t)	معاملات غير موحدة		المتغير	
		معاملات موحدة	معاملات غير موحدة		
		بيتا β	SEb	B	
0,000	4,858	0,421	0,543	2,638	الثابت constant
0,007	2,859		0,136	0,389	إلتزام المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً

التابع: جودة خدمات مراجع الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يظهر من الجدول أن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار والمتمثلة في معامل التحديد (R²) قد بلغت قيمته 0,177 وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (إلتزام المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً) في سلوك المتغير التابع (جودة خدمات مراجع الحسابات) بنسبة 17,70% وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 82,30% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً، وبلغ معامل الارتباط (r) القيمة 0,421 مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين كما تشير قيمة F التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الإنحدار للعلاقة بين المتغيرين، في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الإنحدار) والتي تمثل المتغير المستقل 0,389، مما يشير أيضاً إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين إحصائياً، وقد ظهر مستوى المعنوية 0,007 وهو أقل من 0,05 مما يشير إلى معنوية معلمة الميل، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 2,638 بمستوى معنوي 0,000 وهي أقل من 0,05 ما يشير معنويتها إحصائياً، وبذلك فإن ظهور معنوية معلمتي الإنحدار يشير إلى أهمية هذا المتغير تفسير التباينات في المتغير التابع.

وبالتالي فإن ما سبق من التحليل لنتائج الإختبار التي يعرضها الجدول يؤدي إلى قبول الفرضية الأولى التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً على جودة خدمات مراجعي الحسابات .

ب: إختبار الفرضية الثانية: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية على جودة خدمات مراجع الحسابات. سيتم إختبار هذه الفرضية بإستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير إلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية على جودة خدمات مراجع الحسابات، ويمكن كتابة هذه الفرضية على النحو التالي :

H_0 : ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية على جودة خدمات مراجعي الحسابات.

H_1 : هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية على جودة خدمات مراجعي الحسابات.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (إلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية)، والمتغير التابع (جودة خدمات مراجع الحسابات) متضمنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-42) نتائج تحليل الإنحدار لإختبار الفرضية الثانية

		معامل الإرتباط r		معامل التحديد R ²	
		0,515			
		0,265			
عند $\alpha=0.05$		مستوى العنوية 0,001		قيمة (F): 13,690	
معنوية t	قيمة (t)	معاملات موحدة		B	المتغير
		بيتا β	SEb		
0,000	5,654	0,515	0,448	2,532	الثابت constant
0,001	3,700		0,111	0,412	إلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية

التابع: جودة خدمات مراجع الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يظهر من الجدول أن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار والمتمثلة في معامل التحديد (R^2) قد بلغت قيمته 0,265 وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (إلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية) في سلوك المتغير التابع (جودة خدمات مراجع الحسابات) بنسبة 26,50 %، وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 73,50 % من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير إلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية، وبلغ معامل الإرتباط

(r) القيمة 0,515 مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين كما تشير قيمة F التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الإنحدار للعلاقة بين المتغيرين، في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الإنحدار) والتي تمثل المتغير المستقل 0,412، مما يشير أيضا إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوية 0,001 وهو أقل من 0,05 مما يشير إلى معنوية معلمة الميل، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 2,535 بمستوى معنوي 0,000 وهي أقل من 0,05 ما يشير معنويتها إحصائيا، وبذلك فإن ظهور معنوية معلمتي الإنحدار يشير إلى أهمية هذا المتغير تفسير التباينات في المتغير التابع.

وبالتالي فإن ما سبق من التحليل لنتائج الإختبار التي يعرضها الجدول يؤدي إلى قبول الفرضية الثانية التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية على جودة خدمات مراجعي الحسابات.

ج: إختبار الفرضية الثالثة: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي على جودة خدمات مراجع الحسابات.

سيتم إختبار هذه الفرضية بإستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي على جودة خدمات مراجع الحسابات، ويمكن كتابة هذه الفرضية على النحو التالي :

H₀: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي على جودة خدمات مراجع الحسابات.

H₁: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي على جودة خدمات مراجع الحسابات.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي)، والمتغير التابع (جودة خدمات مراجع الحسابات) متضمنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-43) نتائج تحليل الإنحدار لإختبار الفرضية الثالثة

		معامل الارتباط r			معامل التحديد R ²	
		0,517			0,267	
عند $\alpha=0.05$		مستوى العنوية 0,001			قيمة (F): 13,858	
معنوية t	قيمة (t)	معاملات موحدة		المتغير		
		بيثا	SEb		B	
0,000	6,628	0,517	0,405	2,686	الثابت constant إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي	
0,001	3,723		0,107	0,397		

التابع: جودة خدمات مراجع الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

يظهر من الجدول أن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار والمتمثلة في معامل التحديد (R^2) قد بلغت قيمته 0,267 وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي) في سلوك المتغير التابع (جودة خدمات مراجع الحسابات) بنسبة 26,70 % وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 73,30% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي، وبلغ معامل الارتباط (r) القيمة 0,517 مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين كما تشير قيمة F التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الإنحدار للعلاقة بين المتغيرين، في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الإنحدار) والتي تمثل المتغير المستقل 0,397، مما يشير أيضا إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين إحصائيا، وقد ظهر مستوى المعنوية 0,001 وهو أقل من 0,05 مما يشير إلى معنوية معلمة الميل، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 2,686 بمستوى معنوي 0,000 وهي أقل من 0,05 ما يشير معنويتها إحصائيا، وبذلك فإن ظهور معنوية معلمتي الإنحدار يشير إلى أهمية هذا المتغير تفسير التباينات في المتغير التابع.

وبالتالي فإن ما سبق من التحليل لنتائج الإختبار التي يعرضها الجدول يؤدي إلى قبول الفرضية الثالثة التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ لإستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي على جودة خدمات مراجع الحسابات.

المطلب الثاني: اختبار الفروق

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي One Way Analysis of A NOVA لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول " دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية " تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

أولاً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

الجدول رقم (3-44)

نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة للجنس.

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الجنس	
0.127	1,849-	0.35071	3.9548	34	ذكر	جميع المحاور
		0.12610	4.10121	6	أنثى	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.127 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0.05.

ثانياً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

يوضح الجدول رقم (3-45) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم (3-45): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

القيمة الاحتمالية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	العنوان
0,691	0,940	0,056	3	0,167	داخل المجموعات	دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة
		0,113	36	4,081	بين المجموعات	
		-	39	4,248	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,691 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.

ثالثا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير للخبرة

يوضح الجدول رقم (3-46) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

الجدول رقم(3-46): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة	داخل المجموعات	0,247	3	0,082	0,741	0,534
	بين المجموعات	4,000	36	0,111		
	المجموع	4,247	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,534 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 0.05.

رابعا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل

يوضح الجدول رقم (3-48) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل:

الجدول رقم(3-47): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة	داخل المجموعات	0,259	3	0,086	0,779	0,514
	بين المجموعات	3,989	36	0,111		
	المجموع	4,248	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,514 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير المؤهل عند مستوى دلالة 0.05.

خامسا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

يوضح الجدول رقم (3-48) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

الجدول رقم(3-48): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة	داخل المجموعات	0,195	3	0,065	0,577	0,634
	بين المجموعات	4,053	36	0,113		
	المجموع	4,248	39	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,634 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

خلاصة:

يعد هذا الفصل تدعيما للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا، حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من مسيرين المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل والمتمثلين في: المدققين الداخليين، المحاسبين رؤساء الأقسام، ومديري الفروع، وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات:

❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بمعايير وإجراءات التدقيق الداخلي المقبولة قبولا عاما.

❖ مراجعو الحسابات على مستوى ولاية جيجل يستفيدون من عمل المراجعين الداخليين.

❖ تتميز الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات على مستوى ولاية جيجل بالجودة العالية.

❖ يلتزم المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولا عاما يؤثر على جودة خدمات مراجعي الحسابات.

❖ يلتزم المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية يؤثر على جودة خدمات مراجعي الحسابات.

❖ إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي يؤثر على جودة خدمات مراجعي الحسابات.

❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل .

خاتمة

تعتبر المراجعة الداخلية والخارجية وظيفتان هامتان لا غنى للمؤسسة عنهما، ويتضح ذلك من خلال دورهما الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الإختلاس والتلاعب والضياع، حيث تعتمد المراجعة الخارجية إلى حد كبير على المراجعة الداخلية، فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ومدى جدية وكفاءة المراجعين الداخليين الساهرين على تطبيق ذلك النظام، كما أن المراجعة الخارجية مكمل لا بد منه للمراجعة الداخلية لما يتمتع به المراجع الخارجي من استقلالية وموضوعية.

كل ذلك من شأنه تقديم أشمل لأعمال المراجعة، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام، ويعود بالفائدة الكبيرة والنجاح للمؤسسة.

وللحكم على أن المراجعة الداخلية تساهم في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسات الإقتصادية قمنا بإجراء دراسة حالة للمؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل، وهذا من خلال توزيع إستمارة مكونة من مجموعة من الأسئلة تمكنا من الإجابة على إشكالية الدراسة وسنعرض فيما يلي مجموعة من النتائج التي توصلنا إليها، ونقترح بعض التوصيات.

النتائج:

نتائج الدراسة النظرية:

من خلال دراستنا النظرية استخلصنا النتائج التالية:

- ❖ عرفت المراجعة الداخلية تطورا تاريخيا صاحب التطورات والتغيرات الإقتصادية؛
- ❖ عملية المراجعة الداخلية هي عملية منظمة ومنهجية تمر بمجموعة من الخطوات المنظمة؛
- ❖ تقوم المراجعة الداخلية على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- ❖ إن أداء وتنفيذ المراجعة الداخلية وتحقيقها لأهدافها ووظائفها وخدماتها يرتبط ارتباطا مباشرا بمجموعة من العناصر والأركان؛
- ❖ تقوم المراجعة الداخلية على مجموعة من المقومات والمتمثلة في: قسم مستقل للمراجعة الداخلية، أفراد مؤهلون بقسم المراجعة الداخلية، نظام جيد للرقابة الداخلية، نظام جيد للتقارير؛
- ❖ عرفت المراجعة الخارجية تطورا تاريخيا صاحب التطورات والتغيرات الإقتصادية؛
- ❖ تقوم المراجعة الخارجية على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما تتمثل في: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير؛
- ❖ عملية المراجعة الخارجية هي عملية منظمة ومنهجية تمر بمجموعة من الخطوات المنظمة؛

❖ يلتزم المراجع الخارجي بمجموعة من الفروض تمكنه من الوصول إلى رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة وصحة مركزها المالي بالإضافة إلى مجموعة من المبادئ منها ما هو مرتبط بركن الفحص ومنها ما هو مرتبط بركن التقرير؛

❖ درجة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة يتوقف على عدة عوامل أهمها:

✓ عدد المراجعين الداخليين ؛

✓ طبيعة ودرجة مؤهلاتهم العلمية ؛

✓ مدى عمق واتساع ودقة إجراءات المراجعة الداخلية؛

✓ درجة الإستقلالية التي يتمتع بها المراجعون الداخليون؛

✓ درجة خبرتهم في مجال المراجعة الداخلية.

❖ المراجع الداخلي له دور مهم في مساعدة المراجع الخارجي في فهم وظائف نظام الرقابة الداخلية؛

❖ فعالية وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة ونطاق عملية المراجعة الخارجية يرتبطان ببعضهما بشكل عكسي، فكلما تزايدت فعالية المراجعة الداخلية كلما انخفض نطاق عملية المراجعة الخارجية؛

❖ يعتمد المراجعون الخارجيون على المراجعون الداخليون عند دراسة القضايا الثلاثة التالية:

✓ فهم الرقابة الداخلية؛

✓ تقييم المخاطر؛

✓ اختبارات التحقق الأساسية.

نتائج الدراسة التطبيقية :

من خلال دراستنا التطبيقية استخلصنا النتائج التالية:

❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يتمتعون بالإستقلالية؛

❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يحضون بتأهيل علمي وعملي لمهنة المراجعة الداخلية؛

❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يتمتعون بتحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية؛

- ❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بتسيير مصلحة المراجعة الداخلية؛
- ❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً للمراجعة الداخلية؛
- ❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بعملية التخطيط للمراجعة الداخلية؛
- ❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يقومون بفحص الحسابات وإيصال النتائج؛
- ❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل ملتزمون بإجراءات المراجعة الداخلية؛
- ❖ المراجعون الخارجيون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يحصلون على فهم كاف بوظيفة المراجعة الداخلية التي تعتبر ملائمة لعملية المراجعة؛
- ❖ المراجعون الخارجيون في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يخفزون نطاق عملهم إذا كان نطاق عمل المراجعين الداخليين فعال؛
- ❖ هناك علاقة تكاملية بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل؛
- ❖ مراجعو الحسابات في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يستفيدون من عمل المراجعين الداخليين؛
- ❖ تساهم الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل في زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية؛
- ❖ مراجعو الحسابات في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل قادرين على فهم نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ تتميز الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل بالجودة العالية؛
- ❖ يساهم إلتزام المراجعون الداخليون بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل في تحسين جودة خدمات المراجعين الخارجيين؛

- ❖ يساهم التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية في تحسين جودة خدمات المراجعين الخارجيين؛
 - ❖ تساهم إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل في تحسين جودة خدمات المراجعين الخارجيين؛
 - ❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات في المؤسسة الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل.
- التوصيات:**

- بعد استخلاص النتائج يمكننا اقتراح جملة من التوصيات نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على كل من المراجعين الداخليين والخارجيين والمؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل:
- ❖ ضرورة اهتمام المؤسسات بإدارة المراجعة الداخلية فيها، من خلال توظيفها للعدد الكافي من المراجعين الداخليين المؤهلين علميا وعمليا، والعمل على تدريبهم وتطوير مهاراتهم بشكل مستمر ليقوموا بالدور المناط بهم، وكذلك ربط إدارة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة لإعطائها القدر المناسب من الإستقلالية؛
 - ❖ قبل أن يقرر المراجع الخارجي الإستفادة من عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة محل المراجعة فإنه يجب عليه أولا أن يقوم بتقييم عمل المراجع الداخلي، ومن ثم يقوم باتخاذ قراره بمدى إمكانية الإعتماد على عمل المراجع الداخلي؛
 - ❖ على المراجع الخارجي أن يكون دائما على علم أنه هو المسؤول الأول عن نتائج عمله حتى ولو اعتمد في ذلك على عمل المراجع الداخلي؛
 - ❖ إقامة دورات تدريبية وتأهيلية للمراجعين الداخليين وفقا للخطط المدروسة؛
 - ❖ دعم الإستقلالية لدى المراجع الداخلي والخارجي من خلال الإجراءات والقوانين المناسبة؛
 - ❖ ضرورة مواكبة المراجع الداخلي والخارجي المستجدات في بيئة الأعمال والتزامهم بالتطوير المهني بامتلاكهم المعرفة الكافية بالمعايير المنظمة للعلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والخارجية؛
 - ❖ ضرورة توعية المؤسسات بأهمية البحث العلمي وإيجاد طرف تنسيق وتواصل بينها وبين الجامعات الجزائرية، بغرض تقديم المساعدة للباحث لإنجاز بحثه.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. إبراهيم إيهاب نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار الصفاء عمان، الأردن، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع الأردن، 2005.
5. أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولية (قواعد وأخلاقيات المهنة)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
6. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1992.
7. إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قارونوس، ليبيا 2008.
8. أمين السيد أحمد لطفي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ومراقبة الحسابات، دار النهضة القاهرة، 1998.
9. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة للأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
10. أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
11. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
12. حسين يوسف القاضي ، وآخرون ، تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، نظام التعليم مفتوح 2010.
13. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات، النظري والعلمي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
14. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

15. خالد راغب الخطيب، **التدقيق متعددة الجنسيات**، الطبعة الأولى، دار البداية، ناشرون وموزعون، عمان، 2009.
16. خلف عبد الله الواردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
17. رأفت علي رضوان، **معايير وإجراءات المراجعة**، جامعة المنوفية، كلية التجارة، سنة 1999/1998.
18. رجب السيد راشد، وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.
19. الصبان وآخرون، **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
20. عبد الفتاح الصحن وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2006.
21. عبد الفتاح الصحن ودرويش محمود ناجي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية الإسكندرية، 1998.
22. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008.
23. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية مصر، 2004.
24. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية 2006/2005.
25. علي ثناء القباني، شعبان نادر السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
26. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة الأردن، 2006.
27. الفين أرينز، جيمس لويك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية، السعودية، 2009.
28. كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

29. كمال الدين مصطفى اليمراوي، محمد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
30. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
31. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
32. محمد السيد ، المراجعة والرقابة المالية، المعايير والقوائم، دار الكتاب الحديث، القاهرة 2008.
33. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
34. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
35. محمد حاتم الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة المصرفية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
36. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الإسكندرية، 2002.
37. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005.
38. محمد سمير صبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
39. محمد عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الثقافة الجامعية الإسكندرية، 2004.
40. محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
41. منصور حامد محمود، ثناء عطية فرج، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 1997.
42. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن 2009.
43. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
44. وليام توماس وأمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1989.

45. يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

ثانيا: المذكرات

1. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2010/2011.

2. رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2014.

3. شاذي صالح البجيرمي، دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2010/2011.

4. شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2004.

5. عمر دلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير جامعة باتنة، 2000/2001.

6. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011.

7. محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007/2008.

ثالثا: المجالات

1. محمد جسني عبد الجليل صبيحي: التعاقد الخارجي بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول يناير المجلد الثاني والعشرون، 2000.

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
97	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	1-3
98	توزيع أفراد العينة حسب العمر.	2-3
99	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	3-3
100	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	4-3
101	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	5-3

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
84	الإحصائيات الخاصة بالإستبانة.	1-3
85	جدول التوزيع لمقياس لكارث.	2-3
87	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (إستقلالية المراجع الداخلي	3-3
88	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي).	4-3
88	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (نطاق عمل المراجعة الداخلية).	5-3
89	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (تسيير مصلحة المراجعة الداخلية).	6-3
90	الإتساق البنائي لفروع الجزء الأول (مدى إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً).	7-3
90	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الأول (التخطيط).	8-3
91	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية).	9-3
91	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الثالث (مدى إستعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية).	10-3
92	الصدق الداخلي لفقرات الفرع الرابع (فحص الحسابات إيصال النتائج).	11-3
93	الإتساق البنائي لفروع الجزء الثاني (مدى إلتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية).	12-3
93	الإتساق البنائي لأجزاء المحور الأول (الإطار النظري للمراجعة الداخلية).	13-3
94	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (مدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي).	14-3
95	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (أداء المراجع الخارجي).	15-3
96	معامل الإرتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة.	16-3
96	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ).	17-3
97	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	18-3

98	توزيع أفراد العينة حسب العمر .	19-3
99	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة .	20-3
99	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	21-3
100	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	22-3
101	اختبار التوزيع الطبيعي.	23-3
102	تحليل فقرات الفرع الأول (إستقلالية المراجع الداخلي).	24-3
104	تحليل فقرات الفرع الثاني (التأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي).	25-3
105	تحليل فقرات الفرع الثالث (نطاق عمل المراجعة الداخلية).	26-3
106	تحليل فقرات الفرع الرابع (تسيير مصلحة المراجعة الداخلية).	27-3
107	تحليل فقرات الفرع الأول (التخطيط).	28-3
108	تحليل فقرات الفرع الثاني (تقييم نظام الرقابة الداخلية).	29-3
109	تحليل فقرات الفرع الثالث (مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية).	30-3
110	تحليل فقرات الفرع الرابع (فحص الحسابات وإيصال النتائج).	31-3
111	تحليل فقرات المحور الثاني (مدى استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي).	32-3
114	تحليل فقرات المحور الثالث (أداء المراجع الخارجي).	33-3
117	نتائج إختبار T_TEST لاختبار الفرضية الأولى.	34-3
118	نتائج اختبار t-test لاختبار الفرضية الجزئية الأولى.	35-3
118	نتائج اختبار t-test لاختبار الفرضية الجزئية الثانية.	36-3
119	نتائج اختبار t-test لاختبار الفرضية الثانية.	37-3
119	نتائج اختبار t-test لاختبار الفرضية الثالثة.	38-3
120	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (KS).	39-3
121	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة.	40-3
123	نتائج تحليل الإنحدار لاختبار الفرضية الأولى.	41-3
124	نتائج تحليل الإنحدار لاختبار الفرضية الثانية.	42-3

126	نتائج تحليل الإنحدار لاختبار الفرضية الثالثة.	43-3
127	نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة للجنس.	44-3
127	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر.	45-3
128	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة.	46-3
128	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي.	47-3
129	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة.	48-3

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل، ولتحقيق أهداف الدراسة تم التطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الداخلية والخارجية والعلاقة بينهما في الجانب النظري للدراسة مع إبراز مدى مساهمة هذه العلاقة في تفعيل عمل المراجع الخارجي وتحسين جودة خدماته، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت إستبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وتم توزيعها على مجموعة من المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل، حيث أظهرت نتائج الدراسة أثر المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجعي الحسابات في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل وتحسين جودة خدماتهم، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن إلتزام المراجعين الداخليين بالمعايير وإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل يساهم في تحسين جودة خدمات المراجعين الخارجيين، كما تساهم إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي في المؤسسات الإقتصادية على مستوى ولاية جيجل في تحسين جودة خدمات المراجعين الخارجيين.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، الرقابة الداخلية، وجودة خدمات مراجعي الحسابات.

LE RESUME :

L'étude visait à identifier le rôle de l'audit interne dans l'activation du rôle des Auditeurs dans les entreprises économiques au niveau de la wilaya de JIJEL.

Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, on a commencé par l'étude théorique du Concept d'audit interne et audit externe et la relation entre les deux, tout les Soulignant dans quelle mesure cette relation peut aider à améliorer, le travail des Commissaire aux comptes et arrive d'impact sur la qualité de son travail par la suite

L'étude terrain menée via un questionnaire élaborer dans un but de servir notre étude Et administrer à un échantillon d'entreprises aux niveaux de la wilaya de Jijel, et qui a Démontré l'effet positif que peut arriver l'audit interne sur la performance du travail Des auditeurs et l'amélioration de la qualité de leurs services.

L'étude interne a aussi démontré un respect des normes et procédure dans le domaine De L'audit interne et qui a eu un effet positif sur l'amélioration des services des Commissaire aux comptes (audit externe). L'étude a aussi démontré l'intérêt que peut avoir le travail des auditeurs internes pour les auditeurs externes et sa répercutions sur la qualité de leurs services.

Mot clé : audit interne, audit externe, commissaire aux comptes, qualité des services D'audits.

الملاحق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الصديق بن يحي - جيجل -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم تجارية

السنة: الثانية ماستر

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

إستبيان البحث

السادة: المسيرون في المؤسسات الإقتصادية

تحية طيبة وبعد...

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع " دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة" . نرجو منكم التكرم الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة حيث أن صحة نتائج هذا الإستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم. مع العلم أن المعلومات التي نحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.
وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ...

الطالبتين: - جفري أمينة

- بوبعة فضيلة

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

القسم الأول: معلومات عامة

1- الجنس: ذكر أنثى

2- العمر: أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة

من 40 إلى 50 سنة أكبر من 50 سنة

3- الوظيفة: مدير الفرع محاسب

مدقق داخلي رئيس قسم

4- الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات

من 10 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

5- المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير

ماستر

دكتوراه شهادة مهنية

القسم الثاني: محاور الإستبيان

المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الجزء الأول: مدى إتزام المراجعين الداخليين بالمعايير المقبولة قبولاً عاماً الفرع الأول: إستقلالية المراجع						
01	المراجع الداخلي بعيد عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها.					
02	يحظى المراجع الداخلي بمكانته في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام و المسؤوليات التي كلف بها.					
03	المراجع الداخلي مسؤول أمام الجهة العليا في المنشأة					
04	لايعهد إلى قسم المراجعة بتأدية عمليات تنفيذية مما يدخل في نطاق الإدارات الأخرى بالمنشأة.					
05	اختصاصات العاملين في قسم المراجعة الداخلية محددة فيما يتلاءم مع متطلبات عملية المراجعة المزمع تنفيذها.					
06	يجري رئيس قسم المراجعة حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر.					
07	يقوم العاملين في قسم المراجعة بتزويد رئيس القسم بمعلومات و تقارير عن الحالات التي تتعارض فيها اختصاصاته.					
الفرع الثاني: التأهيل العلمي و العملي للمراجع الداخلي						
08	التأهيلات اللازمة للقيام بالمراجعة الداخلية تتوافق مع طلبات مصلحة المراجعة الداخلية.					
09	المراجعون الذين يشاركون في عملية أو مهمة					

					المراجعة الداخلية يحظون بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العملية.
					10 تتم مراقبة العمل الذي يقوم به المساعدون باستمرار.
					11 في حالة وجود ضغوطات تتم عملية المراجعة رغم هذه الضغوطات.
					12 المراجعون الداخليون في المؤسسة يعملون كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موحد.
الفرع الثالث: نطاق عمل المراجعة الداخلية					
					13 المراجعون الداخليون يقومون بدراسة مدى صحة العمليات المالية و التشغيلية.
					14 المراجعون الداخليون يقومون بفحص النظم المطبقة في المنشأة.
					15 المراجعون الداخليون يقومون بدراسة وتقييم طرق حماية الأصول و التحقق من وجود تلك الأصول.
					16 المراجعون الداخليون يقومون بتقييم مدى اقتصادية و فعالية إستخدام الموارد
					17 المراجعون الداخليون يقومون بمراجعة العمليات للتأكد من أن النتائج المحققة متماشية مع الأهداف الموضوعية.
الفرع الرابع: تسيير مصلحة المراجعة الداخلية					
					18 يحقق عمل إدارة التدقيق الداخلي الأهداف والمسؤوليات التي توافق و ترغب فيها إدارة التدقيق.
					19 مدير إدارة المراجعة الداخلية يستخدم الموارد الاقتصادية الخاصة بإدارته بكفاءة و فعالية.
					20 لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية نظاما أساسيا وقائمة بأهداف وسلطات ومسؤوليات لإدارة المراجعة الداخلية.
الجزء الثاني: مدى التزام المراجعين الداخليين بإجراءات المراجعة الداخلية					
الفرع الأول: التخطيط					

					21	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق دراسة المراجع ذات العلاقة بنشاط التدقيق.
					22	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق اختيار فريق التدقيق و الموارد الأخرى
					23	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق المسح الأولي للحصول على فهم عام للعمليات و المخاطرة و أنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط.
					24	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق الإتصال و التنسيق مع الأطراف ذات العلاقة.
					25	المراجع الداخلي يقوم بتقييم كافة مواقع المخاطرة
					26	المراجع الداخلي يقوم بتقييم الأهمية النسبية للمخاطر داخل المؤسسة.
الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية						
					27	المراجع الداخلي يقوم بفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.
					28	المراجع الداخلي يقوم بتحديد مخاطر الرقابة.
					29	المراجع الداخلي يقوم باختبارات الإلتزام.
					30	المراجع الداخلي يقوم بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.
الفرع الثالث: مدى استعمال الطرق المتعارف عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية						
					31	يستخدم المراجع الداخلي قائمة الإستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
					32	يستخدم المراجع الداخلي طريقة التقرير الوصفي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
					33	يستخدم المراجع الداخلي خرائط التدفق لتسهيل فهم نظام الرقابة الداخلية.
					34	يقوم المراجع الداخلي بفحص النظام المحاسبي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
الفرع الرابع: فحص الحسابات و إيصال النتائج						

					35	يقوم المراجع الداخلي بفحص الحسابات حسب مواطن الضعف التي توصل إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
					36	النظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية و حقيقة التسجيلات.
					37	يستخدم المراجع الداخلي اختبارات التطابق بما يسمح له من التحقق من تجانس و ارتباط المعلومات التي تحت تصرفه.
					38	المراجع الداخلي يقوم بإعداد الرأي الفني المحايد عن مدى صحة و عدالة تمثيل الحسابات لحقيقة أعمال المؤسسة محل المراجعة.

المحور الثاني: مدى إستفادة المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي

رقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
39	المراجع الخارجي يحصل على فهم كاف بوظيفة المراجعة الداخلية بتحديد أنشطة المراجعة الداخلية التي تعتبر ملائمة لعملية المراجعة.					
40	المراجع الخارجي يقوم بعمل إستفسارات من الإدارة بشأن الأمور المرتبطة بإدارة المراجعة الداخلية.					
41	يقوم المراجع الخارجي بدراسة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية عند تخطيط و أداء عملية مراجعة القوائم المالية.					
42	يقوم مراجع الحسابات بتخفيض عمله إذا ما كانت وظيفة المراجعة الداخلية فعالة					
43	توفر الإجراءات المؤداة عن طريق المراجعين الداخليين معلومات ملائمة لتقييم المراجع الخارجي لمخاطر الرقابة.					

					44	يقوم المراجع الخارجي بتقدير المخاطر على مستوى القوائم المالية و عند مستوى رصيد الحسابات.
					45	يستخدم كل من المراجعين الداخليين و الخارجيين و يعتمدان على نفس قاعدة البيانات و المعلومات التي لدى الشركة محل المراجعة.
					46	تعد اختبارات التحقق الأساسية وسيلة أساسية للمراجع الخارجي لاكتشاف التحريفات الجوهرية في حسابات القوائم المالية.
					47	يعتمد المستخدمون الداخليون على كل من عمل المراجعون الداخليين و الخارجيين.
					48	يتبع كل من المراجعون الداخليون و الخارجيون منهجية مماثلة في عمليات المراجعة.

المحور الثالث: أداء المراجع الخارجي

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
49	الخدمات المقدمة من طرف مراجعي الحسابات تساهم في زيادة ثقة الأطراف ذات المصلحة في مصداقية القوائم المالية					
50	الأطراف ذات المصلحة لها الثقة في التقارير المقدمة من طرف مراجعي الحسابات					
51	أعمال مراجعي الحسابات تساهم في إكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية					
52	تساهم الملاحظات التي أشار إليها مراجعي الحسابات في التقارير النهائية على تفادي الوقوع في					

					نفس الأخطاء مستقبلا
					53 تساهم قدرة مراجعي الحسابات على إبداء رأيهم حول مقدره المؤسسة على الإستمرار في مزاولة أعمالها بنجاح و تضيق الإختلاف بينهم و بين مستخدمي التقارير المالية
					54 تقديم مراجعي الحسابات لتقارير مالية ذات جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصرعات بين الأطراف ذات المصلحة
					55 مراجعي الحسابات قادرون على فهم نظام الرقابة المطبق داخل المؤسسة، طرق التسيير، اللجان القيادية، نظام الإنتاج و نظام معالجة المعلومات المحاسبية
					56 مراجعو الحسابات قادرون على توثيق عملية التخطيط قبل البدء في عملية المراجعة

Corrélations

		A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	م1ف1
A11	Corrélation de Pearson	1	,229	-,100	,383*	,101	,499**	-,068	,705**
	Sig. (bilatérale)		,155	,541	,015	,536	,001	,675	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
A12	Corrélation de Pearson	,229	1	,110	-,057	,105	,185	,299	,493**
	Sig. (bilatérale)	,155		,498	,728	,520	,253	,061	,001
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
A13	Corrélation de Pearson	-,100	,110	1	,034	-,166	,044	-,069	,251
	Sig. (bilatérale)	,541	,498		,835	,306	,786	,673	,119
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
A14	Corrélation de Pearson	,383*	-,057	,034	1	-,055	,202	-,151	,436**
	Sig. (bilatérale)	,015	,728	,835		,737	,211	,354	,005
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
A15	Corrélation de Pearson	,101	,105	-,166	-,055	1	,110	,079	,243
	Sig. (bilatérale)	,536	,520	,306	,737		,500	,630	,131
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
A16	Corrélation de Pearson	,499**	,185	,044	,202	,110	1	,072	,758**
	Sig. (bilatérale)	,001	,253	,786	,211	,500		,657	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
A17	Corrélation de Pearson	-,068	,299	-,069	-,151	,079	,072	1	,296
	Sig. (bilatérale)	,675	,061	,673	,354	,630	,657		,063
	N	40	40	40	40	40	40	40	40
م1ف1	Corrélation de Pearson	,705**	,493**	,251	,436**	,243	,758**	,296	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,119	,005	,131	,000	,063	
	N	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).

Corrélations

		A21	A22	A23	A24	A25	م2ف1
A21	Corrélation de Pearson	1	,117	,181	,385*	,161	,563**
	Sig. (bilatérale)		,473	,265	,014	,320	,000
	N	40	40	40	40	40	40
A22	Corrélation de Pearson	,117	1	,133	,538**	,272	,705**
	Sig. (bilatérale)	,473		,412	,000	,089	,000
	N	40	40	40	40	40	40
A23	Corrélation de Pearson	,181	,133	1	,180	,246	,496**
	Sig. (bilatérale)	,265	,412		,266	,126	,001
	N	40	40	40	40	40	40
A24	Corrélation de Pearson	,385*	,538**	,180	1	,115	,800**

	Sig. (bilatérale)	,014	,000	,266		,478	,000
	N	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,161	,272	,246	,115	1	,512**
A25	Sig. (bilatérale)	,320	,089	,126	,478		,001
	N	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,563**	,705**	,496**	,800**	,512**	1
م2ف1	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001	,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).

Corrélations

	A31	A32	A33	A34	A35	م3ف1	
	Corrélation de Pearson	1	,271	,196	,194	,092	,482**
A31	Sig. (bilatérale)		,091	,225	,229	,571	,002
	N	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,271	1	,425**	,322*	,072	,576**
A32	Sig. (bilatérale)	,091		,006	,043	,657	,000
	N	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,196	,425**	1	,691**	,290	,796**
A33	Sig. (bilatérale)	,225	,006		,000	,070	,000
	N	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,194	,322*	,691**	1	,522**	,865**
A34	Sig. (bilatérale)	,229	,043	,000		,001	,000
	N	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,092	,072	,290	,522**	1	,606**
A35	Sig. (bilatérale)	,571	,657	,070	,001		,000
	N	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,482**	,576**	,796**	,865**	,606**	1
م3ف1	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,000	,000	
	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).

Corrélations

	A41	A42	A43	م4ف1	
	Corrélation de Pearson	1	,458**	,454**	,797**
A41	Sig. (bilatérale)		,003	,003	,000
	N	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,458**	1	,485**	,811**
A42	Sig. (bilatérale)	,003		,002	,000

	N	40	40	40	40
A43	Corrélation de Pearson	,454**	,485**	1	,799**
	Sig. (bilatérale)	,003	,002		,000
	N	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,797**	,811**	,799**	1
م4ف1	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

	م1ف1	م2ف1	م3ف1	م4ف1	م1الجزء	
م1ف1	Corrélation de Pearson	1	,550**	,458**	,373*	,775**
	Sig. (bilatérale)		,000	,003	,018	,000
	N	40	40	40	40	40
م2ف1	Corrélation de Pearson	,550**	1	,334*	,204	,679**
	Sig. (bilatérale)	,000		,035	,206	,000
	N	40	40	40	40	40
م3ف1	Corrélation de Pearson	,458**	,334*	1	,324*	,746**
	Sig. (bilatérale)	,003	,035		,042	,000
	N	40	40	40	40	40
م4ف1	Corrélation de Pearson	,373*	,204	,324*	1	,701**
	Sig. (bilatérale)	,018	,206	,042		,000
	N	40	40	40	40	40
م1الجزء	Corrélation de Pearson	,775**	,679**	,746**	,701**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,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).

Corrélations

	B11	B12	B13	B14	B15	B16	م2ف1	
B11	Corrélation de Pearson	1	,156	,102	,498**	,150	-,131	,542**
	Sig. (bilatérale)		,337	,530	,001	,355	,422	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40
B12	Corrélation de Pearson	,156	1	,534**	,234	,411**	,327*	,708**
	Sig. (bilatérale)	,337		,000	,146	,008	,039	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40
B13	Corrélation de Pearson	,102	,534**	1	-,030	,283	,432**	,614**
	Sig. (bilatérale)	,530	,000		,855	,077	,005	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40
B14	Corrélation de Pearson	,498**	,234	-,030	1	,427**	,024	,608**
	Sig. (bilatérale)	,001	,146	,855		,006	,881	,000

	N	40	40	40	40	40	40
B15	Corrélation de Pearson	,150	,411**	,283	,427**	1	,588**
	Sig. (bilatérale)	,355	,008	,077	,006		,000
	N	40	40	40	40	40	40
B16	Corrélation de Pearson	-,131	,327*	,432**	,024	,588**	1
	Sig. (bilatérale)	,422	,039	,005	,881	,000	,000
	N	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,542**	,708**	,614**	,608**	,728**	,525**
م2ف1	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	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).

Corrélations

	B21	B22	B23	B24	م2ف
B21	Corrélation de Pearson	1	,283	,169	,309
	Sig. (bilatérale)		,076	,297	,053
	N	40	40	40	40
B22	Corrélation de Pearson	,283	1	,521**	,474**
	Sig. (bilatérale)	,076		,001	,002
	N	40	40	40	40
B23	Corrélation de Pearson	,169	,521**	1	,462**
	Sig. (bilatérale)	,297	,001		,003
	N	40	40	40	40
B24	Corrélation de Pearson	,309	,474**	,462**	1
	Sig. (bilatérale)	,053	,002	,003	
	N	40	40	40	40
م2ف	Corrélation de Pearson	,555**	,810**	,765**	,767**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000
	N	40	40	40	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

	B31	B32	B33	B34	م3ف2
B31	Corrélation de Pearson	1	,531**	,254	,102
	Sig. (bilatérale)		,000	,114	,530
	N	40	40	40	40
B32	Corrélation de Pearson	,531**	1	,222	,174
	Sig. (bilatérale)	,000		,169	,282
	N	40	40	40	40
B33	Corrélation de Pearson	,254	,222	1	,450**
	Sig. (bilatérale)	,114	,169		,004
	N	40	40	40	40

	N	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,102	,174	,450**	1	,641**
B34	Sig. (bilatérale)	,530	,282	,004		,000
	N	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,671**	,645**	,763**	,641**	1
م3ف2	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

	B41	B42	B43	B44	م4ف2	
	Corrélation de Pearson	1	,252	,168	-,005	,621**
B41	Sig. (bilatérale)		,116	,301	,975	,000
	N	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,252	1	,281	,004	,733**
B42	Sig. (bilatérale)	,116		,079	,979	,000
	N	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,168	,281	1	-,014	,546**
B43	Sig. (bilatérale)	,301	,079		,934	,000
	N	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	-,005	,004	-,014	1	,402*
B44	Sig. (bilatérale)	,975	,979	,934		,010
	N	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,621**	,733**	,546**	,402*	1
م4ف2	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,010	
	N	40	40	40	40	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

	م1ف2 الجزء	م2ف2	م3ف2	م4ف2	م1ف2	
	Corrélation de Pearson	1	,549**	,601**	,392*	,784**
م1ف2	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,012	,000
	N	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,549**	1	,478**	,552**	,834**
م2ف2	Sig. (bilatérale)	,000		,002	,000	,000
	N	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,601**	,478**	1	,399*	,795**
م3ف2	Sig. (bilatérale)	,000	,002		,011	,000
	N	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,392*	,552**	,399*	1	,737**
م4ف2	Sig. (bilatérale)	,012	,000	,011		,000

N	40	40	40	40	40
Corrélation de Pearson	,784**	,834**	,795**	,737**	1
1م2الجزء Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,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).

Corrélations

	1م1الجزء	2م1الجزء	1المحور
Corrélation de Pearson	1	,593**	,876**
1م1الجزء Sig. (bilatérale)		,000	,000
N	40	40	40
Corrélation de Pearson	,593**	1	,908**
2م1الجزء Sig. (bilatérale)	,000		,000
N	40	40	40
Corrélation de Pearson	,876**	,908**	1
1المحور Sig. (bilatérale)	,000	,000	
N	40	40	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	TOTAL 3	
C1	Corrélation de Pearson	1	,220	,252	-,084	,283	,382*	,267	,078	,129	,108	,450**
	Sig. (bilatérale)		,173	,116	,607	,077	,015	,095	,631	,428	,508	,004
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C2	Corrélation de Pearson	,220	1	,282	-,025	,145	,371*	,129	,044	,296	,396*	,517**
	Sig. (bilatérale)	,173		,078	,880	,374	,018	,428	,787	,064	,011	,001
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C3	Corrélation de Pearson	,252	,282	1	,119	,232	,080	,073	-,238	,288	,295	,436**
	Sig. (bilatérale)	,116	,078		,464	,149	,625	,656	,139	,071	,065	,005
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C4	Corrélation de Pearson	-,084	-,025	,119	1	,221	-,187	-,407**	,487**	,143	,118	,330*
	Sig. (bilatérale)	,607	,880	,464		,171	,248	,009	,001	,380	,468	,038
	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
C5	Corrélation de Pearson	,283	,145	,232	,221	1	,254	-,061	,223	-,060	,023	,398*
	Sig. (bilatérale)	,077	,374	,149	,171		,113	,708	,167	,715	,889	,011

C6	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,382*	,371*	,080	-,187	,254	1	,379*	,030	,173	,183	,476**
	Sig. (bilatérale)	,015	,018	,625	,248	,113		,016	,853	,286	,258	,002
C7	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,267	,129	,073	-,407**	-,061	,379*	1	-,151	-,047	,288	,299
	Sig. (bilatérale)	,095	,428	,656	,009	,708	,016		,351	,771	,072	,061
C8	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,078	,044	-,238	,487**	,223	,030	-,151	1	,423**	,232	,504**
	Sig. (bilatérale)	,631	,787	,139	,001	,167	,853	,351		,007	,149	,001
C9	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,129	,296	,288	,143	-,060	,173	-,047	,423**	1	,682**	,685**
	Sig. (bilatérale)	,428	,064	,071	,380	,715	,286	,771	,007		,000	,000
C10	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,108	,396*	,295	,118	,023	,183	,288	,232	,682**	1	,749**
	Sig. (bilatérale)	,508	,011	,065	,468	,889	,258	,072	,149	,000		,000
TOTAL3	N	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
	Corrélation de Pearson	,450**	,517**	,436*	,330*	,398*	,476**	,299	,504**	,685**	,749**	1
	Sig. (bilatérale)	,004	,001	,005	,038	,011	,002	,061	,001	,000	,000	

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D9	TOTAL4
D1	Corrélation de Pearson	1	,415**	,015	-,092	,252	,261	,026	,435**	,627**
	Sig. (bilatérale)		,008	,926	,572	,117	,104	,873	,006	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	39	40
D2	Corrélation de Pearson	,415**	1	,499**	,192	,180	,173	-,022	,038	,534**
	Sig. (bilatérale)	,008		,001	,235	,268	,287	,895	,817	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	39	40
D3	Corrélation de Pearson	,015	,499**	1	,400*	,167	,147	-,031	-,200	,363*
	Sig. (bilatérale)	,926	,001		,010	,302	,366	,848	,223	,021
	N	40	40	40	40	40	40	40	39	40

D4	Corrélation de Pearson	-,092	,192	,400*	1	-,056	,073	,040	,060	,311
	Sig. (bilatérale)	,572	,235	,010		,733	,656	,804	,715	,051
	N	40	40	40	40	40	40	40	39	40
D5	Corrélation de Pearson	,252	,180	,167	-,056	1	,410**	,435**	,349*	,678**
	Sig. (bilatérale)	,117	,268	,302	,733		,009	,005	,029	,000
	N	40	40	40	40	40	40	40	39	40
D6	Corrélation de Pearson	,261	,173	,147	,073	,410**	1	-,005	,137	,502**
	Sig. (bilatérale)	,104	,287	,366	,656	,009		,978	,404	,001
	N	40	40	40	40	40	40	40	39	40
D7	Corrélation de Pearson	,026	-,022	-,031	,040	,435**	-,005	1	,254	,456**
	Sig. (bilatérale)	,873	,895	,848	,804	,005	,978		,118	,003
	N	40	40	40	40	40	40	40	39	40
D9	Corrélation de Pearson	,435**	,038	-,200	,060	,349*	,137	,254	1	,610**
	Sig. (bilatérale)	,006	,817	,223	,715	,029	,404	,118		,000
	N	39	39	39	39	39	39	39	39	39
TOTAL4	Corrélation de Pearson	,627**	,534**	,363*	,311	,678**	,502**	,456**	,610**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,021	,051	,000	,001	,003	,000	
	N	40	40	40	40	40	40	40	39	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		المحور1	TOTAL3	TOTAL4	TOTAL
المحور1	Corrélation de Pearson	1	,717**	,527**	,973**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	40	40	40	40
TOTAL3	Corrélation de Pearson	,717**	1	,517**	,834**
	Sig. (bilatérale)	,000		,001	,000
	N	40	40	40	40
TOTAL4	Corrélation de Pearson	,527**	,517**	1	,653**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001		,000
	N	40	40	40	40
TOTAL	Corrélation de Pearson	,973**	,834**	,653**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	40	40	40	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,879	38

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,630	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,599	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,906	56

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	34	85,0	85,0	85,0
Valide أنثى	6	15,0	15,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنة 30 من أقل	11	27,5	27,5	27,5
سنة 40 إلى 30 من	17	42,5	42,5	70,0
Valide سنة 50 إلى 40 من	8	20,0	20,0	90,0
سنة 50 من أكبر	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide فرع مدير	2	5,0	5,0	5,0

محاسب	17	42,5	42,5	47,5
داخلي مدقق	16	40,0	40,0	87,5
قسم رئيس	5	12,5	12,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من أقل	12	30,0	30,0	30,0
سنوات 10 إلى 5 من	12	30,0	30,0	60,0
Valide سنة 15 إلى 10 من	9	22,5	22,5	82,5
سنة 15 من أكثر	7	17,5	17,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

المؤهل

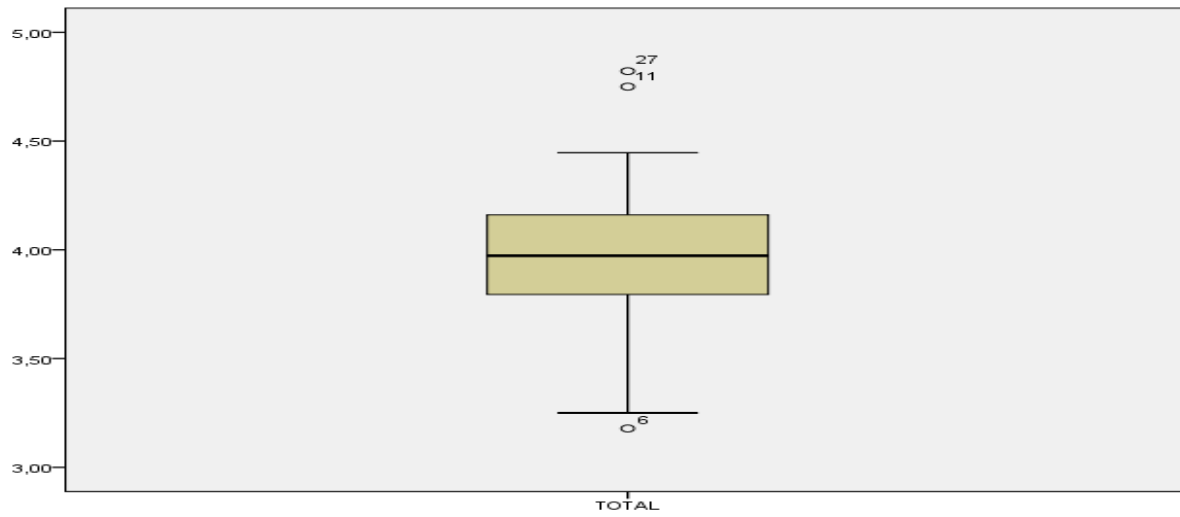
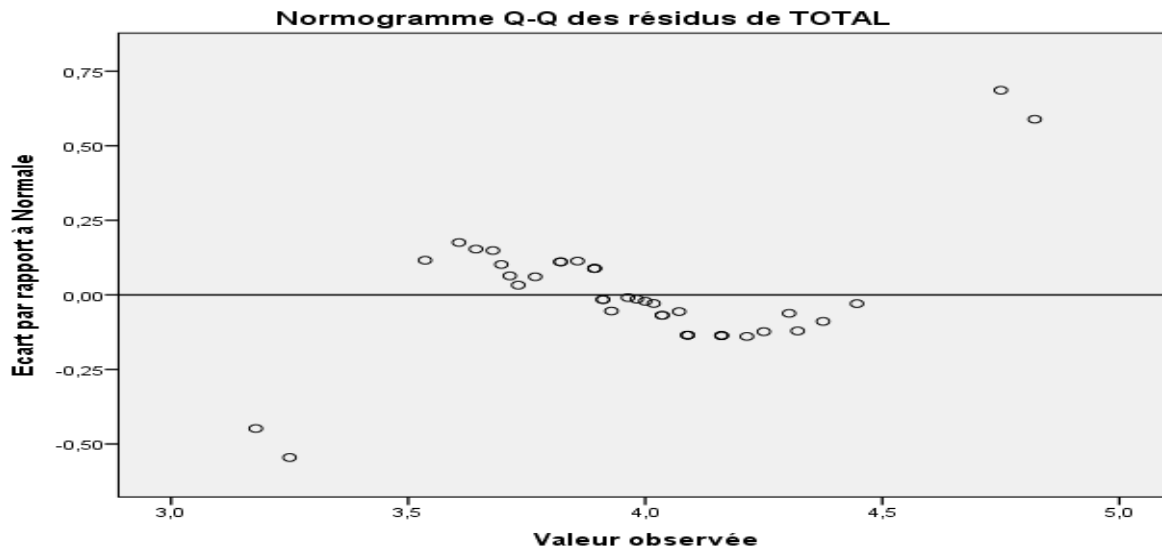
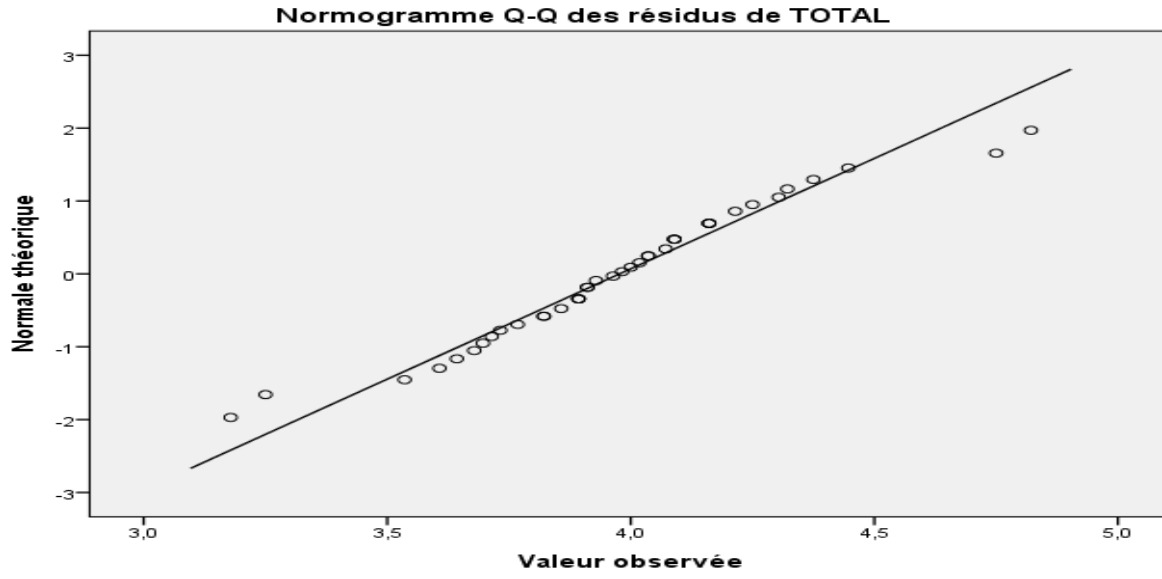
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مهنية شهادة	9	22,5	22,5	22,5
ليسانس	22	55,0	55,0	77,5
Valide ماستر	5	12,5	12,5	90,0
ماجستير	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TOTAL	,092	40	,200*	,972	40	,423

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors



Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A11	40	4,05	1,061	,168
A12	40	4,13	,607	,096
A13	40	4,18	,813	,129
A14	40	3,60	,744	,118
A15	40	3,95	,504	,080
A16	40	3,33	1,228	,194
A17	40	4,10	,778	,123

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A11	6,259	39	,000	1,050	,71	1,39
A12	11,720	39	,000	1,125	,93	1,32
A13	9,141	39	,000	1,175	,92	1,43
A14	5,099	39	,000	,600	,36	,84
A15	11,925	39	,000	,950	,79	1,11
A16	1,674	39	,102	,325	-,07	,72
A17	8,943	39	,000	1,100	,85	1,35

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A21	40	4,25	,630	,100
A22	40	4,28	,784	,124
A23	40	4,23	,620	,098
A24	40	3,60	1,057	,167
A25	40	4,25	,630	,100

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A21	12,540	39	,000	1,250	1,05	1,45
A22	10,285	39	,000	1,275	1,02	1,53
A23	12,503	39	,000	1,225	1,03	1,42
A24	3,589	39	,001	,600	,26	,94

A25	12,540	39	,000	1,250	1,05	1,45
-----	--------	----	------	-------	------	------

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A31	40	4,43	,747	,118
A32	40	4,10	,672	,106
A33	40	4,13	,853	,135
A34	40	3,63	1,125	,178
A35	40	3,88	,791	,125

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A31	12,061	39	,000	1,425	1,19	1,66
A32	10,356	39	,000	1,100	,89	1,31
A33	8,342	39	,000	1,125	,85	1,40
A34	3,513	39	,001	,625	,27	,98
A35	7,000	39	,000	,875	,62	1,13

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A41	40	3,90	,778	,123
A42	40	3,73	,784	,124
A43	40	3,83	,747	,118

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A41	7,317	39	,000	,900	,65	1,15
A42	5,848	39	,000	,725	,47	,98
A43	6,983	39	,000	,825	,59	1,06

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
--	---	---------	------------	----------------------------

B11	40	3,85	,864	,137
B12	40	3,98	,733	,116
B13	40	3,95	,783	,124
B14	40	4,15	,770	,122
B15	40	3,90	,672	,106
B16	40	4,10	,545	,086

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B11	6,224	39	,000	,850	,57	1,13
B12	8,408	39	,000	,975	,74	1,21
B13	7,675	39	,000	,950	,70	1,20
B14	9,450	39	,000	1,150	,90	1,40
B15	8,473	39	,000	,900	,69	1,11
B16	12,756	39	,000	1,100	,93	1,27

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B21	40	4,25	,707	,112
B22	40	3,95	,959	,152
B23	40	3,88	,911	,144
B24	40	4,30	,823	,130

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B21	11,180	39	,000	1,250	1,02	1,48
B22	6,262	39	,000	,950	,64	1,26
B23	6,074	39	,000	,875	,58	1,17
B24	9,993	39	,000	1,300	1,04	1,56

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
--	---	---------	------------	-------------------------

B31	40	4,08	,888	,140
B32	40	4,08	,694	,110
B33	40	3,85	1,075	,170
B34	40	4,00	,847	,134

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B31	7,654	39	,000	1,075	,79	1,36
B32	9,799	39	,000	1,075	,85	1,30
B33	4,999	39	,000	,850	,51	1,19
B34	7,464	39	,000	1,000	,73	1,27

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B41	40	4,03	,891	,141
B42	40	3,48	1,086	,172
B43	40	4,05	,677	,107
B44	40	4,15	,834	,132

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B41	7,274	39	,000	1,025	,74	1,31
B42	2,767	39	,009	,475	,13	,82
B43	9,802	39	,000	1,050	,83	1,27
B44	8,725	39	,000	1,150	,88	1,42

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	40	4,08	,616	,097
C2	40	3,95	,597	,094
C3	40	3,88	,723	,114
C4	40	3,70	1,043	,165
C5	40	3,85	,802	,127
C6	40	4,13	,723	,114

C7	40	3,65	1,099	,174
C8	40	4,03	1,025	,162
C9	40	3,48	1,154	,183
C10	40	2,98	1,187	,188

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C1	11,046	39	,000	1,075	,88	1,27
C2	10,064	39	,000	,950	,76	1,14
C3	7,656	39	,000	,875	,64	1,11
C4	4,246	39	,000	,700	,37	1,03
C5	6,701	39	,000	,850	,59	1,11
C6	9,844	39	,000	1,125	,89	1,36
C7	3,741	39	,001	,650	,30	1,00
C8	6,325	39	,000	1,025	,70	1,35
C9	2,602	39	,013	,475	,11	,84
C10	-,133	39	,895	-,025	-,40	,35

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
D1	40	4,38	,838	,132
D2	40	4,33	,526	,083
D3	40	4,45	,504	,080
D4	40	4,38	,540	,085
D5	40	4,05	,639	,101
D6	40	4,08	,572	,090
D7	40	4,03	,733	,116
D9	39	3,79	,864	,138

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
D1	10,380	39	,000	1,375	1,11	1,64
D2	15,943	39	,000	1,325	1,16	1,49
D3	18,202	39	,000	1,450	1,29	1,61
D4	16,102	39	,000	1,375	1,20	1,55

D5	10,400	39	,000	1,050	,85	1,25
D6	11,879	39	,000	1,075	,89	1,26
D7	8,840	39	,000	1,025	,79	1,26
D9	5,746	38	,000	,795	,51	1,07

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المجموعا لاول	17,692	39	,000	,98813	,8752	1,1011

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTAL1	16,741	39	,000	,97625	,8583	1,0942
TOTAL2	14,870	39	,000	1,00000	,8640	1,1360
TOTAL3	10,986	39	,000	,77000	,6282	,9118
TOTAL4	21,977	39	,000	1,18438	1,0754	1,2934

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,421 ^a	,177	,155	,31325

a. Valeurs prédites : (constantes), TOTAL1

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,802	1	,802	8,173	,007 ^b
1 Résidu	3,729	38	,098		
Total	4,531	39			

a. Variable dépendante : TOTAL4

b. Valeurs prédites : (constantes), TOTAL1

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		

1	(Constante)	2,638	,543		4,858	,000
	TOTAL1	,389	,136	,421	2,859	,007

a. Variable dépendante : TOTAL4

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,515 ^a	,265	,245	,29607

a. Valeurs prédites : (constantes), TOTAL2

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,200	1	1,200	13,690	,001 ^b
	Résidu	3,331	38	,088		
	Total	4,531	39			

a. Variable dépendante : TOTAL4

b. Valeurs prédites : (constantes), TOTAL2

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,535	,448		5,654	,000
	TOTAL2	,412	,111	,515	3,700	,001

a. Variable dépendante : TOTAL4

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,517 ^a	,267	,248	,29558

a. Valeurs prédites : (constantes), TOTAL3

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,211	1	1,211	13,858	,001 ^b
	Résidu	3,320	38	,087		
	Total	4,531	39			

a. Variable dépendante : TOTAL4

b. Valeurs prédites : (constantes), TOTAL3

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2,686	,405		6,628	,000
TOTAL3	,397	,107	,517	3,723	,001

a. Variable dépendante : TOTAL4

Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL	ذكر	34	3,9548	,35071	,06015
	أنثى	6	4,1012	,12610	,05148

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances	Test-t pour égalité des moyennes								
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
TOTAL	Hypothèse de variances égales	2,432	,127	-1,002	38	,323	-,14638	,14613	-,44220	,14944
	Hypothèse de variances inégales			-1,849	21,809	,078	-,14638	,07917	-,31065	,01789

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,167	3	,056	,490	,691
Intra-groupes	4,081	36	,113		
Total	4,248	39			

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification

Inter-groupes	,247	3	,082	,741	,534
Intra-groupes	4,000	36	,111		
Total	4,248	39			

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,259	3	,086	,779	,514
Intra-groupes	3,989	36	,111		
Total	4,248	39			

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,195	3	,065	,577	,634
Intra-groupes	4,053	36	,113		
Total	4,248	39			