

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

من إعداد الطالب (ة):
- تاسة امينة
- عاشوري سماح

تخصص: محاسبة
الأستاذ (ة) المشرف (ة)
- أ.د/ صورية زاوي

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- ميلود تومي
بسكرة	مقرا	- أستاذ التعليم العالي	- صورية زاوي
بسكرة	مناقشا	- أستاذ مساعد قسم أ	- محمد نجيب دبابش

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

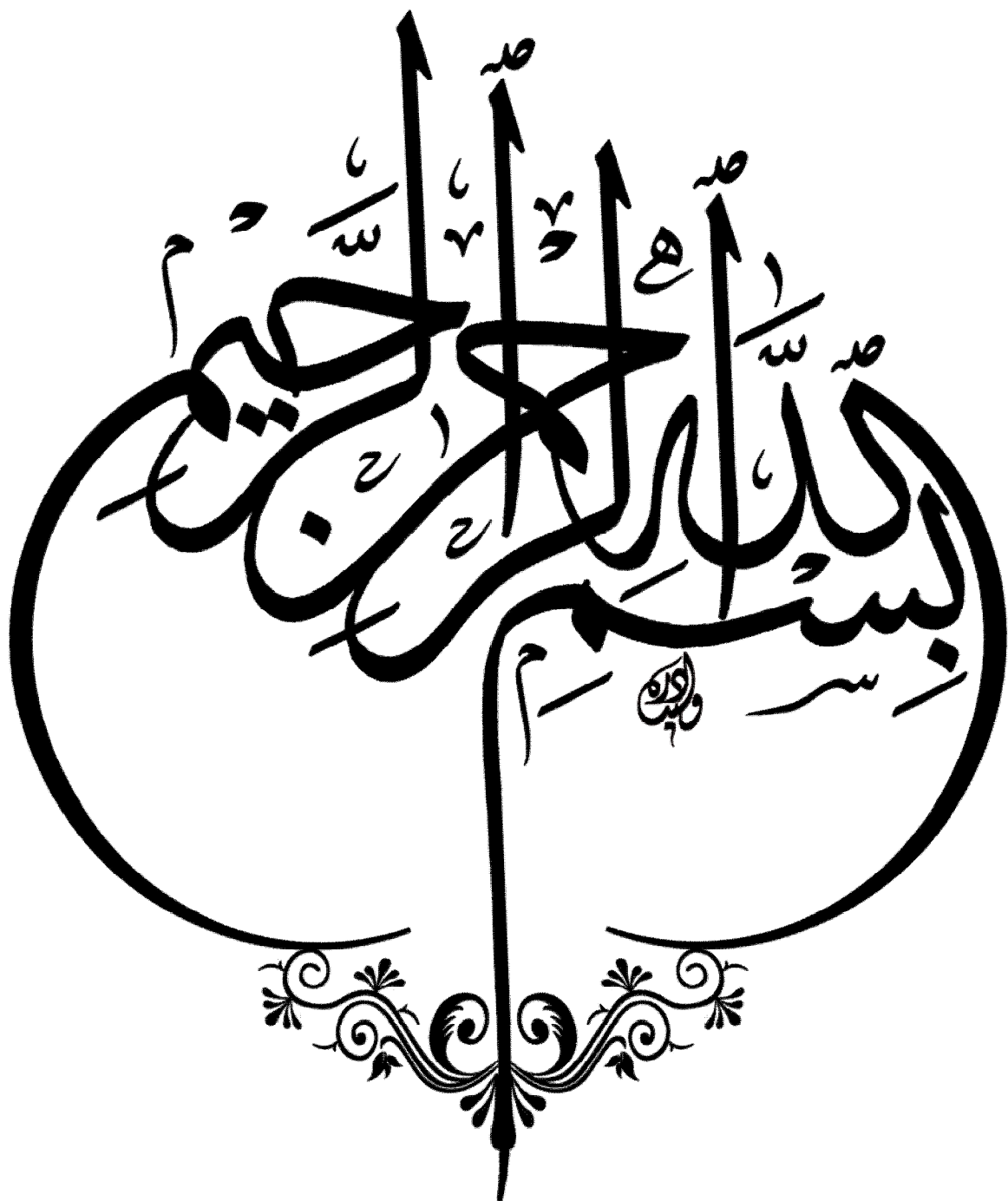
من إعداد الطالب (ة):
- ناسة امينة
- عاشوري سماح


تخصص: محاسبة
الأستاذ (ة) المشرف(ة)
- أ.د/ صورية زاوي

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- ميلود تومي
بسكرة	مقررا	- أستاذ التعليم العالي	- صورية زاوي
بسكرة	مناقشا	- أستاذ مساعد قسم أ	- محمد نجيب دبابش

الموسم الجامعي: 2022-2023






شكر وعرهان

لا يمكننا بناء مستقبلنا بدون مساعدة الآخرين لنا
مع هذا الاقتباس، نقدم خالص شكرنا في المقام الأول
إلى أستاذتنا المحترمة "زاوي صورية"
الذي أشكرها على الإشراف والتوجيه والمساعدة والنصائح
تمام هذا العمل...
أتقدم بخالص شكري لجميع الأساتذة كلية العلوم الإقتصادية
ولا أنسى بخالص الشكر لمؤسسة نفضال وسونلغاز
على حسن استقبالهم وحفاوتهم لنا
وأخيراً أتقدم بجزيل الشكر
إلى كل من مدوا لنا يد العون والمساعدة في إكمال هذا العمل...





إهداء

"اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تفقدنا تواضعا"

آمين

أهدي ثمرة جهدي إلى اعز الناس وأقر بهم إلي قلبي

إلى والدتي العزيزة التي كانت عوننا وسندا لي وكان دعائها المبارك أعظم اثرتيسير

سفينة البحث حتى ترسو علي هذه الصورة إلي أجمل ابتسامة فيحياتي إلي أروع

امرأة في الوجود "أمي العزيزة".

وإلى من منحني الشجاعة وعلمي أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة والى اعز

وأعظم رجل في العالم "أبي العزيز"

وكل عائلتي " شريفة - عائشة - سميرة - وليد".

إلى الذين ظفرت بهم هدية من الأقدار إخوة فعرفوا معنى الأخوة

إلى رفيقة الدرب "سموحة"

"اللهم أجعلني من الذين إذا أعطوا شكروا وإذا

أوذوا صبروا وإذا أذنبوا استغفروا " آمين

*** أمينة ***



إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع:
إلى التي زرعت في روحي الكفاح وعلمتني معنى التفاني
والنجاح والتي سهلت لي درب الحياة والتي سهرت
من أجلي الليالي الطوال رمز الحب والحنان
أمي الغالية حفظك الله وأطال عمرك
إلى من صنع بشقائه سعادتنا واحتمل من أجلنا كل عناء
إلى من منحني الإرادة والعمل
إلى الذي أنر لي الطريق وشق بي بحر العلم والتعلم والحياة
أبي الغالي حفظك الله وأطال عمرك
إلى سر سعادتي وسندي في الحياة إلى ضلعي الثابت إخوتي
وأخواتي وأولادهم إلى كل الأحباب والأصدقاء
وإلى رفيقة دربي ومشواري الدراسي أمينة
وإلى كل من طلب العلم مهتديا بقول الرسول - صلى الله عليه وسلم:
" من أراد الآخرة فعليه بالعلم ومن أراد الدنيا فعليه بالعلم "

*** سماح ***



ملخص:

هدفت هذه الدراسة التعرف على دور المراجعة المستمرة بأبعادها (إجراءات المراجعة المستمرة، فعالية المراجعة المستمرة، كفاءة المراجعة المستمرة، عوامل تطبيق المراجعة المستمرة) كمتغير مستقل على الرقابة الداخلية كمتغير تابع، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته كأداة لجمع البيانات والتي وزعت على عينة بلغت (30) استبانته على المراجعين الداخليين بالمؤسسات الاقتصادية (مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز وسط بسكرة، مقاطعة نفضال بسكرة، مديرية الصيانة سونطراك بسكرة)، وتم استخدام الاختبارات والأساليب الإحصائية المناسبة ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss).

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها وجود دور ذو دلالة إحصائية عند المستوى الدلالة (0.05) للمراجعة المستمرة بأبعادها (إجراءات المراجعة المستمرة، فعالية المراجعة المستمرة، كفاءة المراجعة المستمرة، عوامل تطبيق المراجعة المستمرة) في تحسين الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، وبناء على النتائج المتوصل إليها تم تقديم مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في تحسين دور المراجعة المستمرة في الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المستمرة، الرقابة الداخلة.

Summary:

This study aimed to identify the role of continuous audit with its dimensions (continuous audit procedures, effectiveness of continuous audit, efficiency of continuous audit, factors of applying continuous audit (as an independent variable on internal control as a dependent variable). 30) A questionnaire on the internal auditors of economic institutions (Electricity and Gas Distribution Corporation in central Biskra, Oil Province Biskra, Maintenance Directorate Sonatrach Biskra), and appropriate statistical tests and methods were used within the statistical package for social sciences (spss) program.

The study reached a number of results, the most important of which is the existence of a statistically significant role at the level of significance (0.05) for continuous auditing with its dimensions (continuous auditing procedures, the effectiveness of continuous auditing, the efficiency of continuous auditing, factors for applying continuous auditing) in improving the internal control of economic institutions, and based on the findings. A set of recommendations were presented to it that may contribute to improving the role of continuous auditing in internal control in the institutions under study.

Keywords: continuous review, internal control.



قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
08	أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية	01
10	مكونات الرقابة الداخلية	02
38	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	03
39	توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئة العمرية	04
40	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي	05
41	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	06
43	درجة مقياس ليكرت الخماسي	07
45	نتائج معاملات الصدق والثبات	08
45	اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	09
46	مقياس ليكرت للحكم على إجابات المبحوثين	10
46	نتائج تحليل المبحوثين حول محور المراجعة المستمرة	11
50	نتائج تحليل المبحوثين حول محور الرقابة الداخلية	12
51	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة	13
52	نتائج تحليل تباين الانحدار لتأكد من صلاحية النموذج لأخبار الفرضية الرئيسية	14
53	نتائج تحليل تباين الانحدار الخطي البسيط لدور المراجعة المستمرة دور في تحسين الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية	15
53	نتائج تحليل انحدار البسيط اختبار الفرضية الفرعية الأول	16
54	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	17
54	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	18
55	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة	19

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
هـ	نموذج الدراسة	01
05	تطور مفهوم الرقابة الداخلية	02
15	إجراءات الرقابة الداخلية	03
22	أنواع المراجعة المستمرة	04
39	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	05
40	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	06
41	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي	07
42	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	08

قائمة الملاحق

عنوان الملحق	الرقم
إستمارة بحث	01

مقدمة



كانت المؤسسة ولا زالت تسعى جاهدة للتحكم بأنشطتها المختلفة وعوامل إنتاجها، وفي تكاليفها وإيراداتها ومختلف السياسات التي وضعتها من أجل فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر أصولها من كل الأخطار الممكنة، وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية، من خلال تفعيل عملية الرقابة الداخلية فيها.

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية ضمان الاستعمال الأحسن والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية نشاطاتها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها، كما يهدف إلى إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المستوحاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ومن بين هاته الوسائل المراجعة المستمرة.

تعد المراجعة المستمرة مدخلا حديثا في مجال المراجعة، يتطلب تطبيقها إضافة إلى عدة عوامل تحول المؤسسة من التشغيل اليدوي للبيانات والمعلومات إلى التشغيل الإلكتروني، مما يسمح لها من إحكام الرقابة الدائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إذ يعد نظام المعلومات المحاسبي السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، كما تسمح المراجعة المستمرة من تسهيل إجراءات الرقابة الداخلية وجعلها مستمرة، بتوفير معلومات فورية ملائمة وذات مصداقية ودقيقة عن نشاط المؤسسة، إلى جانب مساهمتها في تفعيل عملية الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء والغش وسوء استخدام الأصول، كما تسهم المراجعة المستمرة في تخفيض تكاليف المؤسسة بتخفيض تكاليف المراجعة وإجراءات الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى وقت وجهد المراجع الداخلي.

1- إشكالية الدراسة: تستعمل المؤسسة المراجعة المستمرة كوسيلة تساعد المراجع الداخلي من تسهيل عملية مراجعة الرقابة الداخلية في المؤسسة، إذ توفر المراجعة المستمرة المعلومات بصفة فورية أو آنية وبالجودة التي تمكن من تفعيل الرقابة الداخلية، كما تمكن من تبسيط إجراءاتها، إلى جانب تحسين أداء المراجع الداخلي من خلال تقليل وقته وجهده.

وبناء على ما سبق تم طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية

بسكرة؟

2- تساؤلات الدراسة: وإطلاقا من الإشكالية السابقة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مستوى تطبيق المراجعة المستمرة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- ما مستوى الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- ما دور إجراءات المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- ما دور فعالية المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟
- ما هودور كفاءة المراجعة المستمرة في تحسين المعلومات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة ؟
- ما دور متطلبات المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟

3- الدراسات السابقة: هنالك مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة نذكر منها:

-الدراسات المتعلقة بالمراجعة المستمرة

*دراسة بوزاهر صونية (2013)، بعنوان: المراجعة المستمرة لحوكمة المؤسسات في ظل التجارة الالكترونية جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 14، هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى ضرورة تطبيق المراجعة المستمرة للحوكمة في ظل التجارة الالكترونية وتأكيد مدى تطبيقها لمبادئ الحوكمة بصفة عامة وتطبيقها في الواقع الافتراضي في الأعمال المنشورة عبر الانترنت بصفة خاصة، إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وإستخدمة الاستبانة كأداة لجمع البيانات عن المشكلة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من جديد من التحديات المفروضة على مهنة المراجعة وظهور أساليب جديدة تتماشى مع هذه التغيرات، وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة إنشاء أنظمة الكترونية لكل مؤسسة، وإدخال المعالجة الآلية والتحسينات بشكل مستمر في المراجعة على مستوى الدولة، بالإضافة إلى بناء إطار فعال لتقييم هياكل الأنظمة الالكترونية، وضرورة احتواء هذا النظام على أساليب الرقابة الوقائية.

تتفق هذه الدراسة مع دراستنا الحالية في أن كلاهما تناولتا متغير مشترك وهو المراجعة المستمرة ، إلا أن هذه الدراسة

تناولت المراجعة المستمرة وعلاقتها بمتغير التجارة الالكترونية، أما دراستنا فتناولت المراجعة المستمرة وتحسين الرقابة الداخلية

*دراسة على الصيد (2012)، بعنوان دور المراجع الخارجي في التأكد على خدمات الثقة باستخدام مدخل المراجعة المستمرة مجلة علمية للتجارة والتمويل المجلد 2 العدد 4 القاهرة، هدفت هذه الدراسة إلى توصيف خدمات إطفاء الثقة على المواقع التجارية عبر الانترنت واقتراح نموذج شامل لتقرير مراقب الحسابات من أعمال التأكد على خدمة الثقة باستخدام مدخل المراجعة المستمرة، اعتمدت هذه الدراسة على منهج استقرائي واستخدمت إستمارة استبيان لجمع البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة ساعدت مراقب الحسابات على اكتشاف التلاعب وعمليات إدارة الأرباح والعمليات غير العادية، كما أوصت بضرورة إصدار معياري مصري ينظم عمليات المراجعة المستمرة وخدمات الثقة .

تتفق هذه الدراسة مع دراستنا الحالية في أن كلاهما تناولتا متغير مشترك وهو المراجعة المستمرة، إلا أن هذه الدراسة

تناولت دور المراجع الخارجي في التأكد على خدمات الثقة بإستخدام مدخل المراجعة المستمرة، أما دراستنا فتناولت المراجعة المستمرة و الرقابة الداخلية.

*دراسة صلاح بابكر عيسى مهاجر(2022) بعنوان دور المراجعة المستمرة في تحقيق جودة تقارير المالية المنشورة، دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات العدد 52 جامعة السودان هدفت الدراسة إلى توضيح علاقة المراجعة المستمرة بجودة القوائم المالية مركزة على قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، إتمدت الداسة عن المنهج الوصفي التحليلي، حيث توصلت إلى أن المراجعة المستمرة دور مهم في تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة، كما أنها ساعدت في تأكيد مصداقية المعلومات القوائم (الدخل، المركز المالي، التدفقات النقدية) وملائمتها وقابليها للفهم والمقارنة، وأوصت الدراسة بتبني المراجعة المستمرة لأنها توظف قيمة لمعلومات التقارير المالية المنشورة وتزيد ثقة مستخدميها فيها، كما أن تطبيق المراجعة المستمرة يزيد من كفاءة المراجع الخارجي المهنية ويرفع فعالية نظم المعلومات الحاسبية للمؤسسة محل المراجعة.

تتفق هذه الدراسة مع دراستنا الحالية في أن كلاهما تناولتا متغير مشترك وهو المراجعة المستمرة إلا أن هذه الدراسة تناول دورها

في تحقيق جودة التقارير المالية، أما دراستنا فقد تناولت المراجعة المستمرة وعلاقتها بتحسين الرقابة الداخلية.

-الدراسات المتعلقة بالرقابة الداخلية-

*دراسة شلابي عمار(2019) بعنوان علاقة تكنولوجيا المعلومات بفاعلية نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة المؤسسة الميدانية بسكيكدة. هدفت هذه الدراسة الي التعرف على علاقة تكنولوجيا المعلومات بفعالية الرقابة الداخلية، مستخدمة المنهج الوصفي التحليلي، كما استخدام الباحث أسلوب الاستبانة لجمع البيانات، وقد أظهرت الدراسة وجود علاقة طردية بين تكنولوجيا المعلومات وفعالية نظام الرقابة الداخلية، كما خلصت الى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تواصل المؤسسة مع التطورات العملية الحديثة في مجال تكنولوجيا المعلومات من خلال إشتراك العاملين في المؤتمرات والندوات والدورات المخصصة، ضرورة تقييم الإجراءات الرقابية بشكل دوري من أجل تحديد جوانب الضعف ووضع الإجراءات المناسبة لمعالجتها.

تتفق هذه الدراسة مع دراستنا الحالية في أن كلاهما تناول متغير مشترك وهو الرقابة الداخلية إلا أن هذه الدراسة تناولت علاقته بمتغير تكنولوجيا المعلومات، أما دراستنا فقد تناولت دور المراجعة المستمرة وعلاقتها بتحسين الرقابة الداخلية.

*دراسة بوطورة فضيلة (2007) بعنوان دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة للصندوق الوطني للتعاون لفلاحي، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على اليات دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتوضيح مدى فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية في الصندوق الوطني للتعاون للفلاحي، وقد توصلت الدراسة إلى أن الرقابة بمثابة وظيفة تسيير هامة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط، فهي نظاما لضبط الأداء وضمانا لتحقيق الأهداف المخططة، فالرقابة الداخلية ضرورة حيوية للتأكد من حسن سير العمل والانجاز، وأن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة سواء الجانب الاداري أو المحاسبي أو المالي يمر بعدة مراحل .

تتفق هذه الدراسة مع دراستنا الحالية في أن كلاهما تناول متغير مشترك وهو الرقابة الداخلية، إلا أن هذه الدراسة تناولت متغير واحد وهو تقييم فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة، أما دراستنا فقد تناولت المراجعة المستمرة وعلاقتها بتحسين الرقابة الداخلية.

*دراسة وجدان على احمد (2010) بعنوان دور الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، هدفت الدراسة إلى محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال إبراز أدائها وعلاقتها بالمراجعة، وتوضيح مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية من خلال بعض أدائها في تحسين أداء المؤسسة، تتفق هذه الدراسة مع دراستنا الحالية في أن كلاهما تناول متغير مشترك وهو الرقابة الداخلية إلا أن هذه الدراسة تناولت علاقته بمتغير المراجعة الداخلية وتحسين أداء المؤسسة، أما دراستنا فقد تناولت المراجعة المستمرة وعلاقتها بتحسين الرقابة الداخلية.

-الدراسات المتعلقة بالمراجعة المستمرة والرقابة الداخلية-

*دراسة وجدي الناجي الطيب عبد الله(2018) بعنوان المراجعة المستمرة ودورها في الرقابة الداخلية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، رسالة ماجستير جامعة النيلين السودان، هدفت الدراسة الى إختبار تأثير المراجعة المستمرة على الرقابة الداخلية وعلى ملائمة المعلومات المحاسبية، وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المراجعة المستمرة تساهم في تحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمصرف، ووجود ارتباط كبير بين تطبيق المراجعة المستمرة وكفاءة الرقابة على المعلومات المحاسبية، كما أنها ساهمت في الحصول على مناسب ومعلومات محاسبية ملائمة وفي الوقت، كما أنها ساعدت بالارتقاء بجودة الرقابة الداخلية.

تتفق هذه الدراسة مع دراستنا الحالية في أن كلاهما تناول متغير مشترك وهو المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية إلا أن هذه الدراسة تناولت المراجعة المستمرة وتأثيرها بالرقابة الداخلية وملائمة المعلومات المحاسبية، بينما دراستنا الحالية قامت بدراسة المراجعة المستمرة بأبعادها (إجراءات المراجعة المستمرة، فعالية المراجعة المستمرة، كفاءة المراجعة المستمرة، عوامل تطبيق المراجعة المستمرة) وعلاقتها بالرقابة الداخلية بأبعادها إجراءات الرقابة الداخلية وفعالية المراجعة الداخلية.

4. فرضيات ونموذج الدراسة

1.4. فرضيات الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بوضع الفرضية الرئيسية التالية:

" يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة" والتي ينبثق منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الأولى: يوجد دور ذو دلالة إحصائية لإجراءات المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الفرضية الثانية: يوجد دور ذو دلالة إحصائية لفعالية المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الفرضية الثالثة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية لكفاءة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة.

الفرضية الرابعة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمتطلبات المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

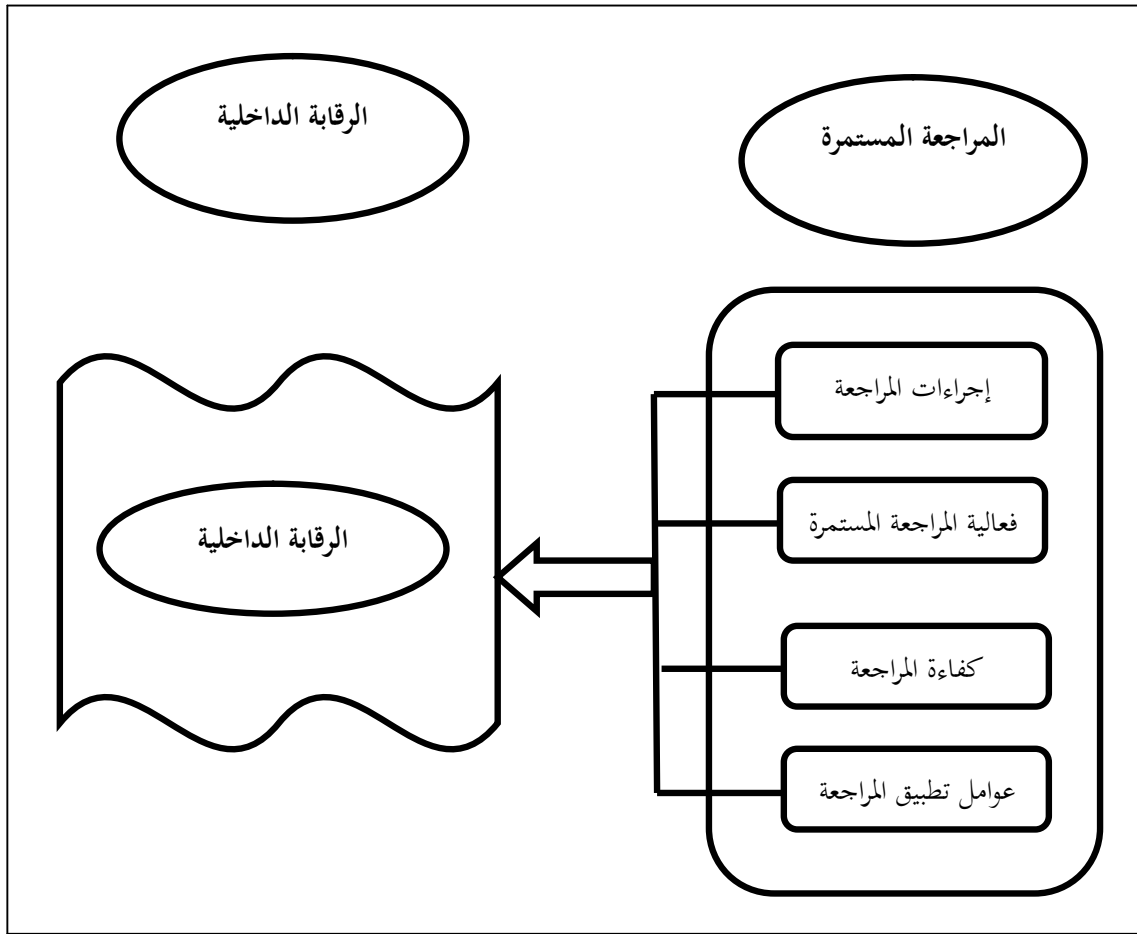
2.4. نموذج الدراسة:

قبل التطرق لنموذج الدراسة نقوم بتعريف متغيرات الدراسة:

متغيرات الدراسة: إشتملت الدراسة على نوعين من المتغيرات وذلك على النحو التالي:

- المتغير المستقل: هو المراجعة المستمرة، والتي عرفت على أنها طريقة يستخدمها المراجع الداخلي لأداء المراجعة بشكل مستمر وجميع أدلة المراجعة آليا أو الكترونيا، والحصول على المعلومات الملائمة والدقيقة في الوقت المناسب.
- المتغير التابع: هو الرقابة الداخلية، والتي تعرف بأنها مجموعة من الوسائل والإجراءات والسياسات المصممة مسبقا يتم إعدادها من قبل الإدارة بهدف حماية الأصول والممتلكات من السرقة والضياع والتقليل من المخاطر للوصول إلى الشفافية والموثوقية في القوائم المالية والتأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الانحرافات إن وجدت.

الشكل رقم 01: نموذج الفرضي لمتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مراجع سابقة

5- التوضع الاستمولوجي ومنهجية الدراسة:

5-1- التوضع الاستمولوجي

تماشياً مع إشكالية الدراسة التي تبحث عن دور المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية، تم تبني التوضع الإستمولوجي الوضعي في هذه الدراسة، حيث أن الغرض هو وصف لظواهر البحث وفهم العلاقة السببية بينهما، كما أنه تم اعتماد إستراتيجية الاستطلاع من خلال اعتماد الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات الأولية، وسيتم توضيح التقنيات المنهجية بدقة في الفصل التطبيقي.

5-2- منهجية الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة وبهدف إختبار صحة الفرضيات المقترحة تم تبني منهجية البحث الوصفي، والميدان التحليلي، فعلى صعيد البحث الوصفي، تم من خلاله دراسة الظاهرة ووصفها وصفاً دقيقاً وهذا بعد جمع البيانات الأولية اللازمة ثم تحليلها وتفسيرها، وتحديد العلاقة والدور بين متغيرات الدراسة، أما على صعيد البحث التحليلي، فقد تم إجراء المسح الاستطلاعي الشامل، وتحليل كافة البيانات المجتمعة من خلال الإجابة على الاستبيانات، وإستخدام الطرق الإحصائية المناسبة،

وقد تم الاعتماد على نوعين من البيانات وهي البيانات الأولية والبيانات الثانوية والتي سيتم التطرق والتفصيل في أكثر في الفصل التطبيقي.

6- تصميم الدراسة:

1.6. أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف هي:
- التعرف على مستوى تطبيق المراجعة المستمرة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
 - التعرف على مستوى الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
 - إبراز دور أبعاد المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية للمؤسسات محل الدراسة.
 - تقديم مجموعة من المقترحات التي قد تساهم في تحسين تطبيق المراجعة المستمرة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، مما يسهم في تحسين الرقابة الداخلية.

2.6. حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على المراجعة المستمرة دورها في تحسين الرقابة الداخلية .
- الحدود المكانية: يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة.
- الحدود الزمانية: حدد الإطار الزمني للدراسة التي تم فيها جمع البيانات من 15 مارس 2023 إلى 20 أبريل 2023

7. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الموضوع في:

- يعتبر موضوع الدراسة من الموضوعات المهمة في ميدان المحاسبة والمراجعة، نظرا لتناوله مفهوميين مهمين وهما: المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية .
- قلة الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة المستمرة، لذا ارتأينا دراسته ومحاولة البحث فيه قدر المستطاع.
- تكمن أهمية الموضوع أيضا في أن كل من المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية يشكلان معا ثنائيا هاما وفعالا في نمو واستمرار نشاط المؤسسة، لأن عدم الاهتمام بمصادقية الرقابة الداخلية ستؤثر على نتائج المؤسسة بصفة عامة وأدائها المالي بصفة خاصة.
- تسليط الضوء على أهمية تطبيق أبعاد المراجعة المستمرة لما لها من دور هام في تحسين عمل المراجع سواء الداخلي أو الخارجي وتحسين عملية المراجعة بصفة عامة.

8. هيكل للدراسة


بغية الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة

مقدمة: تضمنت طرح الإشكالية والتساؤلات الفرعية أهداف وأهمية وتقديم نموذج ومنهجية الدراسة بالإضافة إلى عرض الدراسات السابقة المتعلقة بدراسة المتغيرين محل الدراسة المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية.

الفصل الأول: والمعنون بـ "الإطار النظري للرقابة الداخلية"، تضمن ماهية الرقابة الداخلية وأهميتها وأنواعها، إضافة إلى مراحل وأدوات الرقابة الداخلية، ومقومات وإجراءات الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: والمعنون بـ "مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية" تضمن ماهية المراجعة بصفة عامة وأنواعها ومفهوم المراجعة المستمرة، بالإضافة إلى معايير ومراحل المراجعة المستمرة، ومقومات وعيوب المراجعة المستمرة إلى جانب دراسة العلاقة بين المتغيرين المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية وأدوات نظام الرقابة الداخلية في ظل المراجعة المستمرة.

الفصل الثالث: والمعنون بـ "مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة"، تضمن منهجية الدراسة التعريف بالمؤسسات محل الدراسة وإعطاء نبذة مختصرة عنها، وعرض عينة الدراسة والأدوات المستخدمة في التحليل، وتحليل النتائج الدراسة واختبار صحة الفرضية الرئيسة وكذا الفرضيات الفرعية. **خاتمة:** وتم فيها التوصل إلى النتائج النظرية والميدانية، وتقديم التوصيات المتعلقة بالدراسة.



الفصل الأول
الإطار النظري للرقابة الداخلية

تمهيد

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية التي تضعها المؤسسة، وقد عرف هذا النظام العديد من التطورات التي حدثت في مفهومه نتيجة العديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، وزيادة الاهتمام بها لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، بقصد حماية أصولها أو منع إختلاسها، وبقصد ضمان صحة المعلومات والتقارير المحاسبية وغيرها.

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية وأهميتها وأنواعها ومعاييرها ومقوماتها، كما تناول أيضا

مكونات ومراحل الرقابة الداخلية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية

المبحث الثاني: عملية الرقابة الداخلية

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي المؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وتطورها

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية

قد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين أن الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة، والتي تهدف إلى المحافظة على أصولها وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين والسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة. (شحاتة، محمد السيد، و محمد ابراهيم، 2013، صفحة 13)

كما تعرف بأنها " خطة تنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة من المؤسسة ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية. " (القاسم، فضل الله، و يوسف، 2016، صفحة 26)

كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين بأنها " نظام متكامل يحتوي على الخطط التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة الموضوعية، فهي نظام الفحص الداخلي المطبق في المؤسسة، ويكمن الهدف الرئيسي لإدارة المؤسسة للرقابة الداخلية بالمحافظة على أصول المؤسسة والسيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية فيها والتي تكون من مسؤوليتها، فهي أي عمل تقوم به الإدارة لتشجيع تحقيق الأهداف والغايات المحددة، بحيث تتولى نشاط التدقيق والتخطيط وتنظيم وتوجيه الأعمال كافة بهدف تحقيق كفاءة وفعالية استغلال الموارد المتاحة، وتوفير معلومات مالية موثقة، والالتزام بالتشريعات والتعليمات المرتبطة بها. (اسماعيل سويطي، 2022، صفحة 74)

فالرقابة الداخلية " تتمثل بالإدارة السليمة والدقيقة للإجراءات والأساليب والوسائل المتبعة في تنفيذ العملية الرقابية داخل الهيئات الإدارية بمختلف أنواعها، كالتحليلات والتقارير التي يتم من خلالها للتأكد من دقة وصحة البيانات المالية " (اسماعيل سويطي، 2022، صفحة 75)

ويمكن القول بأن الرقابة الداخلية مجموعة من الوسائل والإجراءات والسياسات المصممة مسبقاً يتم إعدادها من قبل الإدارة بهدف حماية الأصول والممتلكات من السرقة والضياع وتقليل المخاطر للوصول إلى شفافية وموثوقية في القوائم المالية، والتأكيد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الانحرافات إن وجدت .

من خلال ما سبق نستنتج أن الرقابة الداخلية:

➤ لها هدف مخطط له .

➤ وجود نظام رقابي .

➤ تحديد الانحرافات وكشفها وتصويبها .

- وجود إجراءات لمعالجة التجاوزات الرقابية.
- التأكد من انه تم تحقيق الهدف.

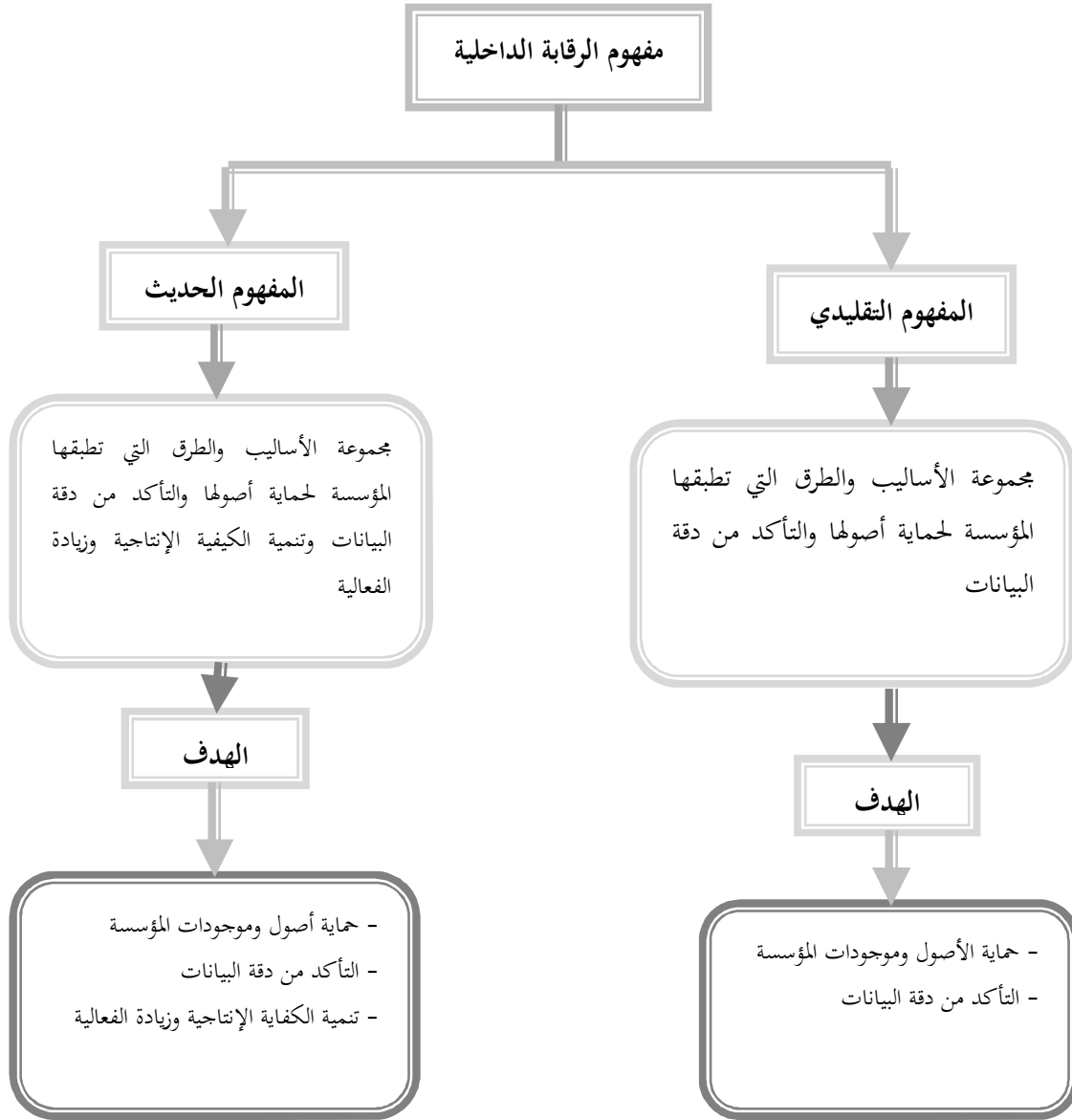
ثانياً. تطور مفهوم الرقابة الداخلية

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة العديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المؤسسات، وانفصال الملكية عن الإدارة، ومن ناحية أخرى أدى التوسع في استخدام الحسابات إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية حيث خلقت أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات بيئة قد تساعد على إرتكاب العديد من المخالفات وإنتشار فيروسات الحاسبات، وإمكانية سرقة المعلومات المحاسبية أو تغييرها دون ترك أثر مما يتطلب ضرورة وجود نظام جيد للرقابة الداخلية. (سرايا، شحاتة، و راشد، 2013، صفحة 12/11)

وفي بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة بأنظمة الرقابة الداخلية نظر لعدم وجوب فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، أي أن المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المؤسسة ، وبعد ذلك كان مفهوم الرقابة يستخدم كمرادف للضبط الداخلي والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقيق الرقابة التلقائية للعمليات اليومية، وذلك عن طريق قيام شخص آخر بصورة تلقائية بمراجعة العمل الذي يقوم بها شخص آخر، أو عن طريق تقسيم العمل بين أكثر من شخص بطريقة سليمة، لعدم جعل أي شخص مسئول عن عملية بالكامل، على أساس أن اشتراك أكثر من شخص في عملية معينة يؤدي إلى سهولة اكتشاف أي خطأ، كما إنا تناوب العاملين على عمل معين يؤدي إلى اكتشاف أي أخطاء ويؤدي إلى تجنب استمرار حدوث الأخطاء، ويرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية المستخدمة حيث يجب فصل عمليات المحاسبة عن عمليات المؤسسة، وأن الشخص الذي يقوم بالتسجيل في الدفاتر يجب أن يختلف عن الشخص الذي يقوم بإجراء العمليات، ويجب إعداد تقارير للأداء باستمرار، ومن ناحية أخرى يجب مراجعة دفعة نظام الضبط الداخلي بصورة دورية لمنح أي قصور قد يحدث في الإجراءات المستخدمة فعلاً أو لاكتشاف أي إجراءات أو أساليب غير سليمة. (نصر الدين و شحاتة، 2014، صفحة 17)

ويمثل الشكل التالي تطور مفهوم الرقابة الداخلية كما يلي:

الشكل رقم 02: تطور مفهوم الرقابة الداخلية



المصدر: (شلابي، 2019، صفحة 131)

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية

يرجع السبب في وضع نظام للرقابة في المؤسسة إلى مساعدتها على تحقيق أهدافها، إذ يحتوي النظام على مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكد مناسب على أن الأهداف التي تراها أساسية سوف يتم تحقيقها. ويشير تقرير لجنة المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى أن تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية يرجع إلى العوامل الآتية:

- تزايد نطاق المؤسسات وحجمها، مما أدى لتعدد وتشعب هيكلها التنظيمية، ولكي يمكن مراقبة العمليات بفاعلية، ينبغي أن تعتمد الإدارة على العديد من التقارير والتحليلات التي تتوافر فيها درجة عالية من الثقة .

- تتحمل الإدارة المسؤولية الأولى للمحافظة على موجودات المؤسسة ومنع الأخطاء واكتشاف الاختلاسات، ومن ثم فإن الاحتفاظ بنظام كفاءة للرقابة الداخلية أمر لا يمكن الاستغناء عنه وتعتمد عليه الإدارة في الوفاء بهذه المسؤولية.

- من الناحية العملية يتعذر على المدقق الخارجي أن يقوم بتدقيق تفصيلي لمعظم المؤسسات في حدود أتعاب اقتصادية معقولة، والاعتماد على التدقيق الاختباري، بدلا من التدقيق الشامل، ومن ثم كان من الضروري منذ البداية عند معالجة العمليات وجود الضوابط السليمة التي يوفرها نظام الرقابة الداخلية (نوفل عوده، صفحة 180)

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية عدة أهداف يراد تحقيقها من هذا النظام والمتمثلة في حماية أصول المؤسسة وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول. (عثمان شريف، 2020/2019، صفحة 71)

كما تتمثل الأهداف المراد تحقيقها من نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- **التحكم في المؤسسة:** من أجل التحكم بالأنشطة المتعددة للمؤسسة وعوامل إنتاجها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها ومختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمى إليه، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوصول والوقوف على معلومات ذات مصداقية عكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها .

- **حماية الأصول:** إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، والتي تمكن المؤسسة من البقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة، وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة .

- **ضمان نوعية المعلومات:** يعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة، وبالتالي اتخاذ القرارات تكون صائبة في معظمها، وبالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلب على المؤسسة وعلى المتعاملين معها كذلك وهذا يؤدي الى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة .

- **تشجيع العمل بكفاءة:** إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأحسن والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية نشاطاتها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا.

- **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل يقتضي تطبيق أوامر المؤسسة، لأن جميع أحكام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل المؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر . (ابو هلاله، 2022، صفحة 376)

المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الداخلية وأنواعها

الفرع الأول: مبادئ الرقابة الداخلية

تستند الرقابة الداخلية إلى عدد من المبادئ الأساسية والتي بدونها تنعدم الضمانات الضرورية للسير الحسن لعمليات

التسيير وهي كالتالي: (فهد محمد، 2018/2017، صفحة 18)

- **الإثبات الكتابي:** العمليات المالية التي تمت لا يتم إثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية إلا بموجب مستندات مؤيدة واضحة ومفصلة ومكتملة يمكن قراءتها بسهولة حتى لا تكون موضع خلط أو غموض، وعلى أن يتم الاحتفاظ بها بطريقة علمية سليمة بحيث يسهل الرجوع لها عند الحاجة، وتعتبر القاعدة الأساسية للرقابة الداخلية .

إضافة إلى ذلك لا يتم قبول أي مستند إثبات للتسجيل حتى تتوفر الشروط التالية:

- أن يكون معد أي مطبوع لغرض معين
- أن يكون خالي من الشطب وواضح ومضمون من حيث الكلمات والأرقام .
- أن يتضمن كل التفاصيل لتجنب الخلط والغموض .
- أن يحمل توقيع المسئول المؤهل قانونيا من طرف المؤسسة .
- أن يكون مؤرخ ويحمل رقم متسلسل . (فهد محمد، 2018/2017، صفحة 17)

- **تسجيل السريع حسب التسلسل التاريخي للعمليات:** المقصود هو تسجيل العمليات المالية التي تمت في الدفاتر والسجلات المحاسبية أولا بأول تفاديا لتكدس الوثائق التي قد يؤدي إلى ضياعها وإهمالها أو نسيانها

- **تقييم العمل وتوزيع المسؤوليات:** إن الفعالية الناتجة عن التخصص شيئا ضروريا لضمان السير الحسن للمؤسسة ويفتح المجال لرقابة المتبادلة، ويؤدي ذلك إلى قدر كبير من الدقة، وهذا المبدأ أساسي في مباشرة عمل الرقابة الداخلية، ويستند على مخطط مفصل ومتفرع يحدد بدقة المهام والمسؤوليات، وهذا المبدأ يتضمن كذلك مبدأ الفصل بين الوظائف ذلك إن ممارسة شخص واحد لعدد من الوظائف كان في الغالب سبب لحدوث الأخطاء والانحرافات.

- **مراقبة العمال ورفع مستوى كفاءة أدائهم:** وذلك من خلال تطبيق مبدأ الثواب والعقاب بين العاملين، فالعامل المقصر المهمل في عمله يجب أن تطبق عليه العقوبات المناسبة كإنذاره أو الخصم من مرتبه أو حرمانه من العلاوة أو الترقية أو فصله حتى يكون عبرة لغيره، أما العامل الحريص على أداء عمله أولا بأول يجب أن يكافئ ماديا ومعنويا لإثارة الحماس وبث روح التنافس الايجابي بين العاملين، والعمل على رفع مستوى كفاءة أدائه بتأهيله التأهيل المناسب لشغل مناصب العمل المختلفة .

- **مباشرة العمل بنظم الإعلام الآلي في فحص المعلومات ومعالجة المعطيات:** أدى إدخال أداة الإعلام الآلي في ميادين العمل المختلفة إلى ثورة كبيرة وتطور حقيقي في الطرق المستعملة، فأصبح إتخاذ القرارات الصحيحة والسريعة يعتمد على المعلومات المعدة في المؤسسة بقدر ما يعتمد على المعلومات المستمدة من محيطها، وأن السرعة في معالجة المعطيات والمعلومات وفي إعداد القوائم المالية والمحاسبية يعتمد اعتمادا كبيرا على إستعمال الكمبيوتر ببرامجه المختلفة والذي أصبح يشكل الدعامة الأساسية للمراقبين والمراجعين .

كما أن اتصال المؤسسة ببنوك المعلومات المنحدرة من محيطها يسمح بتحديد نشاطها وتقدير سوقها، وأن تعقد وظائف الإدارة يزداد مع التطور الاقتصادي وهذا يولد عددا كبيرا من المعطيات الجديدة والتي يجب تحليلها بسرعة ملائمة وهذا يتطلب توفر وسائل الإعلام الآلي الضرورية .

الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية لم تعد تختص بالجوانب المحاسبية فقط ولكنها تختص بجميع أوجه النشاط داخل المؤسسة لضمان تحقيق الأهداف الموضوعية لخدمة كل من إدارة المؤسسة والأطراف المتعاملة معها، وتمثل في ثلاثة أنواع:

-الرقابة الداخلية الإدارية: وتمثل في الخريطة أو الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساسا بالكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية، وهذه الإجراءات عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالنواحي المالية والسجلات المحاسبية، ومن بين ما تشتمل عليه هذه الرقابة دراسات الزمن والحركة، واستخدام طرق التحليل الإحصائي وإعداد برنامج تدريب العاملين ومراقبة الجودة . (احمد قايد، 2017، صفحة 62)

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في المؤسسة، وذلك نظرا لعدم إرتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية ويركز المراجع على الرقابة المحاسبية لما لها من تأثير على صدق وسلامة القوائم المالية، وحتى يستطيع أن يحدد درجة الاختبارات الجوهرية التي يجب أن يقوم بها. (نصر الدين و شحاتة، 2014، صفحة 21)

-الرقابة الداخلية المحاسبية: هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية أصولها، وتأكيد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدمية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة وإثباتها محاسبيا، ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية وظائف النظام المحاسبي، وتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتمثل وظائف ذلك النظام في:

- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل إتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية.

- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعب .

- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي .(برابح، 2015/2014، صفحة 8)

وهي أيضا رقابة مانعة في طبيعتها، ولذلك يحاول هذا النظام من خلال إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن أن يمنع الإخطار الناتجة غير الصحيحة والأخطاء في الإجراءات المتبعة في تجميع وتشغيل البيانات، كما يحاول نظام الرقابة الداخلية المحاسبية أن يمنع فقد أو ضياع البيانات نتيجة للإهمال والقصور في الأداء، بالإضافة إلى منع سرقة الأصول باستخدام عمليات الغش والاحتيال.(علي حسين، 2004/2003، صفحة 97)

ويوضح الجدول التالي الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها وهدفها

الجدول رقم 01: أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية .	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة . - التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	- التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: (نصر الدين و شحاتة، 2014، صفحة 22)

- نظام الضبط الداخلي: يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من إختلاس وضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات. (برابح، 2015/2014، صفحة 9)

المبحث الثاني: عملية الرقابة الداخلية

تتميز عملية الرقابة الداخلية بمجموعة من المراحل والأدوات الإدارية والمحاسبية ومنها العامة المتعلقة بكل مرحلة، وهذا من اجل تحقيق الأهداف المرجوة من تصميم وتطبيق هذا النظام في المؤسسة.

المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية

لقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في أكتوبر 1997 نشرة معايير المراجعة رقم 83 والتي أكدت على أن إعداد وتصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية من مسؤولية إدارة المؤسسة، في كل عملية مراجعة يجب على المراجع أن يصل إلى درجة كافية من الاستيعاب لكل من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية من اجل تخطيط عملية المراجعة. تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مرتبطة ومتداخلة وهي:

- بيئة الرقابة: تعتبر البيئة الرقابية الأرضية التي تقوم عليها المكونات الأخرى وأساس تحقيق نظام رقابي فعال .

- تقييم المخاطر: لا بد من تحديد وتحليل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، ومحاولة تخفيف حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

- أنشطة الرقابة: تتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي تعمل على تحقيق الرقابة بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية

- المعلومات والتوصيل: يهدف هذا إلى تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة أو الحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات التي تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية. (احمد ميلبي، 2020، صفحة 19)

- المراقبة: تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم بالإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية وتقدير الهيئات التنظيمية. (برايغ و براغ، 2022)

ويمكن تلخيص مكونات الرقابة الداخلية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 02: مكونات الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكونات	تقسيمات أخرى
بيئة الرقابة	العمليات والسياسات والتدابير التي تعكس الموقف الكلي لقمة الإدارة والمديرين والمالكين لكيان ما فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها	المكونات الثانوية للرقابة الداخلية: - قيم الكمال وقيم الأخلاقية - الالتزام بالكفاءة - مجلس الإدارة أو وجود لجنة تدقيق حسابات - فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل - البيئة التنظيمية ، - منح السلطة والمسؤولية - سياسة المصادر البشرية وممارساتها
تقويم المخاطر	تحديد الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية وتحليلها وفق لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً	عمليات تقويم المخاطر: - تحديد العوامل التي تؤثر في المخاطر، تقدير أهمية المخاطر واحتمال حدوثها، تحديد إجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر، تأكيدات الإدارة التي يجب أن تحقق الوجود والدقة . - الإتمام ، -التقويمات أو التخصصات - الحقوق والالتزامات
أنشطة الرقابة	السياسات والتدابير التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهدافها في وضع التقارير المالية .	أنواع عمليات المراقبة المحددة: - الفصل الكافي للمهام - الإقرار المناسب للعمليات و النشاطات - الوثائق والسجلات الكافية - الرقابة الملموسة على الأصول والسجلات - التدقيق المستقل على الأداء
	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتصنيف وتسجيل ورفع تقارير بعمليات كيان ما وكذلك الحفاظ على إمكانية القيام	الأهداف التي يجب تحقيقها من المراجعة: - حسابات العمليات المرتبطة

<p>- الوجود - الكمال - الدقة - التصنيف - التوقيت - الترتيب والتلخيص</p>	<p>بعملية المحاسبة للأصول المرتبطة</p>	<p>المعلومات والتوصيل</p>
<p>غير قابلة للتطبيق</p>	<p>تقديرات الإدارة الدائمة أو الدورية لجودة أداء عمليات الرقابة الداخلية ما إذا كانت الضوابط تؤدي العمل الذي وضعت من اجله ويتم تعديلها عند الحاجة</p>	<p>المراقبة</p>

المصدر: (احمد قايد، 2017، صفحة 132)

المطلب الثاني: مراحل وأدوات الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مراحل تنفيذ الرقابة الداخلية

تمر الرقابة بخمس مراحل رئيسية تلعب المحاسبة والإدارة بكل هذه المراحل دورا مهما وهي: (بوسعين، 2020/2019، صفحة 44)

- **التنظيم:** يعتبر التنظيم العنصر الأول من مراحل الرقابة، فالتنظيم يهدف إلى ترتيب تنفيذ الأداء الفعلي ترتيبا منطقيا منتظما.
- **التوجيه:** إن توجيه الأفراد في أثناء أدائهم لمهامهم يساعدهم على التنفيذ الفعلي للمهام طبقا لما خطط لها .
- **المراقبة:** بعد التنظيم والتوجيه لنشاط المؤسسة تأتي المرحلة التالية وهي مراقبة الأداء التي تهدف إلى التأكد من مدى كفاءته، أي أن التنفيذ يتم بما يحقق الأهداف وبأقل تكلفة وبأحسن كفاية وإنتاجية وورحية ممكنة، ومراقبة الأداء تأتي بمقارنة الأداء الفعلي بالمعدلات التي وضعت عند التخطيط.
- **التقييم:** بعد المراقبة للأداء الفعلي سواء كان مخطط أو لا فإن مرحلة التقييم تلي المراقبة لغرض التأكد من أن النتائج تمت طبقا لما أريد لها أن تتم، وتقوم المحاسبة بالدور الأكبر في التقييم من حيث تحليل هذه النتائج، وهي الإنحرافات الناتجة عن مقارنة الأداء مع المعدلات التقديرية الموضوعية في إطار الخطة.
- **التقرير:** وهو وسيلة الاتصال لتوصيل المعلومات من المصدر إلى التلقي، وهي المرحلة الرقابية المكتملة للمراحل السابقة فلا بد من توصيل النتائج إلى المستويات الإدارية المختلفة لتصحيح واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وتتضمن التقارير الاقتراحات بالحلول المختلفة كبداية لاتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثاني: أدوات الرقابة الداخلية

هناك عدة أساليب وأدوات يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية، أهمها: (وجدان، 2010/2009، الصفحات 23-24)

- **الموازنات التخطيطية:** نظرا لان الموازنة التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي بذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها، وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينهما وتقصى أسبابها وتحديد المسؤولين عنها، وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها، (انحراف غير ملائم) أو مواطن القوة وتنميتها (انحراف ملائم).

- **الرسوم والبيانات والجداول الإحصائية:** وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة، فقد يتم عرض تطور إنجازات المؤسسة عن عدة فترات سابقة في شكل بياني عن الأعمدة مثلا، أو منحني يمثل تطور الكميات المنتجة والمباع منها للسوق المحلي والمصدر منها مثلا، أو في جداول إحصائية يظهر بيانات مجمه ومقارنة.. الخ.

- **تقارير الكفاية الدورية:** والتي يتم رفعها إلى الإدارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة، وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الحكم على كفاءة الأداء وإتخاذ القرارات المناسبة.

- **دراسات الحركة والزمن:** وهي أحد وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية (التجريبية) لكافة الخطوات والحركات اللازمة للإنتاج بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلى للأداء والعمل على استبعاد غير الضروري وبالتالي إستفاد القدر الأدنى من الموارد البشرية وتحقيق أقل زمن ممكن.

- **البرامج التدريبية للعمال والموظفين:** والتي تهدف إلى رفع الكفاءة في أداء العاملين وذلك عن طريق إمدادهم بكل ما هو جديد ومستحدث من المعلومات الملائمة من حين لآخر.

- **الرقابة على الجودة:** وذلك عن طريق عمليات الرقابة الإحصائية على جودة بإستخدام خرائط الرقابة على الجودة Qualitycontrolcharts، هذا بالإضافة إلى عناصر الرقابة المحاسبية المتمثلة ب (المراجعة المستندة والمراجعة الفنية - الرقابة المالية - المراجعة الداخلية للنظام المحاسبي).

المطلب الثالث: مقومات وإجراءات الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مقومات الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصدقيه ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، بالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المستوحاة منه، وتعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، تتمثل أهم هذه المقومات في العناصر التالية:

- **الهيكل التنظيمي:** من أجل الوقوف على نظام رقابة داخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم بالمؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في مؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهما.

وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة.
- طبيعة النشاط.
- تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديريات.

- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.

- البساطة والمرونة.

- المراعاة الإستقلالية بين المديرية (التي تقوم بالعمل ليست هيا التي تحتفظ بالأصول، وليست هيا التي تقوم بحاسبة الأصول)(طواهر و صديقي، 2003، صفحة 98/97)

- نظام المعلومات المحاسبية: أي نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي بإحتياجات المؤسسة، وتصميم لدورات محاسبية مستنديه تحقق رقابة فعالية، ويجب أن يراعي في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمهم على من يستعمله، كما يجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف المؤسسة، كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة إستخداماته المحتملة حتى نقلال من تغيير نماذج كل حين. هذا كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند. (خالد أمين، 2007، صفحة 169)

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، على أن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات وإستخراج النتائج، أضف الى ذلك ضرورة إعطاء كل حساب مدلوله الدقيق الواضح، ووجوب وجود تعليمات واضحة لما يجب تضمينه تحت كل بند الحساب، وإشتمال الدليل على حسابات مراقبة (حسابات إجمالية) والفصل الواضح بين العناصر الإدارية والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمين الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والإختصار ويساعد على تسهيل إستخدام أنظمة المحاسبة الآلية. (خالد أمين، 2007، صفحة 170)

- اختيار الموظفين الأكفاء: يعتبر هذا العنصر من أهم مقومات الرقابة الداخلية، فوجود مجموعة من العاملين الأكفاء ذوي الثقة مع ضوابط رقابية ضعيفة سيؤدي حتما الى عدم حدوث إختلاسات وإلى إعداد قوائم مالية سليمة، أم إذا كان العاملون غير أمناء ويعملون في ظل ضوابط رقابية قوية، فإنهم قد يتحايلون عليها رغم ذلك. (الفيومي، الصباغ، و المليجي، 2015، صفحة 120)

ومما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة لذلك يعتبر أن هذا العامل أحد مقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين الحريصين على أداء أعمالهم وفق مارسمته الخطة العامة للمؤسسة.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام، (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 101)

- رقابة الأداء: لتقييم الأداء لا بد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم لتقييم الأداء الفعلي، وهذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فإنها لا تضمن وجود الأداء الجيد، لذلك يجب على الإدارة التأكد من قيام الموظفين بمرص للتأكد من إتباعهم لتلك التعليمات، وإذا لم تكن متبعة يجب تحديد الأسباب التي أدت الى ذلك، واتخاذ الإجراءات المناسبة للتصحيح، ويجب أن لا يقتصر الأمر على الإدارة العليا بل أن تتم عملية المراجعة في جميع المستويات الإدارية. (العزب و نظمي، 2012، صفحة 139)

- استخدام كافة الوسائل الآلية: استخدام كافة الوسائل الآلية بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والحفاظ على أصول المؤسسة و موجداته من أي تلاعب أو إختلاس.

هذه هي المقومات الأساسية لنظام رقابة الداخلية سليم وهي تختلف من مؤسسة لأخرة حيث لا يمكن من توفرها إلا في المؤسسات الكبيرة التي تملك الإمكانيات المالية والتي تتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالشكل المثالي. أما المؤسسة الصغيرة فيتعذر وجود ذلك فيها، ولكن الرقابة الشخصية واستخدام الآلات الحديثة في العمل تساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية مقبولاً لدى المدقق بشرط انتفاء ما يثير شكه وريبته فيما يدقق. (خالد أمين، 2007، صفحة 171)

الفرع الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المستوحاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، تضم عملية الرقابة الداخلية عدة إجراءات أهمها:

- إجراءات تنظيمية وإدارية: (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 105)

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالالتزامات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وتتمثل هذه الإجراءات في ما يلي:

- تحديد الاختصاصات

- تقسيم العمل

- توزيع المسؤوليات

- إعطاء تعليمات صريحة

- إجراء حركة التنقلات بين العاملين

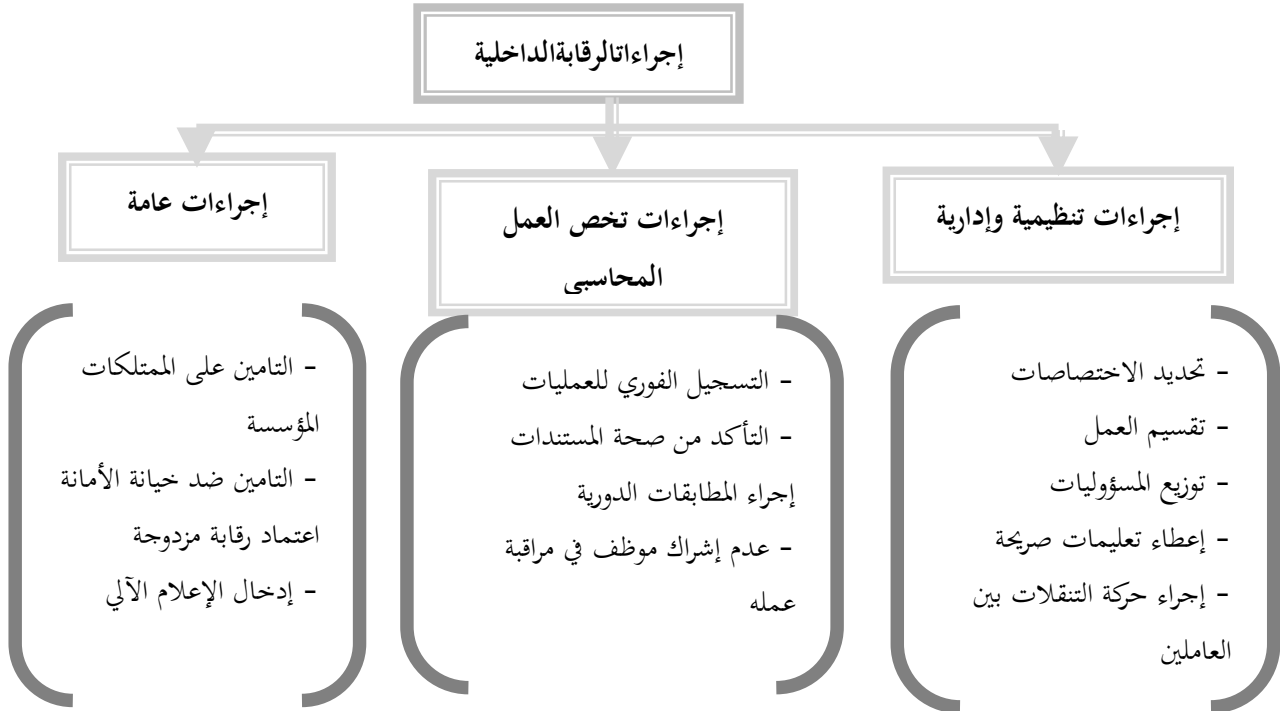
- إجراءات تخص العمل المحاسبي: يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن من إحكام الرقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء المطابقة الدورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، إن هذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال من جهة، ومن جهة أخرى تمكن نظام المعلومات من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مما يمكن للمسيرين من اتخاذ قرارات فعالة تعالج ظرف معين أو تجنب الوقوع في مشاكل محتملة ومرتبطة بنشاط المؤسسة. (كاروس، 2010/2011)

وتشمل النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها ليقفل من الغش والاحتيال.
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين.
- عدم السماح لموظف قام بعمل ويراجعه.
- إستعمال الآلات الحاسبة لسرعة ودقة الانجاز.
- إستخدام وسائل التوازن الحاسبي الدوري مثل المراجعة وحسابات المراقبة.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات.
- القيام بجدد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية. (عيسى، 2015، صفحة 138)
- إجراءات عامة: تتضمن الإجراءات العامة التي تمكن المؤسسة من تفادي بعض الأخطاء المرتبطة بالموجودات (الأصول الثابتة، النقدية) باستعمال أطراف خارجية عنها ممثلة في مؤسسات التأمين المختلفة، وتميز بين هذه الإجراءات عبر الأتي:
- التأمين على ممتلكات المؤسسة
- التأمين ضد خيانة الأمانة
- اعتماد رقابة مزدوجة
- إدخال الإعلام الآلي

ويمكن تلخيص الإجراءات السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 03: إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: (طواهر و صديقي، 2003، صفحة 123)

خلاصة الفصل الأول:

إن تطوير نظام الرقابة الداخلية له دور هام في حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، وكذلك ضمان صدق المعلومات المحاسبية التي تظهر ضمن القوائم المالية، هذا التطور الذي كان أحد أهم الأسباب وهو انفصال الملكية عن الإدارة فزاد الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.

ولتحقيق الرقابة الداخلية بكفاءة وفعالية، تسعى المؤسسة إلى البحث عن الأساليب أو الطرق التي من شأنها تحقيق ذلك، ومنها المراجعة المستمرة، التي سنتطرق إليها في الفصل الموالي.



الفصل الثاني

مساهمة المراجعة المستمرة
في تحسين الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن التحول من النظام المحاسبي التقليدي للمؤسسة إلى النظام المحاسبي الفوري يتطلب مراجعة تتماشى مع طبيعة النظام المحاسبي المستندات الالكترونية، إذ تهتم المراجعة المستمرة بالتوكيد على المعلومات المحاسبية وغير محاسبية في وقت متزامن لحدوث العمليات والأحداث وبشكل مستمر، مما يسمح بتحديد الأخطاء والغش والتلاعب، وحماية ممتلكات المؤسسة، وبالتالي تفعيل عملية الرقابة الداخلية وتحسينها.

ولمعرفة أكثر حول ماهية المراجعة المستمرة وكذا الدور الذي تلعبه لتحسين الرقابة الداخلية سوف نقوم في هذا الفصل بدراسة العلاقة بين هذه المتغيرات من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة المستمرة

المبحث الثاني: المراجعة المستمرة وتحسين الرقابة الداخلية

المبحث الأول: ماهية المراجعة المستمرة

مع التطور الهائل في تكنولوجيا تشغيل البيانات والإفصاح عن المعلومات المحاسبية عبر الوسائل الالكترونية فإن الأمر يتطلب تطوراً مماثلاً في إجراءات وأساليب المراجعة لمواكبة التطورات في البيئة الالكترونية، والانتقال من المراجعة التقليدية إلى المراجعة المستمرة.

المطلب الأول: المراجعة

الفرع الأول: مفهوم المراجعة

يقصد بالمراجعة حسب مدلولها اللفظي بأنها عبارة عن فحص البيانات أو القيم المالية أو السجلات بقصد التحقق من صحتها، ويشير معناها المهني إلى أنها تعبر عن الفحص المنظم للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بغرض إبداء رأى حيادي عن مدى صحة أو دقة تلك البيانات ومدى إمكانية الاعتماد على دلالتها عن المركز المالي ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية، (امين السيد، 2011/2010، صفحة 27)

كما تعرف بأنها فحص المستندات والسجلات وحسابات المؤسسة من اجل اطمئنان المراجع على أنها تعبر بصورة واضحة وحقيقية عن المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة زمنية محددة، ويشمل الفحص التأكد من صحة القياس المحاسبي والكمي للعمليات التي قامت بها المؤسسة والتي سجلتها في دفاترها. (شريقي، 2013، صفحة 9)

أيضا تعرف بأنها جملة إجراءات تستهدف الفحص لانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والعمليات المالية والمحاسبية التي أثبتت في الدفاتر من واقع المستندات الثبوتية للتأكد من إنتظامها وسلامتها وإنسجامها مع قواعد المحاسبة، بحيث أن الميزانية تظهر المركز المالي الصحيح وان حسابات النتائج تظهر بصدق نتيجة الأعمال التي تحققت خلال الدورة المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف مستعملي القوائم المالية التي يعطي المراجع رأيه الفني فيها. (شريقي، 2013، صفحة 10)

وقد عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة تعريفا عاما بأنها عملية فحص للقوائم المالية التي تعدها المؤسسة من قبل شخص أو أكثر، مؤهل تأهيلا كافيا ولديه استقلال كافي عن الإدارة، ولتقرير ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمؤسسة كما هو عليه في نهاية الفترة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية عن الفترة. (الفيومي، المليحي، و الصباغ، 2015، صفحة 18)

الفرع الثاني: أنواع المراجعة

توجد أنواع متعددة من المراجعة يمكن تبويبها من زوايا أو جهات نظر متعددة، أهمها:

1- من زاوية حدود عملية المراجعة: هناك نوعان هما:

- المراجعة الكاملة: هي التي تخول للمراجع نطاق غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعينها قيود على نطاق أو عمل المراجع، لكنه يخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الحتمية ككل بغض النظر عن النطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره حيث أن مسؤولياته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، وفي هذه الحالة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي شملتها اختباره وذلك دون التخلي عن مسؤولياته الكاملة عن جميع المفردات (مختار رحمان، 2020/2019، صفحة 10)

- المراجعة الجزئية: المراجعة الجزئية هي عبارة عن عملية مراجعة محدودة وموجهة لغرض معين، وبالتالي فإن نطاق الفحص يكون محددا طبقا للأهداف التي تحددها إدارة المؤسسة، وذلك كما في حال تكليف مراقب الحسابات بمراجعة فرع من فروع المؤسسة أو قسم من أقسامها خلال فترة محددة بهدف إكتشاف حالات الأخطاء والغش، وفي تلك المراجعة لا يكون المراجع مسئولاً عن إبداء الرأي عن القوائم المالية ويتضمن تقريره الإجراءات التي تم تنفيذها والنتائج التي توصل إليها ورأيه عن الجزئية التي يتضمنها نطاق الفحص، أي أن مسئولية مراقب الحسابات في تلك المراجعة تكون محدودة طبقاً لنطاق المراجعة. (الجيران، 2011، صفحة 25)

2- من زاوية الإلزام بالمراجعة: هناك نوعان من المراجعة هما:

- المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها حيث يلتزم المؤسسة بتعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته وإعتماد القوائم المالية، وفي حالة عدم القيام بتلك المراجعة تقع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة (شادري معمر، 2020/2019، صفحة 8).

- المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم دون الإلزام قانوني، وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية للاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس

لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو إنضمام شريك جديد، حسب ما تنص عليه المادة 584 من القانون التجاري الجزائري. (مختار رحمان، 2020/2019، صفحة 10)

3- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة: يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما:

- المراجعة الداخلية: هي نشاط تقيمي مستقل يوجد في داخل مؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته، والمرجعون الداخليون موظفون بالمؤسسة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطهم بإدارة المؤسسة علاقة تبعية وظيفية إلا انه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المراجعين درجة من الاستقلال، حيث يمكن مثلا أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى نائب الرئيس للشئون المالية أو إلى لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة. (الفيومي، المليجي، و الصباغ، 2015، صفحة 21)

- المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضي لدي مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك). (طواهر و صديقي، صفحة 30)

4- من حيث توقيت الإتمام بالمراجعة: يمكن أن نميز بين نوعين هما:

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

والواقع إن هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوط بها. (طاهر و صديقي، صفحة 24)

- المراجعة النهائية: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع إن هذا النوع يكون في مؤسسات الصغيرة التي يكون عدده عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة. (طاهر و صديقي، صفحة 26)

5- من حيث مجال المراجعة: يقصد بمجال المراجعة العمليات التي ينصب عليها الفحص ، حيث توجد أنواع متعددة من المراجعة منها مايلي: (الجيران، 2011، الصفحات 31-32)

- مراجعة الحسابات (المراجعة المالية): في تلك المراجعة ينصب الفحص على المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة في نهاية الفترة المالية أو المحاسبية للمؤسسة، وذلك بهدف إعداد التقارير الذي يتضمن رأي مراقب الحسابات عن تلك القوائم المالية، ويصدر تقرير مراقب الحسابات إما:

- برأي غير متحفظ

- برأي متحفظ

- أو الامتناع عن إبداء الرأي،

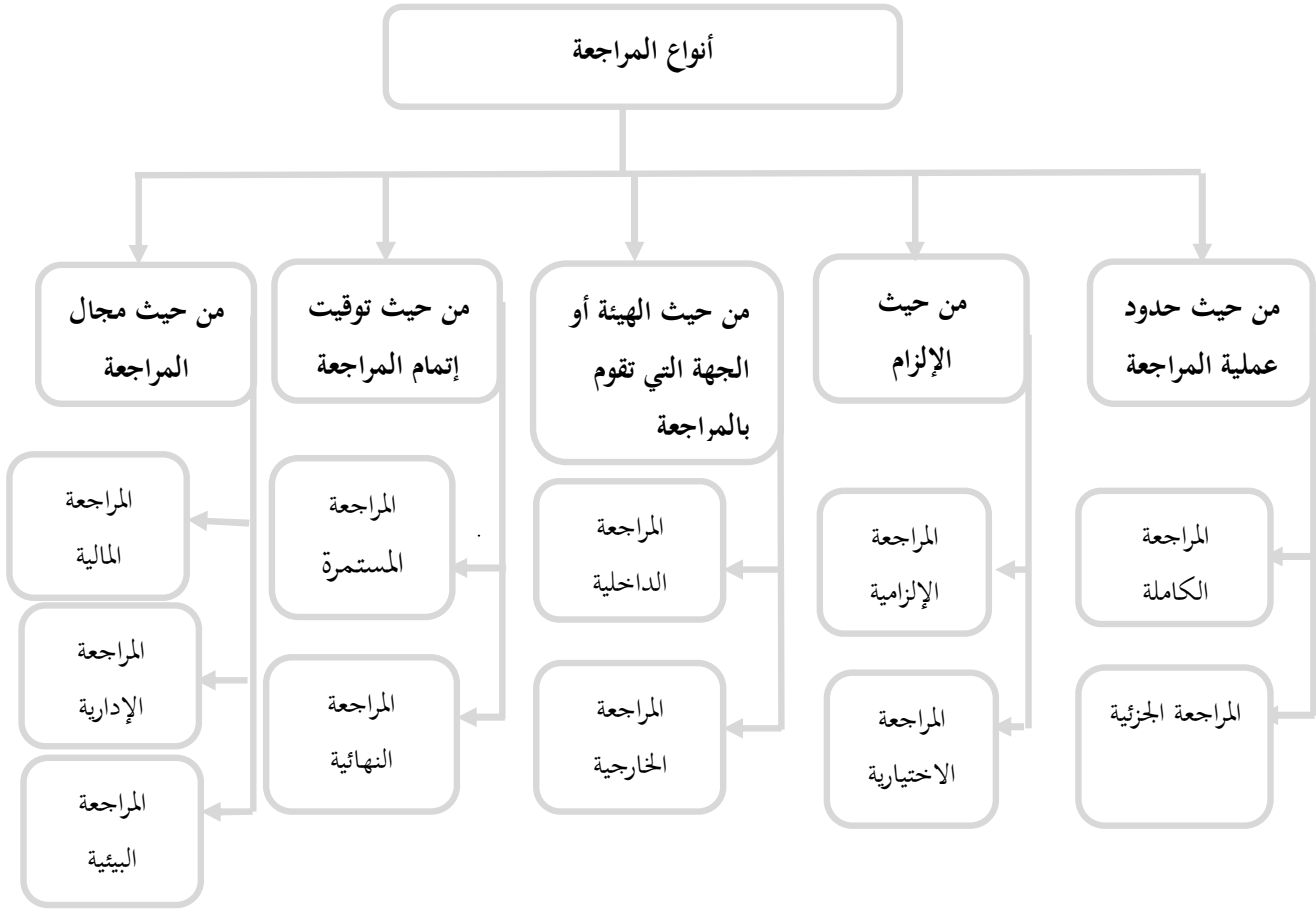
- أو رأي عكسي

- المراجعة الإدارية: توجد مسميات متعددة للمراجعة الإدارية منها ما يلي: الكفاءة ومراجعة الفعالية ومراجعة الأداء والمراجعة التشغيلية، وبصفة عامة تهتم بتقييم الكفاءة والفعالية للأداء الإداري في مختلف المؤسسة حي يمكن تحقيق الأهداف المنشودة.

- المراجعة البيئية: يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي في مختلف الدول بمراجعة التأثيرات البيئية على أنشطة المؤسسات، ويمكن تعريف المراجعة البيئية علي أنها عبارة عن فحص منظم، موضوعي، ودوري للأداء البيئي، بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج المؤسسة، للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرنامج الإدارية البيئية، وتوصيل النتائج التي تم التوصيل إليها من الأطراف المهتمة بها.

ويمكن تلخيص أنواع المراجعة السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: أنواع المراجعة المستمرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 50)

المطلب الثاني: ماهية المراجعة المستمرة

الفرع الأول: مفهوم المراجعة المستمرة

تعرف المراجعة المستمرة على أنها تلك التي تهتم بالمعلومات المالية وغير المالية الهامة لأغراض اتخاذ القرارات مثل التأكيد على مدى فعالية تشغيل أساليب الرقابة على الأنظمة، والبيانات، وهو ما يتوافق مع الاتجاه السائد في المراجعة بشأن تقديم خدمات التأكيد، كما عرفت أيضا على أنها منهج يمكن المحاسبين القانونيين من تقديم توكيدا مكتوبة وليس رأيا حول موضوع المراجعة التي تقع تحت مسؤولية إدارة المؤسسة، وتقديم التوكيدات من خلال أشكال مختلفة من تقارير المراجعة للمساهمين والإدارة والعملاء المحتملين وذلك بشكل فوري أو بعدة فترة قصيرة من وقوع الأحداث ذات العلاقة بموضوع المراجعة. (وجدي الناجي، 2018، صفحة 23)

وتعرف أيضا أنها احد أنواع المراجعة التي تتم على نظام حساب الكتروني مباشر وتهدف إلى مراقبة وفحص وتحليل تدقيق البيانات خلال النظام على نحو مستمر، وذلك باستخدام مجموعة من قواعد المعرفة الخاصة بالمراجع والتي يتم إدماجها في النظام محل المراجعة، ويمكن اعتبار عملية المراجعة المستمرة بمثابة نوع أعلى للرقابة تهدف إلى التقييم كفاءة وفعالية إجراءات الالتزام، كما يمكن تعريف المراجعة المستمرة بأنها هي مراجعة فورية مستمرة للنظم غير الورقية والتبادل الالكتروني للبيانات، وتساعد على تخفيض

تكلفة أداء الأعمال لمراجعة بطريقة أكفاء وأسرع من أساليب المراجعة الأخرى، وهي أفضل المدخل لتخطيط وتنفيذ مراجعة مستمرة. (هادية بشر، 2020، صفحة 30)

كما عرفت أيضا على أنها أي طريقة يستخدمها المراجع لأداء المراجعة بشكل مستمر تمكنه من تجميع وتقييم أدلة المراجعة لتحديد كفاءة وفاعلية نظم المحاسبة الفورية، الأمر الذي يساعد على حماية الأصول والحفاظ على سلامة وتكامل البيانات وإعداد قوائم مالية. (جيهان عادل، 2019، صفحة 12)

يقوم مدخل المراجعة المستمرة على مراقبة وتحليل تدفق البيانات خلال النظام على نحو مستمر (مثلا بصفة يومية) وذلك باستخدام مجموعة معرفة من قواعد المراجع، وسوف تحدث الاستثناءات عن هذه القواعد علامات إنذار (ضوء احمر) بقصد لفت انتباه المراجع نحو أي تدهور أو أمور شاذة (غش، تلاعب، إساءة عرض) أو مخالفات بالنظام محل المراجعة، وتعتبر عملية المراجعة المستمرة أسلوبا للفحص التحليلي حيث يسمح تحليل النظام بصفة مستمرة، أن يحسن المراجع بؤرة ونطاق المراجعة. (بوزاهر، 2013، صفحة 256)

وبصفة عامة يمكن القول أن المراجعة المستمرة أحد أنواع المراجعة التي تعتمد على توفر بيانات المؤسسة في قاعدة بيانات والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات للقيام بعملية المراجعة وتبسيطها وتسريعها والقيام بها بصفة مستمرة. من خلال ما سبق نستنتج أن المراجعة المستمرة:

- تزيد من مرونة عملية المراجعة حيث تصبح تقارير المرجعة أكثر سرعة.
- تحسين جودة عملية المراجعة حيث تسمح للمرجعين بالتركيز أكثر على فهم طبيعة نشاط العميل.
- مساعدة المراجعين في تحقيق تخفيض ملموس لوقت عملية المراجعة أو إلغاء الوقت الفاصل بين تاريخ حدوث العملية المالية بالنسبة للعميل. (وجدي الناجي، 2018، صفحة 25)

الفرع الثاني: أهداف المراجعة المستمرة

باعتبار المراجعة المستمرة مدخلا معاصرا لتطوير مراجعة الحسابات في شكلها التقليدي فان الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة أن يبدي المراجع رأيا فنيا محايدا بشأن مدى صدق المعلومات والتقارير المالية المنتجة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي، وكذا منح المؤسسة حتم التصديق المستمر .

ويشتق من هذا الهدف العام للمراجعة المستمرة الأهداف الفرعية الآتية:

- إضفاء الصدق المستمر على الإفصاح الفوري للمؤسسات عبر الانترنت .
- مساعدة أصحاب المصلحة في المؤسسة، خاصة المساهمون وهيئة سوق المال، بل وكافة زوار موقع الشركة في ممارسة الرقابة الفورية المستمرة على المؤسسات .
- تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة في حماية الأصول، الحفاظ على موضوعية البيانات، وإنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها وموثوق فيها. (ابوبكر، 2017)

المطلب الثالث: معايير ومزايا المراجعة المستمرة

الفرع الأول: معايير المراجعة المستمرة

تضل معايير المراجعة المتعارف عليها صالحه بل ملزمة لإغراض وقبول، وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة المستمرة، وإعداد التقرير وتوصيل الرأي الفني المحايد بشأن مدى كفاءة وفعالية، وسلامة نظام المعلومات المحاسبة الفورية المباشرة في تحقيق الهدف منه، تتمثل أهم هذه المعايير في:

1- المعايير العامة: تتكون من ثلاثة معايير خاصة بالتأهيل والتدريب والاستقلال وبذل العناية المهنية كما يلي:

- **معيار التأهيل والتدريب:** يعتبر هذا المعيار مناسباً تماماً حسب مفهومه في المراجعة السنوية التقليدية مع مراعاة ما يلي:

✓ يجب على المراجع أن يكون قد سبق له الدراسة والتدريب على استخدامات تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة

✓ يجب عليه أن يجتاز برنامج تدريبياً في هذا المجال كل سنتين تحت إشراف جمعية المحاسبين والمراجعين .

- **معيار الاستقلال والحياد:** يعتبر هذا المعيار مناسباً حسب مفهومه ومتطلباته في المراجعة السنوية التقليدية مع مراعاة ما يلي:

✓ أن لا يؤدي نفس المراجع الخدمات الاستشارية لعميليه والخاصة بأمن وسلامة المعلومات وتصميم نظام المحاسبة الفوري المباشر

✓ يجوز الجمع بين المراجعة المستمرة وخدمة التوكيد المهني علي الثقة في موقع المؤسسة علي الانترنت .

- **معيار بذل العناية المهنية الكافية:** يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الكافية في قبول التكليف بالمراجعة المستمرة، وتخطيط

وأداء أعمال هذه المراجعة، وإعداد وعرض تقريره، تمام كما في ظل المراجعة السنوية مع ملاحظة ما يلي:

✓ أنه سيكون أيضاً مسؤولاً أخلاقية خاصة عن حفاظ على أسرار وسمعة المؤسسة بصفة مستمرة، إذا سيكون من حقه الدخول باستمرار علي قواعد بيانات العميل .

✓ انه سيكون مسؤولاً أيضاً عن اكتشاف الغش الالكتروني .

✓ انه سيكون مسؤولاً أيضاً عن اكتشاف إي تصرفات الكترونية غير قانونية.

✓ أنه سيكون مسؤولاً كل ثلاث شهور عن تقييم إذا ما كان هناك شك مبدأ في استمرار مؤسسة العميل .(وجدي الناجي،

2018، صفحة 46 47)

2- معايير العمل الميداني: تتكون من ثلاثة معايير هي:

- **معيار تخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين:** حيث سيكون تخطيط أعمال المراجعة المستمرة أسهل وأيسر من

المراجعة السنوية بلا شك كما أن المساعدين سيكونون ذوي خبرات ومهارات مهنية خاصة وعلى المراجع أيضاً:

✓ أن يحرص على مرونة خطة وبرنامج المراجعة نظراً لقصر مدة المراجعة واستمرارها أيضاً .

✓ أن يستعين بمساعدين ذوي خبرة عملية فنية ومهنية في مجال تقييم نظم معلومات المحاسبة الفورية، وتحديد الاستثناءات

الجوهريّة في المعلومات المالية المستمرة المباشرة . (شحاتة، 2014، صفحة 86)

- معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد علي هيكل الرقابة الداخلية: هناك عدة اعتبارات مهنية تفرضها طبيعة وأهداف المراجعة المستمرة ومجالها، أهمها ما يلي:

✓ أن الهدف النهائي من تقييم هيكل الرقابة الداخلية تحديد مدى وتوقيت وطبيعة الاختبارات الأساسية للمراجعة المستمرة .
✓ أن الرقابة الداخلية محل التقييم يجب أن تشمل أيضا على الرقابة على أمن وسلامة المعلومات وموقع المؤسسة على الانترنت وعدم إساءة استخدام تكنولوجيا المعلومات .

✓ أن اختبارات رقابية معينة تحتاج لاهتمام متزايد مثل الملاحظة وإعادة الأداء .

✓ أن اختبارات الرقابة غالبا ما ستكون مترامنة مع الاختبارات الجوهرية أو الأساسية للمراجعة. (شحاتة، 2014، صفحة 86)

- جمع الأدلة الكافية والملائمة: طالما أن المراجع سيقوم بمراجعة مستمرة للنظام المحاسبي الفوري المباشر فهو في حاجة لجمع أدلة إثبات كافية وملائمة، كما في المراجعة السنوية، ولكن مع مراعاة ما يلي:

✓ أن الأدلة التي يجب جمعها هي أدلة الكترونية غير ورقية في المقام الأول.

✓ أن الإجراءات جمع هذه الأدلة، رغم أنها تشمل على الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، إلا أنها ستؤدي آليا، بل ومن خلال البرامج الجاهزة وشبكة الانترنت فيما يتعلق بكفاءة نظام المعلومات المحاسبة الفورية المباشر في إنتاج وتوصيل هذه المعلومات بكفاءة .

✓ أن هذه الأدلة يجب أن تساعده في إبداء الرأي بشأن ما إذا كانت هناك إستثناءات جوهرية في المعلومات المالية الفورية واتخاذ القرار بوضع ختم المراجعة المستمرة على موقع الشركة على الانترنت. (شحاتة، 2014، صفحة 87)

3- معايير التقرير: من المعروف أن المعايير التقرير للمراجعة السنوية التقليدية أربع وهي الإشارة إلى ما إذا كانت القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة معدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، ومدى كفاية الإفصاح، والظروف التي لم يراعي فيها الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، وأخيرا وحدة الرأي.

وفي ظل المراجعة المستمرة يلتزم المراجع بكل هذه المعايير، أو بمعنى آخر لن يكون في حاجة للالتزام أم بأكملها، كما يلي:

- معيار الإشارة إلي مقياس صدق القوائم المالية: يناسب هذا المعيار حالة المراجعة المستمرة لما يلي:

✓ لأن المراجع وان كان لن يجمع دليل كاف وملائم بشأن التزام الإدارة بمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح السارية، إلا انه سوف يشير إلي هذه المعايير عند تحديد ما إذا كانت المعلومات والتقارير المالية خالية من التحريفات الجوهرية.

✓ لأن المراجع سيؤكد بشأن ما إذا كان هناك استثناءات جوهرية في معاملات المؤسسة يجب فحصها فورا أو في وقت لاحق (شحاتة، 2014، صفحة 88).

- معيار افتراض كفاية الإفصاح ما لم يشر المراجع إلي غير ذلك: القاعدة في المراجعة السنوية أن يفترض المراجع كفاية الإفصاح، فان حدث ولم يكن كافيا، عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره، وغالبا سيعدل هذا التقرير.

والمعيار المناسب تماما لحالة المراجعة المستمرة، إذ القاعدة انه إذ استنتج المراجع عدم كفاية الإفصاح المحاسبي الفوري المباشر فعليه أن يشير في تقريره الفوري إلي ذلك كحالة من حالات الاستثنائية الجوهرية، حسب حكمه المهني بالطبع. (شحاتة، 2014، صفحة

- معيار وحدة الرأي: القاعدة في المراجعة السنوية أن يبدي المراجع رأيه على القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة لها كوحدة واحدة، ولأنه في حالة المراجعة المستمرة لن يبدي رأياً فنياً محايداً على مثل هذه القوائم المالية، بل سيبدي رأياً فنياً محايداً على المعلومات والتقارير المالية الفورية المباشرة التي أنتجها نظام المعلومات الحاسبي الفوري مباشرة وما إذا كان من حق المؤسسة الحصول على ختم التصديق المستمر على موقعها، فإن هذا المعيار مناسب بصفة عامة. (شحاتة، 2014، صفحة 89)

الفرع الثاني: مزايا المراجعة المستمرة

نظر للطبيعة المميزة مقارنة بالنموذج التقليدي المراجعة الورقية والخدمات المهنية المستحدثة في مواجهة تكنولوجيا المعلومات مثل الخدمات الاستشارية والتأكيد والثقة في موقع المؤسسة على الانترنت فقد تميزت المراجعة المستمرة بـ:

- أن المراجعة المستمرة مراجعة فورية للنظم غير الورقية والتبادل الإلكتروني للبيانات.
- تساعد المراجعة المستمرة على تخفيض تكلفة أداء أعمال المراجعة .
- تؤدي المراجعة المستمرة إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية، لأنها تسمح لمراجع بأن يولي إهتماماً أكبر لطبيعة نشاط أو أعمال وصناعة المؤسسة من ناحية، وهيكل الرقابة الداخلية لديه من ناحية أخرى.
- المراجعة المستمرة هي أفضل المداخل للتخطيط وتنفيذ برنامج مراجعة مستمرة باعتبارها أهم أدوات تكنولوجيا المعلومات استخداماً في التوصيل المعلومات الحاسوبية الفورية في المستقبل المنظور.

ومن بين المزايا الرئيسية أيضاً للمراجعة المستمرة هي أنها تختبر المعلومات بشكل منظم ومستمر باستخدام أدوات البرمجيات الذكية، وبالتالي يتم تنفيذ إجراءات المراجعة اليومية في الوقت الحقيقي، وفي هذا السياق تسمح المراجعة المستمرة للمؤسسات بإصدار التقارير المالية المدققة فوراً وبطلب مباشر من الأطراف المعنية بذلك، كما تعتبر مدخل حديث للمراجعة تتميز باعتبارها من أهم آليات الحوكمة الفورية لمؤسسات الرقابة وضبط الأداء المستمر لأداء الشركات من خلال آليات فعالة ومستمرة. (محمد منصور، 2020، صفحة 666).

المبحث الثاني: المراجعة المستمرة و تحسين الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة المستمرة نوعاً من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى مستمرة، مما يساهم في التحقق من قدرة بقية الرقابة على الحماية المادية الأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية، وبالتالي تفعيل وظيفة الرقابة الداخلية في المؤسسة.

المطلب الأول: العلاقة بين المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة المستمرة أفضل المداخل للتخطيط وتنفيذ برامج المراجعة، فتساهم في التحقيق من تطبيق الإجراءات المتبعة في معاملات المؤسسة محاسبياً، وبالتالي تعمل على تقليل التلاعب وإكتشاف الأخطاء وتخفيض حجم الإنحرافات إلى أقل حد ممكن ومعالجتها، والتأكد من قيام المراجعة بتقييم أدائها كل فترة.

وبما أن المراجعة المستمرة تعتبر نوعاً من إجراءات الرقابة فإنها تقوم بمساعدة الإدارة في تحميل مسؤولياتها بتقديم خدمات منها حماية أصول المؤسسة وتساعد المراجع سواء الداخلي أو الخارجي على تخفيض الوقت والتكاليف التي يتحملها في إجراء الاختبارات

اليدوية للمعاملات والتحقق من أرصدة الحسابات، كما تساعد في أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية على مدار السنة بصفة مستمرة وبشكل متزامن. (سرايا، شحاتة، و راشد، 2013، صفحة 95/94)

كما أن هناك العديد من المنافع المستمدة من استخدام المراجعة المستمرة وذلك لتحقيق فعالية وكفاءة للرقابة الداخلية مثل: (شحاتة و عبد الوهاب، 2006/2005، صفحة 248)

- تحسين الوقتية، أي توفير المعلومات في الوقت المناسب، وزيادة الدقة في المعلومات.
- تحسين وتسهيل التحليل الإضائي للمعلومات، حيث أن تشغيل الحاسب للبيانات بصورة جيدة ودقيقة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي يقدمها النظام مما ينعكس على إتخاذ القرارات الإدارية السليمة بصورة تحقق الاستغلال الأمثل للموارد.
- تخفيض الخطر الذي يحيط بإجراءات الرقابة.
- تحسين إمكانية الفصل المناسب بين المهام عن طريق تنفيذ رقابة أمنة، قواعد بيانات، نظم تشغيل.
- إجراء حسابات معقدة وإمكانية تشغيل قدر هائل عن المعاملات في وقت قصير وبتكلفة أقل علاوة على إنعدام الأخطاء التشغيلية والحسابية تقريبا نتيجة الاستفادة بإمكانيات تكنولوجيا المعلومات وإنخفاض درجة الإعتماد على العنصر البشري.
- إمكانية الاستفادة بالحاسب الآلي في تحقيق الرقابة الذاتية على كل عمليات التشغيل اليومي.
- إمكانية الضخمة لتخزين البيانات في صورة ملفات الكترونية تغني عن الكثير من الملفات والسجلات اليدوية.

المطلب الثاني: تطبيق المراجعة المستمرة لتفعيل الرقابة الداخلية

الفرع الأول: أدوات نظام الرقابة الداخلية في ظل المراجعة المستمرة

بعد أن يحدد المراجع دورات العمليات التي تلاءم طبيعة نشاط المؤسسة موضوع المراجعة، فإنه يستعين عند دراسته ببعض الأساليب التي تساعد على فهم هيكل هذا النظام والإلمام به.

ومن أهم الأساليب التي يمكن للمراجع إستخدامها عند دراسة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظام المراجعة المستمرة مايلي: (شحاتة، 2014، الصفحات 203-204)

- قائمة الاستقصاء: يمكن للمراجع الإلمام بنظام الرقابة الداخلية في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات من خلال قائمة إستقصاء خاصة تعد لتغطي الجوانب الآتية: الرقابة التنظيمية، تصميم وعداد النظم، الرقابة على الحاسب الإلكتروني وتشغيله، حماية الملفات والرقابة عليها، الرقابة على المدخلات، الرقابة على تشغيل البيانات، الرقابة على المخرجات، والمراجعة الداخلية.
- خرائط تدفق الرقابة: وهي تقنية تستخدم على نطاق واسع لتوثيق الرقابة الداخلية في أوراق عمل المراجع وتمثل خرائط تدفق النظم بعرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو في دورة عمليات محددة.

هذا ويقوم المراجعون باستخدام خرائط التدفق بإعدادها كوسيلة لدراسة إجراءات الرقابة على إدخال البيانات وإخراجها وتشغيلها، إذ يمكن أن تساعد المراجعين على التعرف على خطوات تشغيل البيانات والحكم على فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية طبقا لمتطلبات المعايير المهنية.

ومن مميزات استخدام مخططات تدفق النظام أن قسم نظم المعلومات يجب أن يحصل على جزء من التوثيق المعياري ومن أمثلة ذلك مخططات تدفق النظام للمبيعات، والحسابات المدنية، والمدفوعات النقدية، إذ يمكن للمراجع من التعامل معها كأداة تحليلية

مفيدة، وهي تتفوق في معظم الاستخدامات على الوصف النظري وعلى وجه الخصوص إظهار مدى وجود فصل ملائم بين الواجبات حيث يكون الأمر أيسر عند تتبع رسم بياني عن القراءة وصف نظري ومن السهل أيضا أن يتم تحديث خريطة التدفق. (وجدان، 2010/2009، صفحة 146)

- **المقابلات الشخصية:** يعتبر أسلوب المقابلات الشخصية من الأساليب التقليدية لأغراض دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية، ولم تقل أهميتها في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، ووجه الاختلاف بين استخدام هذا الأسلوب في ظل التقليدية وفي ظل النظم الحديثة لتشغيل البيانات، هو مجموعة الأشخاص الذين يقوم المراجع بمقابلتهم للتعرف على نظام الرقابة الداخلية، ومنهم محلي النظم ومعدّي البرامج لفهم وظائف النظام والتعرف على إجراءات الرقابة الموجودة به، الأفراد الذين يقومون بأعمال مكتبة يدوية لتحديد ما إذا كانت هناك مشاكل في تغذية النظام بالبيانات.

- **المذكرات التلخيصية والوثائق الأخرى:** يمكن أن يعتمد المراجع في دراسته لنظام الرقابة الداخلية، على المذكرات التلخيصية التي يقوم بتدوينها بنفسه عن النظام الإلكتروني المطبق بالمؤسسة محل المراجعة، وعن النواحي الرقابية في هذا النظام كما يعتمد أيضا على الكتيبات والتقارير الخاصة بالنظام ووسائل الرقابة عليه، والتي أعدتها المؤسسة والشركات الموردة للحساب الإلكتروني والمعدات المعاونة، وتساعد الكتيبات والتقارير أيضا في فهم والتعرف على التشغيل الإلكتروني للبيانات ونظام الرقابة الداخلية القائم.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق المراجعة المستمرة والإجراءات المتبعة فيها

يتم تنفيذ مراحل عملية المراجعة المستمرة على عدة مراحل أهمها:

- **مرحلة التخطيط المبدئي لإعمال المراجعة:** خلال هذه المرحلة يتعين على المراجعين القيام بما يلي:

- زيادة معرفته وإلمامه بطبيعة أعمال المؤسسة بما يضمن له صدق وملائمة المستندات الإلكترونية .
- الفهم الجيد لكيفية تدفق المعاملات وما يربط بها من أنشطة الرقابة الداخلية بما يضمن له صحة وصدق المعلومات في ظل نظام المحاسبة الفورية (وجدى الناجي، 2018، صفحة 33)

- **مرحلة تخطيط أعمال المراجعة:** في ظل هذه المرحلة يجب على المراجعين القيام بالآتي:

- إعطاء عناية ملائمة لقابلية النماذج والسجلات والمستندات الإلكترونية لكي تكون متاحة وقابلة للمراجعة .
- الأخذ في الاعتبار هيكل الرقابة الداخلية لنظام المحاسبة بما في ذلك أداء اختبارات الرقابة وتقدير مخاطر الرقابة، حيث ساهمت المراجعة المستمرة في زيادة الأهمية لأساليب الرقابة الداخلية ومع ذلك تتماثل تلك الإجراءات مع تلك المتعلقة بالنظام اليدوي والتي تتطلب من المراجع أن يتفهم كل المكونات الخمس لهيكل الرقابة الداخلية، ولكن يجب على المراجع في ظل نظام المحاسبة الفورية أن لا يقتصر على القيام باختبارات الرقابة فقط بل يجب أيضا أن يقوم باختبارات أساسية للتفاصيل وذلك لجمع الأدلة على مدى إمكانية الاعتماد على النظام في توفير معلومات مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها .

- تنفيذ اختبارات أساسية دورية ومستمرة لتفاصيل المعاملات على أن تتم هذه الاختبارات خلال العام وعلى فترات دورية .
- أداء الاختبارات الأساسية في نهاية العام لأرصدة الحسابات وللنتائج الكلية بما في ذلك الإجراءات التحليلية .(وجدى الناجي، 2018، صفحة 34/33)

-مرحلة أداء إجراءات المراجعة المستمرة: بعد أن ينتهي المراجع من تخطيط أعمال المراجعة المستمرة وصولاً إلى برنامج لأعمال المراجعة التقليدية، فإنه سوف يبدأ في أداء وتطبيق المراجعة المستمرة يبدأ المراجع الداخلي بجمع الدليل الكافي الملائم بشأن مدى كفاية وفعالية نظام معلومات محاسبة في إنتاج وعرض المعلومات الفورية المباشرة ، بالإضافة إلى ذلك يتم مراعاة ما يلي:(وجدي الناجي، 2018، صفحة 53/ 54)

- إكتشاف الإستثناءات الجوهرية في المعاملات التي يتم تشغيلها من خلال نظام المحاسبة الفوري .
- فحص المعاملات الشاذة أو الاستثنائية من قبل المراجع أو طباعتها ثم إختبارها بعد ذلك.
- يجب على المراجع إدخال البرامج الجاهزة ضمن تصميم نظام المراجعة المتكامل يعمل على قواعد بيانات المؤسسة.
- فحص اتفاقات المؤسسة مع شركاتها، طالما أنها ستوقع إتفاق مباشر مع عملائها أو مورديها لإتمام صفقات أو معاملات الكترونية عبر شبكة الانترنت فعلى المراجع:
- أن يطلب هذه الاتفاقات تمهيدا لفحصها .
- أن يفحص هذه الاتفاقات من حيث شروطها ومدتها وموضوعها وطريقة تنفيذها وتسويتها أو سدادها .
- أن يجدد ما إذا كان هناك أوجه ضعف جوهرية في نظام إبرام وتشغيل وتنفيذ وتسوية الاتفاق، وما أثرها إن وجدت على صدق المعلومات الفورية المباشرة .

- مرحلة إعداد تقارير المراجعة المستمرة: إذا خلص المراجع الى عدم وجود تحريفات جوهرية في سجل معاملات المؤسسة وتقاريرها المالية عندئذ فإنه سيصدر حكمه بإضفاء الثقة على المعلومات المالية التي سوف تفصح عنها المؤسسة، وسيتم التعبير عن هذه الثقة بمنح المؤسسة ختم المراجعة المستمرة، وتنتهي عملية المراجعة المستمرة بإنتاج تقرير مراجعة يوضح فيه رأيه..(وجدي الناجي، 2018، صفحة 35)

المطلب الثالث: مقومات وعيوب تطبيق المراجعة المستمرة

الفرع الأول: مقومات تطبيق المراجعة المستمرة

لتطبيق عملية المراجعة المستمرة يتطلب الأمر عدة مقومات، أهمها:

- توفير بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات للوصول إلى البيانات و إمكانية استرجاعها مع اختلاف تنوع أشكال الملفات من خلال مواقع وشبكات مختلفة.
- يجب أن يقوم المراجعون بتحديث وتحديد أساليب المراجعة التقليدية لمراجعة التغيرات التكنولوجية المتلاحقة وذلك بإبتكار برامج ونماذج مراجع جديدة، هو إلمامهم التام بتكنولوجيا المعلومات وتطوراتها وإنعكاساتها على مهنة المحاسبة والمراجعة.(هادية بشير، 2020، صفحة 39)

- القيام باختيار انسب برامج المراجعة الالكترونية، وبرامج التقارير الاستثنائية والتي توضح وتعكس الحالات الاستثنائية والتي تحتاج إلى تدخل وتعديل فوري من المراجع لتصحيحها.

بالإضافة إلى ذلك تتمثل متطلبات تطبيق المراجعة المستمرة في النقاط التالية:(محمد منصور، 2020، صفحة 661)

- على المؤسسة تطبيق الإجراءات الرقابية على جميع عمليات تحديث المعلومات المؤتمتة وتقرير المراجعين، كما ينبغي على المراجعين إختيار وفحص مدى كفاءة الإجراءات الرقابية .
- ضرورة استخدام أدوات المراجعة المؤتمتة مثال على ذلك IDEA وحزم برامج المراجعة العامة، ويجب أن يكون الأساليب و الأدوات متكاملة مع نظم المؤسسة لتكرار تطبيقها بشكل يومي فوري.
- المعلومات محل المراجعة يجب أن تكون ناتجة من نظم الكترونية ذات الثقة وتكون بياناتها مخزنة في قواعد بيانات، ويجب أن تكون هذه النظم متكاملة وتخضع الإجراءات الرقابة لإنتاج معلومات ذات ثقة عالية وفورية.
- ربما يكون محوريا وضروريا للمراجعة الفورية أن يملك المراجعين الكفاءة المهنية اللازمة ليقوم بمثل هذا الارتباط، وهذا الأمر لا يتعلق فقط بالقضايا محل المراجعة والتي قد تكون غير مالية ولكن أيضا التعمق في سيمات والأنواع المختلفة لتكنولوجيا المعلومات لضمان كفاءتها وفعاليتها.

الفرع الثاني: عيوب المراجعة المستمرة

تتمثل عيوب المراجعة المستمرة في عدة عناصر أهمها:

- إحتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود تم إثباتها في المستندات والسجلات بعد مراجعتها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية الاختلاس، استنادا على أن المراجع لا يعود ثانية لفحص تلك المستندات والسجلات.
- باعتبار أن إختيار المفردات من طرف المراجع يتم بصورة متقطعة سواء من يوم إلى آخر أو من جزء إلى آخر، فان هذا الشكل قد يؤثر على مدى متابعة القائمين بالمراجعة لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص وخاصة منها التي تحتاج إلي فترات طويلة لإتمامها، وكذلك قد يترتب على ذلك السهو من جانب المراجع خاصة فيما يتعلق بإتمام الاختبارات الضرورية للمفردات المختارة، مما قد يستغله العاملون بالمؤسسة لتحقيق بعض الأغراض.
- حدوث ملل لدى المراجع ولدى الموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق، إذ ربما يؤدي إلى تكوين علاقات شخصية بين الطرفين ويصبح عمل المراجع روتيني لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة من جهة، ومن جهة أخرى يؤثر على حياد وإستقلال المراجع الذي هو أحد أهم المعايير العامة للمراجعة.(طواهر و صديقي، صفحة 25 26)

خلاصة الفصل الثاني:

تعتبر المراجعة المستمرة من العناصر المهمة في البيئة الإدارية الحديثة، وذلك للتأكد من سلامة تصميم وتطبيق ومعالجة العمليات المالية وغير المالية في المؤسسة، كما تساعد على تسهيل إجراءات عملية الرقابة الداخلية في المؤسسة، والقيام بها بكل سهولة وبدقة وفي الوقت المناسب، وإضفاء الصدق المستمر على الإفصاح الفوري لمعلومات المالية للمؤسسات، وبالتالي تحقيق فعالية الرقابة الداخلية.

ولتوضيح مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية سنحاول تطبيق ما توصلنا إليه في الدراسة النظرية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الفصل الموالي.

الفصل الثالث:

مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية
في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة

تمهيد:

بعد تطرقنا في الإطار النظري إلى بعض المفاهيم المتعلقة بالمراجعة المستمرة، وكذا الرقابة الداخلية وكيفية تفعيل عملية الرقابة الداخلية وتسهيل إجراءاتها، كان لا بد من إسقاط الإطار النظري في صورة تطبيقية على عينة من المراجعين الداخليين في أقسام المالية و محاسبية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، وهذا من أجل أخذ رأيهم ومعرفة مدى التزامهم بتطبيق المراجعة المستمرة داخل المؤسسات ودورها في تحسين الرقابة الداخلية، حيث تحصلنا على هذه المعلومات من خلال توزيع استمارة قمنا بإعدادها وتوزعها على عينة البحث المختارة، وسنتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة

المبحث الثاني: الإطار النظري لمنهجية الدراسة

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز الوسط بسكرة

الفرع الأول: تعريف المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

الشركة الوطنية للكهرباء والغاز انشأت بموجب المرسوم رقم 59-96 المؤرخ في 28 جويلية 1969 حل شركة كهرباء وغاز الجزائر EGA الناتجة عن قوانين الفرنسية لعام 1947، وصدور القانون الاساسي لشركة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز)، والتي كانت في تلك المرحلة من بين اكبر الشركات تعدد من ناحية الموظفين بحوالي 6000 عام ومن ناحية الزبائن حوالي 700000 زبون .

- وضع المخطط الوطني للكهرباء سنة 1977: إبتداء من هذه السنة تم تنفيذ المخطط الوطني بالتركيز على برجة توفير الكهرباء عبر كامل التراب الوطني، وذلك بهدف المساهمة في تحديث وتطوير الاقتصاد وتحسين ظروف المعيشة للمواطنين في الجزائر.
- مرحلة إعادة الهيكلة الاولى سنة 1983: قامت شركة سنلغاز بإعادة الهيكلة ما تولد عن ذلك ظهور مؤسسات للاعمال المتخصصة ومؤسسة التصنيع، حيث جاءت بالتسميات التالية :

- مؤسسة كهريف KAHIRIF للتزويد الكهرباء الريفي
- مؤسسة كهركيب KAHRAKIB للهياكل التحتية والمنشات الكهربائية
- مؤسسة انيرقا INIRGA للهندسة المدنية
- مؤسسة اتريبك ETRIBIK للتركيب الصناعي
- مؤسسة صناعة العدادات واجهزة المراقبة AMC

وبفضل هذه المؤسسة استطاعت شركة سونلغاز تلبية حاجات التنمية الاقتصادية والإجتماعية للبلد

- مرحلة جديدة لسونلغاز سنة 1991: غيرت سونلغاز طبيعتها القانونية بتحويلها الى شركة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EPTC لتصبح شركة ذات أسهم SPA براس مال 15مليار دينار جزائري سنة 2002 وفي سنة 2005 حسب القرار رقم DG 2500 تم هيكلة شركة سونلغاز كمجمع يحتوي على العديد من الفروع حسب طبيعة النشاط الذي يقوم بيه كل فرع

الفرع الثاني: مؤسسة توزيع للكهرباء والغاز

سونلغاز لتوزيع هي احدى فروع المجمع تقوم بتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية لزبائن، فزيادة فعاليتها ترسيخا لحضورها انشأت سونلغاز اربعمديريات عامة لتوزيع علي مستوى الوطن تتمثل في:

SDA: توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي، الجزائر العاصمة.

SDE: توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي لمناطق الشرق.

SDO: توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي لمناطق الغرب.

SDC: توزيع الكهرباء والغاز الطبيعي لموسط.

كل فرع من هذه الفروع يحتوي علي مجموعة من المديرات التي تمثله علي كل ولاية. حيث نجد المديرية الجهوية لتوزيع بسكرة تابعة لمديرية التوزيع للوسط، اضافة للمديرات الجهوية الاثني عشر : هي تمنرست، اليزي ، غرداية، ورقلة1، ورقلة2، واد سوف، لغواط، الجلفة، لبويرة، لمدية، تيزي وزو، البليدة، كل هذه المديرات تنتهج السياسة التجارية لمجمع سونلغاز (رفع رقم الاعمال) وخدمة المصلحة العمومية(النوعية والاستمرارية في تقديم الخدمات).

المطلب الثاني: التعريف بمقاطعة نפטال بسكرة

الفرع الاول: نشأة مؤسسة نפטال

بموجب مرسوم المؤرخ في 1963/12/31 تأسست مؤسسة سونطراك التي تهتم بانتاج وتسويق المواد البترولية، وكانت مهمتها في بداية الامر في نقل وتسويق المنتجات البترولية والغازية المستخرجة من باطن الارض وقد اتسعت مهام سونطراك الى مجال البحث والتحويل، حيث تم انشاء عدة اقسام تتولى مختلف المهام المؤكدة اليها وهي :قسم البحث والتنقيب، قسم الانتاج والتصفية، قسم التسويق وقسم النقل، وكان الهدف الرئيسي للشركة هو السيطرة على التكنولوجيا المتصلة بهذه الاقسام والتحكم في استغلال الثروات الوطنية وتحقيق الاستقلال الاقتصادي، لا سيما وأن قطاع المحروقات يعتبر ممول الرئيسي والاستراتيجي بالنسبة للسياسة الاقتصادية والوطنية .

مع مرور الزمن طرحت فكرة ضخامة المؤسسة ومن ثم تم تقسيمها وقد كانت الغاية من التقسيم هو إتاحة الحرية وضمان رأس المال الخاص لكل فرع وتحديد انشطة مع سونطراك في مجال البيع والشراء وفي مجال تكرير وتوزيع المنتجات البترولية والغازية وفي اطار اعادة هيكلة سونطراك انبثقت المؤسسة الوطنية نפטال بموجب المرسوم رقم 80-101 المؤرخ في 1980/04/06 وقد تم اختيار إسم نפטال عن طريق إجراء مسابقة وطنية تضمنت خصيصا لهذا الغرض :

نפט: وتعني البترول الخام دلالة عن نشاط المؤسسة

ال: تدل على الاحرف الاولى للجزائر

ولقد تقرر تاسيس المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية تحت وصاية وزارة الصناعات الكيماوية والبيروكيمياوية، ومن خلال التحويلات التي احدثها المرسوم 80-102 بتاريخ 1980/04/06 على الهياكل والوسائل والاملاك واليد العاملة التابعة لمؤسسة سونطراك في مجال تكرير وتوزيع المواد البترولية والتي شرعت عملها بتاريخ 1980/01/01 وبموجب مرسوم رقم 87-189 المؤرخ في 1987/08/27 تم اعادة هيكلة المؤسسة نפטالبيدون صلاحيات التكرير تحت اسم المؤسسة الوطنية للتسويق والتوزيع مواد البترولية نפטال مؤسسة ذات اسهم براس مال 160.000.000.000.00 دج .

الفرع الثاني: مقاطعة نفظال بسكرة

أولاً: تعريف مقاطعة نفظال

تتمثل مهام نفظال في تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر التراب الوطني وتتضمن هذه المواد جميع انواع الوقود (بنزين، مازوت، كيروزان، سيرغاز)، وزيوت التشحيم بما فيها المستعملة للطيران والبحرية، المحروقات العجلات المطاطية الزيت بجميع أنواعه وغاز البيترول المميع، وتتولى تغطية حاجيات السوق الوطني في كل المواد المذكورة وتطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان التغطية الجيدة لاحتياجات السوق كما تقوم بتطوير كل أشكال النشاطات المزوجية في الجزائر أو خارجها.

كما تضمن ايضا للزيائن خدمات ما بعد البيع في مواد الزيوت من حيث الطلبات والموصفات والسهر على احترام النظام بحزم في مجالات الانشطة كاتقنية والنقل والتخزين وغيرها وأخيرا تقوم هذه المؤسسة بإدارة خزانة الدولة ومسك المحاسبة العامة للمنطقة التي تتولى الاشراف عليها.

ثانياً : أهداف مقاطعة نفظال

تهدف المؤسسة الى تحقيق عدة اهداف اهمها :

- تنظيم وتطوير وتسسير نشاطات التجارية وتوزيع المواد البترولية .
- تخزين ونقل كل المواد البترولية المسوقة عبر التراب الوطني .
- السهر على تطبيق الاجراءات المقررة من طرف الحكومة لترقية غاز البترول المميع والمواد البترولية المسوقة.
- القيم باستعادة الزيوت المستعملة قصد معالجتها واعادة استعمالها كالشحوم مثلا.
- السهر على الشروع في تطبيق الاعمال التي تهدف الي الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية.
- تطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية أفضل لحاجيات السوق.
- القيام بكل الدراسات المتعلقة بالسوق فيما يخص استعمال واستهلاك المواد البترولية .
- السهر على الشروع في اجراءات الخاصة بوقاية وحماية البيئة بالاتصال مع الهيئات المعنية .
- ومن الاهداف المستقبلية لمؤسسة نفظال فرع الغاز المميع الشروع في القيام بعملية تجريبية تكمن في :
 - استبدال المازوت بالغاز الطبيعي المضغوط، وقد تم تجسيد هذه التجربة في الوقت الحاضر من خلال تركيب الغاز الطبيعي المضغوط في حافلة لنقل المسافرين، وشاحنة لنقل البضاعة .

المطلب الثالث: التعريف بمديرية الصيانة سونطراك بسكرة

مؤسسة سونطراك هي مؤسسة عمومية تقوم بالبحث والتنقيب وإنتاج، الإستغلال، النقل عبر القنوات وتسويق المحروقات ومشتقاتها، تمارس هذا النشاط في الجزائر بالإضافة إلى دول أخرى عديدة كدول أمريكا الجنوبية وإفريقيا ودول الشرق الأوسط.

أما مديرية الصيانة بسكرة فهي إحدى المديريات التابعة لقسم الصيانة لمجموعة سونطراك، نظرا للحاجة الملحة في إنشاء مديرية لصيانة الأنابيب الناقلة للغاز والبترول على مستوى ولاية بسكرة ولضمان نقل المحروقات بأقل مخاطر، تم الإعلان في شهر أكتوبر من سنة 1977 على إنطلاق الأشغال بالمنطقة الصناعية لولاية بسكرة لإنشائها، وسخرت آنذاك كل الإمكانيات لضمان السير

بسكرة

الحسن للمشروع وبوتيرة متزايدة، وفي يوم 27 ديسمبر 1979 تم الاستلام المؤقت لهذه المؤسسة في انتظار تجهيزها بكل الوسائل الحديثة في العمل، إلى غاية 19 مارس 1980 تم استلام كل المؤسسات بصفة نهائية وأعطيت الإشارة لبدأ العمل المبرمج لهذه المديرية، وفي سنة 1982 تم إنشاء قسم للترميم بهدف صيانة أجهزة المنشآت "RTE" «وتوزيع قطع الغيار»، وفي سنة 1989 تم إنشاء مديرية الصيانة بالأغواط "DMN" وقواعدها الثلاثة BBK،BLG BHH، وما بين 1990 و2002 تم إنشاء وحدة الترميم التابعة DMN التي كان لها دور مركزي في تنفيذ كل عمليات الصيانة.

وفي جوان 2002 تم إنشاء مديرية الصيانة بسكرة (DMB) DirectionMaintenanceBiskra، حيث أصبحت مؤسسة مستقلة بانفصالها عن مديرية الصيانة الأغواط، وذلك بالقرار رقم 206/DG، مرجع A-589 المؤرخ في 2002/06/12.

إن نشاط النقل عبر الأنابيب يضمن نقل المحروقات بوسائل شبكة أنابيب لنقل البترول والغاز على مسافة إجمالية تقارب 16000 كلم، ومديرية الصيانة بسكرة تقع في المنطقة الصناعية لنفس الولاية بمقرية من المؤسسات التالية:

- حاسي الرمل / سكيكدة K1/GK2/40

- حوض الحمراء / سكيكدة " OK1/34 "

- حاسي الرمل / واد الصفصاف " GEM " ايطاليا " Go1/Go2/48 "

مما يسمح لها بالقيام بنشاط نقل الأنابيب، بالإضافة إلى القيام بمهام أخرى لهذه المؤسسات كصيانة قطع الغيار وتجديد الهياكل الأساسية للآلات، تصليح الأجهزة الكهربائية" المنتشرة عبر الكثير من الخطوط الناقلة للمحروقات.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: مصادر جمع البيانات و مجتمع الدراسة

أولاً: مصادر جمع البيانات

1- البيانات الأولية: يقصد بالبيانات الأولية تلك البيانات التي نقوم بجمعها من مصادر أساسية وهي عبارة عن بيانات واقعية وأصلية تعبر عن مشكلة الدراسة، والغرض من جمع هذه البيانات هو الوصول إلى الهدف والحل من المشكلة البحثية، وتتضمن البيانات الأولية كل من (المقابلة، الاستبيان، الملاحظة)، وفي دراستنا هذه قمنا باستخدام استمارة استبانة وقمنا بتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة وبعد الحصول على الاستمارات الصالحة للتحليل قمنا بتفريغها في برنامج "الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية" Spss، والمستخدم في تحليل وإدارة البيانات، باستخدام أساليبه الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى الدلالات المناسبة لموضوع الدراسة.

2- البيانات الثانوية: ويقصد بالبيانات الثانوية تلك البيانات التي تم جمعها بواسطة باحثين آخرين، وهي عبارة عن تحليل وتفسير للبيانات الأولية وقمنا بجمعها للاستناد على المعلومات التي وجدناها لكي تساعدنا في كتابة المحتوى العلمي للبحث (الجانب النظري)، وتمثلت هذه البيانات الثانوية في الكتب، المجلات، الملتقيات، والمقالات والرسائل الجامعية، وكلها متعلقة بموضوع دراستنا.

ثانياً: عينة البحث وتحليل خصائصها

1- مجتمع وعينة الدراسة

يعتبر المجتمع أو عينة البحث من أهم عنصر لاختبار أداة البحث، ويتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الداخليين في عينة من مؤسسات اقتصادية تحتوي على هذه الوظيفة (مراجعة داخلية) والمتمثلة في: مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز وسط بسكرة (سونلغاز)، مقاطعة نفظال بسكرة، مديرية الصيانة سونطراك بسكرة، حيث تم توزيع (30) إستمارة، تم إسترجاع (30) استمارة مكتملة وصالحة للتحليل الإحصائي، وهذا ما يعادل 100 % من حجم الاستبيان الذي تم توزيعه.

2- تحليل خصائص عينة الدراسة

إن وصف الخصائص العامة لعينة الدراسة مثلتها أربعة (4) أسئلة تهدف في مجملها لتوضيح بعض الأمور التي تساعد في تحليل النتائج فيما بعد، والجداول الموالية تبين تفصيل هذه الخصائص.

-توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس: يظهر الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة حسب الجنس في الجدول التالي:

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة

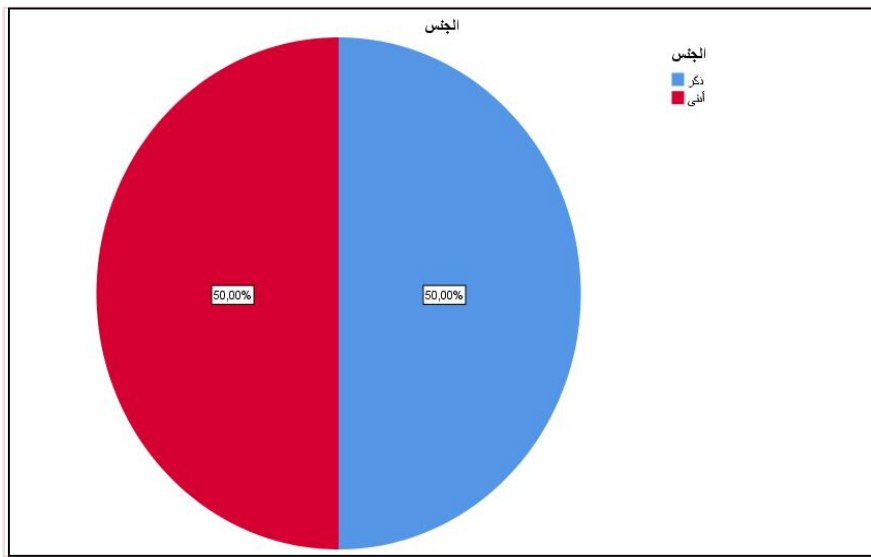
الجدول (03): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
50%	15	ذكر
50%	15	أنثى
%100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ويمكن تمثيل هذه النسب في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن نسبة الذكور بلغت 50%، بينما بلغت نسبة الإناث 50%،

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن: يظهر الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة حسب السن في الجدول التالي:

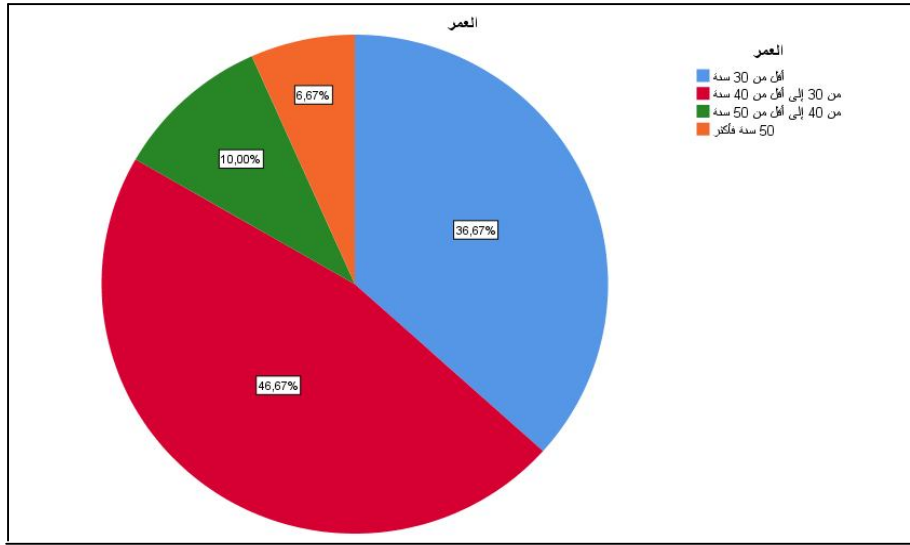
الجدول رقم (04): توزيع افراد العينة حسب متغير العمر.

النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
36.67%	11	أقل من 30 سنة
46.67%	14	من 30 سنة إلى أقل 40 سنة
10%	3	من 40 إلى أقل من 50 سنة
6.66%	2	50 سنة فأكثر
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ويمكن تمثيل هذه النسب في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول والشكل أن أغلبية أفراد العينة هم من الفئة العمرية 30-40 سنة حيث بلغت نسبتهم 46.67%، وجاءت في المرتبة الثانية فئة أقل من 30 سنة بنسبة بلغت 36.67% ومن ثم فئة من 40 إلى أقل من 50 سنة و فئة 50 سنة فأكثر بنسب متقاربة بنسبة 10% و 6.66% على التوالي.

-توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي: يظهر الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة حسب المستوى التعليمي في الجدول التالي:

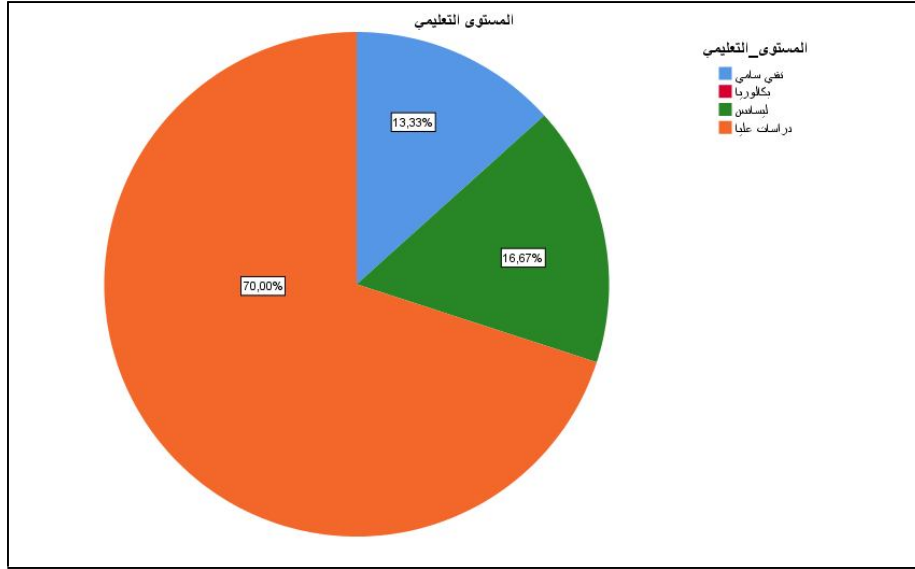
الجدول رقم (05) توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
13.33%	4	تقني سامي
16.67%	5	ليسانس
70%	21	دراسات عليا
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ويمكن تمثيل هذه النسب في الشكل التالي:

الشكل رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى دراسات عليا بنسبة 70% وهذا يرجع إلى طبيعة العمل داخل المؤسسات التي تتطلب شهادات عليا، كما يدل على حرص هذه المؤسسات على تعيين ذوي المؤهلات العليا، ثم يأتي حاملي شهادة ليسانس بنسبة 16.67%، ثم يأتي حاملي شهادة تقني سامي بنسبة قدرت بـ 13.33%، أما بكالوريا فقد جاءت في المرتبة الأخيرة بنسبة 0%.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة: يظهر الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة حسب سنوات الخبرة في الجدول التالي:

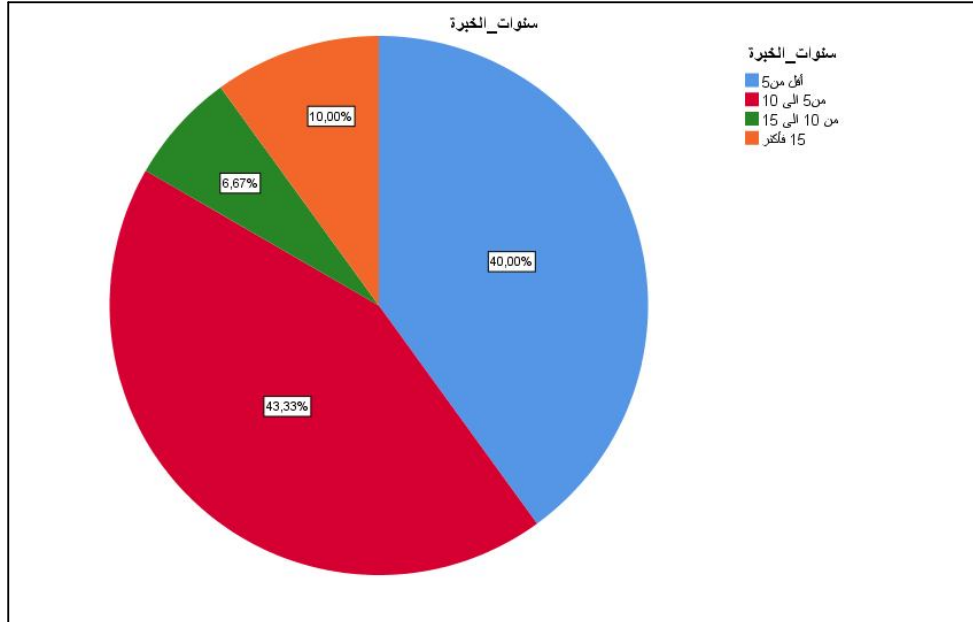
الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب مدة العمل

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
40%	12	أقل من 5 سنوات
43.33%	13	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
6.67%	2	من 10 إلى أقل من 15 سنة
10%	3	15 سنة فأكثر
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ويمكن تمثيل هذه النسب في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه بأن أغلبية أفراد العينة لديهم مدة عمل تتراوح ما بين 5 و10 سنوات بنسبة 43.33%، وتليها في المرتبة الثانية الفئة فئة الأقل من 5 سنوات بنسبة بلغت 40%، لتأتي بعدها فئة الأكثر من 15 سنة بنسبة بلغت 10% ويأتي في الأخير أصحاب فئة من 10 إلى 15 سنة بنسبة قدرت بـ 6.67%.

المطلب الثاني: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

أولاً: تصميم أداة الدراسة

بعد مراجعة الأدبيات ذات الصلة بمتغيرات الدراسة الحالية وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة بموضوع البحث، بالإضافة إلى الاعتماد على آراء وأفكار المشرف، واستطلاع آراء الأساتذة في هذا المجال، قامت الطالبتين بإعداد استبانته (انظر الملحق رقم 01)، لتحقيق الأهداف المرجوة من هذا البحث، حيث تضمن الاستبيان ستة و ثلاثون سؤالاً (36) قسمت على جزئين:

قد احتوت الإستبانة على أسئلة مغلقة، وتم الاعتماد على برنامج حزمة الأساليب الإحصائية المخصصة للبحوث الاجتماعية والاقتصادية Spss، وتم تقسيم الاستبيان إلى جزئين: الجزء الأول متعلق بالبيانات الشخصية، والجزء الثاني تعلق بمتغيري الدراسة كما يلي:

الجزء الأول: يحتوي على معلومات متعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، عدد سنوات الخبرة)

الجزء الثاني: ويشمل هذا الجزء على محورين:

المحور الأول: يحتوي على عبارات تتعلق بالمراجعة المستمرة ويتكون من 24 عبارة.

- بعد إجراءات المراجعة المستمرة (7 عبارات)

- بعد فعالية المراجعة المستمرة (6 عبارات)

- بعد كفاءة المراجعة المستمرة (4 عبارات)

- بعد عوامل تطبيق المراجعة المستمرة (7 عبارات)

المحور الثاني: يحتوي على عبارات تتعلق بالرقابة الداخلية ويتكون من 12 عبارة.

- بعد إجراءات الرقابة الداخلية (6 عبارات)

- بعد فعالية الرقابة الداخلية (6 عبارات)

و تم تصميم الاستبيان على أساس مقياس "ليكارت الخماسي" لقياس استجابات الباحثين لفقرات الاستمارة و ذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): مقياس لكارت الخماسي

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

المصدر: (عبد الفتاح، 2008، صفحة 451)

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم القيام بعملية فرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الاستبيان، وهذا لأجل بناء قاعدة معطيات والتي يتم إعدادها بالاعتماد على برنامج "SPSS 25" للإجابة على أسئلة البحث واختبار صحة فرضياته، تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي، وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) كما يلي:

• **مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics):** وذلك لوصف مجتمع البحث وإظهار خصائصه، بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات، والإجابة على أسئلة البحث وترتيب متغيرات البحث حسب أهميتها بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

• **تحليل التباين للانحدار (Analysis of Variance):** لقياس مدى ملائمة النموذج المقترح لتمثيل العلاقة بين متغيري الدراسة.

• **تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression):** هو طريقة حسابية لإيجاد علاقة خطية أو معادلة من الدرجة الأولى بين البيانات التي تحتوي على المتغيرين المستقل والتابع، فهي تهدف للتوقع بقيمة المتغير التابع (الرقابة الداخلية) بمعرفة قيمة المتغير المستقل (المراجعة المستمرة).

- اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov): وذلك بهدف التحقق من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أملا.
- معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Cefficient Alpha): وذلك لقياس مدى ثبات أداة البحث من عدمه.
- معامل صدق المحك: وذلك لإدراك مدى صدق الأداة وإمكانيتها من ترجمة الظاهرة ترجمة واقعية من عدمه.

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي

أولا: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة الدراسة أن عبارات الاستبيان تقيس ما وضعت لقياسه، وتم التأكد من صدق الاستبيان لعبارات محاور الاستبيان من خلال حساب معامل صدق المحك والمتمثل في الجذر التربيعي لمعامل الثبات "ألفا كرونباخ" والذي يمثل أحد معاملات قياس ثبات وصدق البيانات وتتراوح قيمته بين 0 و 1، وكلما زادت قيمة هذا المعامل زادت مصداقية البيانات. ومن خلال ما هو موضح في الجدول رقم (08) نرى أن معامل الصدق الكلي لأداة البحث مرتفع جدا ومناسب لأهداف وأغراض البحث وقدرت قيمته بـ (0.953) ونجد أيضا أن نتائج معامل الصدق لجميع أبعاد الدراسة كبيرة ومناسبة لأهداف هذا البحث، و منه يمكننا القول أن جميع عبارات أداة البحث صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات أداة الدراسة قدرة الأداة على إعطاء نفس النتائج في حال قام الباحث بتكرار القياس على نفس الشخص عدة مرات في ظروف متشابهة، وفي هذه الدراسة تم الاعتماد على معامل الثبات "ألفا كرونباخ" في قياس أداة الدراسة و الذي يحدد مستوى قبول أداة الدراسة عند المجال:

- إذا كانت $0.9 \leq \alpha$ ، فالقياس ممتاز.
- إذا كانت $0.8 \leq \alpha < 0.9$ فالقياس جيد.
- إذا كانت $0.7 \leq \alpha < 0.8$ فالقياس مقبول. وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (08): قيمة معامل الصدق والثبات الاستمارة

معامل الصدق	معامل ثبات الفا كرونباخ	عدد العبارات	المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية
0.806	0.650	7	إجراءات المراجعة المستمرة
0.846	0.717	6	فعالية المراجعة المستمرة
0.807	0.652	4	كفاءة المراجعة المستمرة
0.889	0.792	7	عوامل تطبيق المراجعة المستمرة
0.886	0.786	6	إجراءات الرقابة الداخلية
0.842	0.709	6	فعالية الرقابة الداخلية
0.953	0.909	36	الاستمارة ككل

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال ما يوضحه الجدول رقم (08)، نجد أن معامل ثبات الاتساق الداخلي "ألفا كرونباخ" لمحور الدراسة قدرت قيمته بـ (0.909)، وهي قيمة مرتفعة وهذا إن دل على شيء فيدل على أن الاستمارة ثابتة و يمكن لها إعطاء نفس النتائج إذا تم استخدامها مرة أخرى في ظروف مماثلة.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي

قبل التطرق لمستوى المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية لا بد أولاً أن نختبر التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة، وهو ضروري في حالة إختبار الفرضيات وسنقوم بحسابه من خلال معامل الالتواء والتفلطح (skewness&kurtosis)، ومن بين الدراسات في هذا المجال نجد دراسات تقول أن (Skewness) يجب أن تكون محصورة بين [-3, 3] و (Kurtosis) محصورة بين [-10, 10]، بينما نجد دراسات أخرى تقول أن (Skewness) يجب أن تكون محصورة بين [-1, 1] و (Kurtosis) محصورة بين [-3, 3]. والجدول الآتي يوضح اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة:

الجدول رقم (09): اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

معامل التفلطح		معامل الالتواء		المتغير
الخطأ المعياري	القيم الإحصائية	الخطأ المعياري	القيم الإحصائية	
-0.239	0.833	0.054	0.427	إجراءات المراجعة المستمرة
-0.484	0.833	-0.214	0.427	فعالية المراجعة المستمرة
-0.127	0.833	-0.629	0.427	كفاءة المراجعة المستمرة
-0.243	0.833	-0.485	0.427	عوامل تطبيق المراجعة المستمرة
-0.439	0.833	-0.268	0.427	إجراءات الرقابة الداخلية
-0.686	0.833	-0.173	0.427	فعالية الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (09) يتضح أن معاملات الالتواء لمتغيرات الدراسة بمختلف أبعادها كانت محصورة بين:

[0.054 و 0.629] فمتغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وتؤكد من ذلك أيضا من خلال معاملات التفلطح التي كانت

محصورة بين [-0.127 و 0.833]

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

سوف نقوم بتحليل نتائج أفراد العينة حول محاور: المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية، حيث تقرر الاعتماد على مقياس الوسط الحسابي بمجالاته الخمس لتفسير مستوى قبول أفراد عينة البحث على كل عبارة من عبارات الأداة، وأيضا على كل بعد من أبعادها، وذلك كما يلي: ولتحديد مجالات اتجاهات الأجوبة حسب صيغة ليكرت الخماسية، تم الاعتماد على التقسيم التالي:

الجدول رقم(10): مجالات اتجاهات الأجوبة حسب صيغة ليكرت الخماسية

الدرجة الموافقة	الاتجاه	المتوسط المرجح
ضعيفة جدا	غير موافق تماما	من 1 إلى 1.79
ضعيفة	غير موافق	من 1.8 إلى 2.59
متوسطة	محايد	من 2.6 إلى 3.39
عالية	موافق	من 3.4 إلى 4.19
عالية جدا	موافق بشدة	من 4.2 إلى 5

المصدر: (عبد الفتاح، 2008، صفحة 451)

أولا: تحليل فقرات محور المراجعة المستمرة

لكي نتعرف على آراء الباحثين حول مستوى المراجعة المستمرة سنقوم بتحليل العبارات التي تقيس كل بعد من أبعاد هذا المحور، ثم الإجابة على السؤال الموالي:

- ما مستوى تطبيق المراجعة المستمرة بالمؤسسات محل الدراسة؟

الجدول رقم (11): نتائج تحليل الباحثين حول محور المراجعة المستمرة:

الرقم	أبعاد المراجعة المستمرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الترتيب	مستوى القبول
	المراجعة المستمرة	0.811	4.10	-	عالية
	أولا: إجراءات المراجعة المستمرة	0.740	4.21	2	عالية جدا
01	يسمح أسلوب المراجعة المستمرة اعتماد المراجع الداخلي على المعلومات المتوفرة الكترونيا.	0.805	4.20	4	عالية جدا
02	تمكن المراجعة المستمرة المحاسب من تجميع الأدلة إلكترونيا للقيام بعمله.	0.844	4.33	3	عالية جدا
03	تسمح المراجعة المستمرة للمراجع من	0.630	4.50	1	عالية جدا

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية

بسكرة

				معالجة البيانات بصورة جيدة وسريعة والحصول على المعلومات المطلوبة.	
عالية جدا	2	4.47	0.571	تعتمد المراجعة المستمرة على برامج تعمل وفقا للمبادئ والمفاهيم المحاسبية .	04
عالية	6	4.03	0.809	تعمل المراجعة المستمرة على تغطية مجال أكبر من المعلومات المالية وغير المالية المخزنة الكترونيا.	05
عالية	7	3.90	0.885	توفر المراجعة المستمرة الأمن لقواعد البيانات المحاسبية للمؤسسة و تمنع دخول غير المصرح لهم إليها .	06
عالية	5	4.07	0.640	تلتزم المراجعة المستمرة بتطبيق المعايير المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة	07
عالية جدا	1	4.33	0.717	ثانيا: فعالية المراجعة المستمرة	
عالية جدا	1	4.60	0.675	تمكن المراجعة المستمرة المراجع الداخليين متابعة ومراجعة أعماله بشكل مستمر.	08
عالية جدا	2	4.40	0.814	تعمل المراجعة المستمرة على تقديم معلومات مرنة ' تتغير بسرعة' لمساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات	09
عالية جدا	3	4.37	0.718	تساعد المراجعة المستمرة في تحسين جودة التقارير المالية المعدة إلكترونيا.	10
عالية جدا	5	4.20	0.761	تعمل المراجعة المستمرة على معرفة والتأكد من صحة العمليات وخلوها من أي خطأ بعد حدوثها بوقت قصير.	11
عالية جدا	4	4.27	0.691	تدعم المراجعة المستمرة آلية التحول نحو التشغيل الإلكتروني للبيانات.	12
عالية	6	4.17	0.648	تساعد المراجعة المستمرة في تقييم القرارات المتخذة مسبقا	13
عالية	4	3.91	0.900	ثالثا: كفاءة المراجعة المستمرة	
عالية جدا	1	4.53	0.629	تساهم المراجعة المستمرة في الحصول على المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب مقارنة بالمراجعة التقليدية.	14
عالية	4	3.53	0.937	تطبيق المراجعة المستمرة يخفض تكاليف	15

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية

بسكرة

				المراجعة الخارجية.	
16	عالية	3	3.67	1.093	تعمل المراجعة المستمرة على تقليل استخدام السجلات والمستندات الورقية.
17	عالية	2	3.93	0.944	تسمح المراجعة المستمرة بتقليل عدد أعضاء فريق المراجعة لاعتمادها على التشغيل الآلي للمعلومات.
	عالية	3	3.96	0.890	رابعا: تطبيق المراجعة المستمرة
18	عالية	7	3.73	0.944	تمتلك المؤسسة ومصالحة المحاسبة تكنولوجيا متقدمة.
19	عالية	4	3.93	0.944	تخزن بيانات المؤسسة الكترونيا (قواعد بيانات) مما يتيح توفر أدلة المراجعة إلكترونيا.
20	عالية	3	4.00	0.983	يملك المراجعين الداخليين القدرة على استخدام تكنولوجيا معلومات.
21	عالية	2	4.03	0.808	يملك المراجعين الداخليين القدرة على استخدام وإدارة قواعد البيانات
22	عالية	6	3.80	0.996	تمنح المؤسسة المراجعين الداخليين استقلالية كافية في العمل.
23	عالية جدا	1	4.30	0.651	يملك المراجعين الداخليين الخبرة العلمية والكفاءة في مجال المحاسبة والمراجعة.
24	عالية	5	3.93	0.907	توفر المؤسسة الحيادية المراجعين الداخليين عند الفحص والمراجعة.

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

- إجراءات المراجعة المستمرة: من خلال الجدول نلاحظ أن بعد " إجراءات المراجعة المستمرة "، جاء بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (4.21) بانحراف معياري قدره (0.740)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير الى نسبة قبول عالية جدا، أي أن أغلب آراء الباحثين إتجهت نحو موافق بشدة، إذ أنهم موافقين على كل العبارات هذا البعد بمتوسط حسابي يتراوح بين (3.90) الى (4.50)، مما يفسر أن الباحثين يؤكدون على أن يسمح أسلوب المراجعة المستمرة إعتتماد المراجعين الداخليين على المعلومات المتوفرة الكترونيا، وتسمح له أيضا من معالجة البيانات بصورة جبدة وسريعة والحصول على المعلومات المطلوبة، وكذلك تعمل على تغطية أكبر مجال من المعلومات المالية وغير المالية المخزنة الكترونيا وتوفير الامن لقواعد البيانات المحاسبية للمؤسسة وتمنع دخول غير المصرح لهم إليها.

- **فعالية المراجعة المستمرة:** من خلال الجدول نلاحظ أن بعد " فعالية المراجعة المستمرة " جاء بالترتيب الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة له، حيث بلغ المتوسط الحسابي للاجابات عن هذا البعد (4.33) بانحراف معياري قدره (0.717)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير الى نسبة قبول عالية جدا، أي أن أغلب آراء الباحثين إتجهت نحو موافق بشدة، إذ أنهم موافقين على كل العبارات هذا البعد بمتوسط حسابي يتراوح بين (4.17) الى (4.60)، مما يفسر أن الباحثين يؤكدون على تمكن المراجعة المستمرة المراجعين الداخليين من متابعة ومراجعة اعماله بشكل مستمر وتعمل المراجعة المستمرة على تقديم معلومات مرنة تتغير بسرعة لمساعدة المسؤولين على إتخاذ القرارات كما تدعم المراجعة المستمرة الية التحول نحو التشغيل الالكتروني للبيانات .
 - **كفاءة المراجعة المستمرة:** من خلال الجدول نلاحظ أن بعد " كفاءة المراجعة المستمرة "، جاء بالترتيب الرابعة من حيث الأهمية النسبية المعطاة له، حيث بلغ المتوسط الحسابي للاجابات عن هذا البعد (3.91) بانحراف معياري قدره (0.900)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير الى نسبة قبول عالية، أي أن أغلب آراء الباحثين إتجهت نحو موافق بشدة، إذ أنهم موافقين على كل العبارات هذا البعد بمتوسط حسابي يتراوح بين (3.53) الى (4.53)، مما يفسر أن الباحثين يؤكدون على تطبيق المراجعة المستمرة تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية كما تعمل على تقليل استخدام السجلات والمستندات الورقية كما تسمح المراجعة المستمرة بتقليل عدد اعضاء فريق المراجعة لاعتمادها على التشغيل الالي للمعلومات .
 - **عوامل تطبيق المراجعة المستمرة:** من خلال الجدول نلاحظ أن بعد " تطبيق عوامل المراجعة المستمرة "، جاء بالترتيب الثالثة من حيث الأهمية النسبية المعطاة له، حيث بلغ المتوسط الحسابي للاجابات عن هذا البعد (3.96) بانحراف معياري قدره (0.890)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا البعد يشير الى نسبة قبول عالية، أي أن أغلب آراء الباحثين إتجهت نحو موافق بشدة، إذ أنهم موافقين على كل العبارات هذا البعد بمتوسط حسابي يتراوح بين (3.73) الى (4.30)، مما يفسر أن الباحثين يؤكدون على تخزين بيانات المؤسسة الكترونيا قواعد بيانات مما يتيح توفر أدلة المراجعة الكترونيا كما يمتلك المراجعين الداخليين الخبرة العلمية والكفاءة في مجال المحاسبة والمراجعة ويمتلك المراجعين الداخليين القدرة على استخدام تكنولوجيا معلومات كما تمنح المؤسسة للمحاسب استقلالية كافية في العمل
- ثانيا: تحليل فقرات محور الرقابة الداخلية
- لكي نتعرف على آراء الباحثين حول مستوى الرقابة الداخلية سنقوم بتحليل العبارات التي تقيس كل بعد من أبعاد هذا المحور، ثم الإجابة على السؤال الموالي:
- ما مستوى تطبيق الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة؟

الجدول رقم (12): نتائج تحليل المبحوثين حول الرقابة الداخلية:

الرقم	أبعاد الرقابة الداخلية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الترتيب	مستوى القبول
	الرقابة الداخلية	0.835	4.10	-	عالية
	أولاً: إجراءات الرقابة الداخلية	1.00	3.94	2	عالية
01	يتم إجراء الرقابة الداخلية في المؤسسة في أي وقت تطلب ذلك.	0.628	4.53	1	عالية جداً
02	يقوم المراجع الداخلي بمراجعة كل أنشطة المؤسسة.	0.711	4.33	2	عالية جداً
03	يقوم المراجع الداخلي بمراجعة كل عمليات المؤسسة وبالتفصيل.	0.876	4.30	3	عالية جداً
04	يستغرق قيام المراجع الداخلي بالمراجعة وقت قصير.	1.003	3.60	4	عالية
05	يبدل المراجع الداخلي جهد قليل للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه.	1.037	3.40	6	عالية
06	تتطلب عملية المراجعة بالمؤسسة عدد قليل من الموظفين للقيام بها في الوقت المناسب.	1.008	3.50	5	عالية
	ثانياً: فعالية الرقابة الداخلية	0.670	4.30	1	عالية جداً
01	تسمح المراجعة الداخلية بالمؤسسة من توفير معلومات دقيقة تساعد المؤسسة على اتخاذ قراراتها.	0.874	4.16	5	عالية
02	تساعد المراجعة الداخلية من تحسين أداء المراجع الداخلي وفريق عمله.	0.572	4.50	1	عالية جداً
03	تقليل مخاطر وجود أخطاء مستقبلاً.	0.606	4.33	3	عالية جداً
04	التأكيد على صدق ودقة المعلومات الواردة في القوائم المالية المعدة.	0.651	4.30	4	عالية جداً
05	مساعدة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والتقليل من المخاطر.	0.621	4.40	2	عالية جداً
06	تسمح المراجعة الداخلية بالمؤسسة من توفير معلومات دقيقة تساعد المؤسسة على اتخاذ قراراتها.	0.698	4.16	6	عالية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ما يلي:

- **إجراءات الرقابة الداخلية:** من خلال الجدول نلاحظ أن بعد إجراءات الرقابة الداخلية جاء بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (3.49) بانحراف المعياري قدره (1.00) وفقا لمقياس الدراسة فان هذا البعد يشير الى نسبة قبول عالية، أي ان اغلب اراء المبحوثين اتجهت نحو موافق بشدة على أنهم موافقين على كل العبارات هذا البعد بمتوسط حسابي يتراوح بين (3.40) الى (4.53) بما يفسر ان المبحوثين يؤكدون على ان يبذل المراجعين الداخليين قليل للقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه كما تتطلب عملية المراجعة بالمؤسسة عدد قليل من الموظفين للقيام بها في الوقت المناسب ويستغرق قيام المراجع الداخلي بالمراجعة وقت قصير كما يقوم المراجع الداخلي بمراجعة كل عمليات المؤسسة وبالتفصيل
- **فعالية الرقابة الداخلية :** من خلال الجدول نلاحظ أن بعد فعالية الرقابة الداخلية جاء بالترتيب الاول من حيث الأهمية النسبية المعطاة له، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذا البعد (4.30) بانحراف المعياري قدره (0.670) وفقا لمقياس الدراسة فان هذا البعد يشير إلى نسبة قبول عالية جدا، أي ان اغلب اراء المبحوثين اتجهت نحو موافق بشدة على أنهم موافقين على كل العبارات هذا البعد بمتوسط حسابي يتراوح بين (4.16) الى (4.50) بما يفسر أن المبحوثين يؤكدون على تمكين المراجعة الداخلية من تحديد القوة والضعف في كل أنشطة المؤسسة كما تقوم بتقليل مخاطر وجود أخطاء مستقبلا والتأكد على صدق ودقة المعلومات الواردة في القوائم المالية المعدة كما تساعد المراجعة الداخلية من تحسين اداء المراجع الداخلي وفريق عمله .
- وتأكيدا على ما قدمناه أعلاه نستنتج أن تصورات المبحوثين لمستوى الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة جاءت مرتفعة وفق لمقياس الدراسة، إذا بلغ متوسط إجاباتهم (4.10) بانحراف معياري قدره (0.835) وهذا ما يفسر مدى الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

أولا: طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة

قبل التطرق لدراسة وتحليل الدور بين متغيري الدراسة سنتعرف على علاقة أو طبيعة الارتباط بينهما من خلال الاعتماد على معامل بيرسون عند مستوى 0.05 وهذا لتقديم دعم أولي لفرضيات الدراسة كما هو موضح في الجدول أدناه

الجدول رقم (13): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

		الرقابة الداخلية
إجراءات المراجعة المستمرة	معامل بيرسون	0.583**
	مستوى الدلالة	0.000
فعالية المراجعة المستمرة	معامل بيرسون	0.588**
	مستوى الدلالة	0.000

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية

بسكرة

كفاءة المراجعة المستمرة	معامل بيرسون	0.580**
	مستوى الدلالة	0.000
عوامل تطبيق المراجعة المستمرة	معامل بيرسون	0.496**
	مستوى الدلالة	0.004
المراجعة المستمرة	معامل بيرسون	0.432**
	مستوى الدلالة	0.001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)، ** ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01)

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن هنا كعلاقة ذات دلالة معنوية بين متغيري الدراسة وكذلك لكل بعد من أبعادها، حيث:

- بلغ معامل الارتباط بين إجراءات المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية 0.583^{**} عند مستوى دلالة بينهما (0.000) وهذا يشير إلى ارتباط موجب متوسط بينهما.

- بلغ معامل الارتباط بين فعالية المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية 0.588^{**} عند مستوى دلالة بينهما (0.000) وهذا يشير إلى ارتباط موجب متوسط بينهما.

- بلغ معامل الارتباط بين كفاءة المراجعة المستمرة و الرقابة الداخلية 0.580^{**} عند مستوى دلالة بينهما (0.000) وهذا يشير إلى ارتباط موجب متوسط بينهما.

- بلغ معامل الارتباط بين عوامل تطبيق المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية 0.496^{**} عند مستوى دلالة بينهما (0.004) وهذا يشير إلى ارتباط موجب متوسط بينهما.

ثانياً: اختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار الخطي للتأكد من صلاحية النموذج للاختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على: "يوجد دور للمراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

ويمكن توضيح نتائج التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لأختبار الفرضية الرئيسية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	6.854	1	6.854	394.018	0.001
الخطأ	10.388	28	0.371		
المجموع الكلي	17.242	29			

المصدر: من اعتماد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

- معامل الارتباط (R) = 0.651

- معامل التحديد (R^2) = 0.423

من خلال النتائج في الجدول رقم : أعلاه يتبين لنا ثبات صلاحية النموذج لأختبار صلاحية الفرضية الرئيسية، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة 394.018 بقيمة احتمالية (0.001) وبناء على ثبات صلاحية نموذج نستطيع اختبار الفرضية الرئيسية بفروعها المختلفة أين اعتمدنا في ذلك على الانحدار الخطي البسيط حيث يمكن توضيح النتائج في الجدول:

الجدول رقم(15): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لأختبار الفرضية الرئيسية

المتغير المستقل	(β)	(T)	مستوى الدلالة	(F) محسوبة	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد R^2
المراجعة المستمرة	0.6190	3.926	0.001	394.018	0.651	0.423

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

-من خلال الجدول يتضح لنا وجود دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) للمراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، هذا ما دعمته قيمة (F) المحسوبة البالغة 394.018 كذلك قيمة (T) البالغة 3.926 بمستوى دلالة (0.001) وهو أقل من (0.05)، وبالتالي فإن قيمة كل من (F) و (T) دالتان عند مستوى دلالة (0.05)، إضافة إلى قوة الارتباط بين المتغيرين بنسبة 65.1%، حيث أن متغير المراجعة المستمرة يفسر ما نسبة 42.3% من التباين الحاصل في الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، كذلك القيمة المتوسطة لمعامل خط الانحدار (β) بلغت قيمته 0.6190

وبالتالي من خلال ما سبق نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن للمراجعة المستمرة دور في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى دلالة " $\alpha \leq 0.05$ "

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

"يوجد دور لإجراءات المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى دلالة " $\alpha \leq 0.05$ "

الجدول رقم (16): نتائج تحليل الانحدار البسيط لأختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغير المستقل	(β)	(T)	مستوى الدلالة	(F) محسوبة	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد R^2
إجراءات المراجعة المستمرة	-0.971	-25.800	0.000	660.20	0.583	0.339

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية

بسكرة

من خلال الجدول يتضح لنا وجود دور ذو دلالة إحصائية لإجراءات المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)، وهذا ما دعمته قيمة (F) المحسوبة البالغة (660.20) وكذلك قيمة (T) البالغة (-25.800) بمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من (0.05)، وبالتالي فإن قيمة كل من (F) و (T) دالتان عند مستوى الدلالة (0.05)، وهذا إن دل فإنه يدل على وجود علاقة ارتباط متوسطة لأنه 0.583 أي لم يتجاوز 50 بين المتغيرين بنسبة (58.3%) حيث أن متغير المراجعة المستمرة يفسر ما نسبته 33.9% من التباين الحاصل في الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، كذلك القيمة المتوسطة لمعامل خط الانحدار (β) بلغت قيمته (-0.971) وبالتالي من خلال ما سبق نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن لإجراءات المراجعة المستمرة دور في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

"يوجد دور لفعالية المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

الجدول رقم (17): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغير المستقل	(β)	(T)	مستوى دلالة	(F)	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد R ²
فعالية المراجعة المستمرة	-911,0	-13.445	0.000	180.930	0.588	0.345

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول يتضح لنا وجود دور ذو دلالة إحصائية لفعالية المراجعة المستمرة دور في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)، هذا ما دعمته قيمة (F) المحسوبة البالغة (180.930) وكذلك قيمة (T) البالغة (-13.445) بمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من (0.05)، وبالتالي فإن قيمة كل من (F) و (T) دالتان عند مستوى الدلالة (0.05)، إضافة إلى قوة ارتباط متوسطة بين المتغيرين بنسبة (58.8%) حيث ان متغير المراجعة المستمرة يفسر ما نسبته 34.5% من التباين الحاصل في الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، كذلك القيمة المتوسطة لمعامل خط الانحدار (β) بلغت قيمته (-0.911) وبالتالي من خلال ما سبق نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن لفعالية المراجعة المستمرة دور في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

* اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

"يوجد دور لكفاءة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

الجدول رقم (18): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغير المستقل	(β)	(T)	مستوى الدلالة	(F)	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد R ²
كفاءة المراجعة المستمرة	-751,0	-780,6	0.000	422,47	0.580	0.336

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول يتضح لنا وجود دور ذو دلالة إحصائية لكفاءة المراجعة المستمرة دور في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، عند مستوى الدلالة (0.05) وهذا ما دعمته قيمة (F) المحسوبة البالغة (47.422) وكذلك قيمة (T) البالغة (-6.780) بمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من (0.05)، وبالتالي فإن قيمة كل من (F) و (T) دالتان عند مستوى الدلالة (0.05)، إضافة إلى قوة ارتباط متوسطة بين المتغيرين بنسبة (58%) حيث ان متغير المراجعة المستمرة يفسر ما نسبته 33.6% من التباين الحاصل في الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، كذلك القيمة المتوسطة لمعامل خط الانحدار (β) بلغت قيمته (0.751) وبالتالي من خلال ما سبق نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على وجود دور لكفاءة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

* اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

"يوجد دور لعوامل تطبيق المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

الجدول رقم (19): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة

المتغير المستقل	(β)	(T)	مستوى الدلالة	(F)	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد R ²
العوامل تطبيق المراجعة المستمرة	-0.974	-24.805	0.000	430,47	0.496	0.246

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول يتضح لنا وجود دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) لوجود دور تطبيق العوامل المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، هذا ما دعمته قيمة (F) المحسوبة البالغة (47.430) وكذلك قيمة (T) البالغة (-24.805) بمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من (0.05)، وبالتالي فإن قيمة كل من (F) و (T) دالتان عند مستوى الدلالة (0.05)، إضافة إلى قوة ارتباط متوسطة بين المتغيرين بنسبة (49.6%) حيث ان متغير المراجعة المستمرة يفسر ما نسبته 24.6% من التباين الحاصل في الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، كذلك القيمة المتوسطة

لمعامل خط الانحدار (β) بلغت قيمته (0.974) وبالتالي من خلال ما سبق نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على وجود دور عوامل تطبيق المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

ثالثا: مناقشة نتائج الفرضيات

- من خلال نتائج الفرضيات تبين ان هناك دور ذو دلالة احصائية للمراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية بمعامل تفسير قوى قدره 65.1% وهذه النتيجة تدل على أن هناك دور فعال للمراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة.

- أشارت نتائج الفرضية الاولى على وجود دور ذو دلالة احصائية لاجراءات المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية بمعامل تفسير متوسط قدره 58.3% وهذا ما يدل على ان الاجراءات المراجعة المستمرة دور هام في توفير الامن لقواعد البيانات المحاسبية للمؤسسات محل الدراسة، وتمنع غير المصرح بهم بالدخول اليها، وهذا باعتمادها على برنامج تعمل وفقا للمبادئ والمفاهيم المحاسبية التي تضبط سير كل العمليات في نظام المعلومات المحاسبية، حيث انها تعمل ايضا على تغطية مجال كبير من المعلومات المالية وغير المالية المخزنة الكترونيا، وهذا ما يجعله سهل على المراجع الداخلي الاعتماد على هذه المعلومات المخزنة ومتابعة ومراجعة اعماله بشكل مستمر.

- أشارت النتائج الفرضية الثانية الي وجود دور ذو دلالة احصائية لفعالية المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية بمعامل تفسير متوسط قدره 58.8% وهذا ما يدل على أن فعالية المراجعة المستمرة دور هام في تحسين جودة التقارير المالية المعدة الكترونيا، كما تعمل المراجعة المستمرة على معرفة والتأكد من صحة العمليات وخلوها من أي خطأ بعد حدوثها وهذا بدوره يساهم في مساعدة المسؤولين على إتخاذ القرارات وتساهم أيضا في تقييم القرارات المتخذة مسبقا.

- أشارت النتائج الفرضية الفرعية الثالثة الي وجود دور ذو دلالة احصائية لكفاءة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية بمعامل تفسير متوسط قدره 58% وهذا ما يدل على أن كفاءة المراجعة المستمرة تساهم في الحصول على المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب مقارنة بالمراجعة التقليدية كما أن تطبيقها يخفف تكاليف المراجعة الخارجية، وكذلك تسمح بتقليل عدد أعضاء فريق المراجعة الداخلية لعمادها على التشغيل الالي للمعلومات.

- أشارت النتائج الفرضية الفرعية الرابعة الي وجود دور ذو دلالة احصائية لعوامل تطبيق المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية بمعامل تفسير متوسط قدره 49% وهذا ما يدل على أن المؤسسة وخاصة قسم المحاسبة في الغالب تملك بدرجة متوسطة تكنولوجيا متقدمة تقوم فيها بتخزين البيانات إلكترونيا مع توفير أدلة إلكترونية لأستعمالها وقت ما إقتضت الحاجة لذلك، وأن للمراجع الداخلي استقلالية كافية في العمل كما يمتلك المحاسبين الخبرة العلمية والكفاءة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوفر المؤسسة الحياضية للمحاسبين عند الفحص والمراجعة .

خلاصة الفصل الثالث:

حاولنا من خلال هذا الفصل دراسة "دور المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية" وفي سبيل ذلك قمنا بتوزيع إستبانة على المراجعين الداخليين بالمؤسسات محل الدراسة تقدر بـ 30 وتم استرجاعها كلها وباستخدام عدد من الأساليب الإحصائية، تمكننا من التوصل إلى نتيجة مفادها أن للمراجعة المستمرة بأبعادها (إجراءات المراجعة المستمرة، فعالية المراجعة المستمرة، كفاءة المراجعة المستمرة، عوامل تطبيق المراجعة المستمرة)، دور في تحسين الرقابة الداخلية.



خاتمة

من خلال ما درسنا في بحثنا هذا اتضح لنا أهمية المراجعة المستمرة كوسيلة أو أسلوب يمكن أن تستعمله المؤسسة في تحسين وظيفة الرقابة الداخلية فيها، من خلال فعالية إجراءاتها التي تتسم بالسهولة والسرعة والدقة، هذا من جهة ومن جهة أخرى بفضل كفاءة المراجعة المستمرة ومساهمتها في تخفيض تكاليف مراجعة والقيام بوظيفة الرقابة الداخلية بصفة مستمرة، إلا أن ذلك يتطلب من المؤسسة توفير مقومات تطبيق المراجعة المستمرة فيها كالتحول من تخزين البيانات يدويا إلى تخزينها آليا في قواعد البيانات ورغبة وقدرة المراجعين الداخليين على استعمال هذا النوع من المراجعة، الذي يعتمد بشكل كبير على تكنولوجيا المعلومات.

ولمعرفة دور المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية، قمنا بتطبيق نموذج افتراضي يوضح هذا الدور وتطبيقه على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، وقد تم التأكد من صحة الافتراض بوجود دور المراجعة المستمرة على تحسين الرقابة الداخلية، ومن ثم الخروج بمجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، وكذا تقديم توصيات واقتراح بحوث مستقبلية.

أولا: النتائج

1/ النتائج النظرية:

- تساهم المراجعة المستمرة في الحصول على معلومات متخذي القرارات في الوقت المناسب مقارنة بالمراجعة التقليدية .
- المراجعة المستمرة تؤدي الى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية لأنها تسمح للمراجع الداخلي بان يولي اهتماما اكبر لكل من الامام لطبيعة النشاط واعمال وصناعة عميله من ناحية، وهيكل الرقابة الداخلية من ناحية اخرى .
- تمكين المراجع الداخلي من اختبار عينة كبيرة وبيانات المؤسسة بطريقة اسرع واكفاء من استخدام اساليب المراجعة التقليدية.
- تقديم تقارير دورية للمراجعة المستمرة من موثوقية البيانات لدي الجهات المستفيدة.
- التقارير المستمرة المقدمة لمجلس الإدارة نعكس مدى قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات .
- إن المراجعة المستمرة مسؤولة عن تقييم كافة وظائف المؤسسة بما فيها المحاسبة، وبالتالي فهي مسؤولة عن سلامة القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات والتلاعبات .

2/ النتائج التطبيقية:

- إن اتجاهات افراد عينة الدراسة نحو بعد إجراءات المراجعة المستمرة جاءت بنسبة قبول مرتفعة وفقا لمقياس الدراسة .
- إن اتجاهات افراد عينة الدراسة نحو بعد فعالية المراجعة المستمرة جاءت بنسبة قبول مرتفعة وفقا لمقياس الدراسة.
- إن اتجاهات افراد عينة الدراسة نحو بعد كفاءة المراجعة المستمرة جاءت بنسبة قبول مرتفعة وفقا لمقياس الدراسة .
- إن اتجاهات افراد عينة الدراسة نحو بعد عوامل تطبيق المراجعة المستمرة جاءت بنسبة قبول مرتفعة وفقا لمقياس الدراسة .
- وجود دور ذو دلالة إحصائية للمراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية من وجهة نظر المحاسبين في المؤسسات .
- وجود دور ذو دلالة إحصائية لكل من أبعاد المراجعة المستمرة (إجراءات المراجعة المستمرة، فعالية المراجعة المستمرة، كفاءة المراجعة المستمرة، عوامل تطبيق المراجعة المستمرة) في تحسين الرقابة الداخلية .

ثانياً: التوصيات

- المتابعة المستمرة للمستجدات الحديثة في مجال المراجعة المستمرة لمواكبة أي تطور حاصل والاستفادة منه.
- تفعيل دور إدارة المراجعة بتقييم أداء الرقابة الداخلية في المؤسسة كل فترة ورفع تقرير لمجلس الإدارة، لمعالجة نقاط الضعف.
- ضرورة العناية بعملية المراجعة المستمرة ووضع قوانين وتشريعات لحالات التلاعب والتحريف في بنود القوائم المالية .
- وجوب إدخال التحسينات بشكل مستمر على الطرق المراجعة واستغلال المعالجة الآلية وتكنولوجيا المعلومات من اجل تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة الداخلية .
- وجوب بناء إطار فعال لتقييم هياكل الأنظمة الالكترونية من أجل محافظة على سرية وسلامة المعلومات من حيث التصميم والتطبيق.

ثالثاً: آفاق الدراسة:

- إنطلاقاً من أهداف دراستنا وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها، إذن يمكننا القول أن هذه الدراسة لا تقدم رؤية كاملة أو نهائية عن موضوع دور المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية، إستكمالاً لدراستنا يمكن أن نقترح البحوث المستقبلية التالية:
- أثر المراجعة المستمرة على تقارير المراجعة الخارجية.
 - دور المراجعة المستمرة في رفع وكفاءة وفعالية الاداء المالي والاداري للوحدات الحكومية .
 - دور المراجعة المستمرة في زيادة تحسين جودة التقارير المالية .
 - دور المراجعة المستمرة في تطوير الأداء المالي للمؤسسات.

فهرس المحتويات



الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	الإهداء
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
أ - هـ	مقدمة
الفصل الأول: الأطار النظري لرقابة الداخلية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية
03	المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية
05	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وتطورها
05	الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية
06	الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية
06	المطلب الثاني: مبادئ الرقابة الداخلية وأنواعها
06	الفرع الأول: مبادئ الرقابة الداخلية
06	الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية
09	المبحث الثاني: عملية الرقابة الداخلية
09	المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية
11	المطلب الثاني: مراحل وأدوات الرقابة الداخلية
11	الفرع الأول: مراحل تنفيذ الرقابة الداخلية
11	الفرع الثاني: أدوات الرقابة الداخلية
12	المطلب الثالث: مقومات وإجراءات الرقابة الداخلية
12	الفرع الأول: مقومات الرقابة الداخلية
14	الفرع الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية
16	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: مساهمة المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية	
18	تمهيد
19	المبحث الأول: ماهية المراجعة المستمرة
19	المطلب الأول: المراجعة
19	الفرع الأول: مفهوم المراجعة
19	الفرع الثاني: أنواع المراجعة
22	المطلب الثاني: ماهية المراجعة المستمرة

22	الفرع الأول: مفهوم المراجعة المستمرة
23	الفرع الثاني: أهداف المراجعة المستمرة
24	المطلب الثالث: معايير ومزايا المراجعة المستمرة
24	الفرع الأول: معايير المراجعة المستمرة
26	الفرع الثاني: مزايا المراجعة المستمرة
27	المبحث الثاني: المراجعة المستمرة وتحسين الرقابة الداخلية
27	المطلب الأول: العلاقة بين المراجعة المستمرة والرقابة الداخلية
27	المطلب الثاني: تطبيق المراجعة المستمرة لتفعيل الرقابة الداخلية
27	الفرع الأول: أدوات نظام الرقابة الداخلية في ظل المراجعة المستمرة
28	الفرع الثاني: مراحل تطبيق المراجعة المستمرة والإجراءات المتبعة فيها
29	المطلب الثالث: مقومات وعيوب تطبيق المراجعة المستمرة
29	الفرع الأول: مقومات تطبيق المراجعة المستمرة
30	الفرع الثاني: عيوب المراجعة المستمرة
32	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: مساهمة المراجعة المستمرة لفي تحسين الرقابة الداخلية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
35	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز
36	المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة نفطال
36	الفرع الأول: نشأة مؤسسة نفطال
36	الفرع الثاني: تعريف وأهداف مقاطعة نفطال بسكرة
37	المطلب الثالث: التعريف بمؤسسة سونطراك
38	المبحث الثاني: الإطار المنهجي لدراسة
38	المطلب الأول: مصادر جمع البيانات ومجتمع الدراسة
42	المطلب الثاني: أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
44	المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي
46	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
46	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
51	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
57	خلاصة الفصل الثالث
59	الخاتمة
62	قائمة المراجع

قائمة المراجع



المراجع باللغة العربية:

• بالنسبة للمقالات والمجلات:

- 1- صونية بوزاهر 2013/11/14: المراجعة المستمرة لحوكمة المؤسسات في ظل التجارة الالكترونية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية
- 2- على سليمان جميل أبو هلاله 2022 الرقابة الداخلية والمدر المالي في البلديات، المجلة العربية لنشر العلمي
- 3- جهان عادل أمرهم 2019 تقييم أثر إلتزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية كلية التجارة، جامعة بورسعيد.
- 4- فهد المعمري فهد محمد 2018/2017 منهجية مراجعي الجهاز المركزي لرقابة والمحاسبة وأثرها على أداء المراجعة الداخلية في قطاع الوحدات الاقتصادية، جامعة الجزائر3 .
- 5- اسماعيل عثمان شريف 2020/2019 تكنولوجيا المعلومات ودورها في تطوير نظام الرقابة الداخلية، مجلة الباحث للعلوم الرياضية والاجتماعية
- 6- على موسى فضل الله، وصلاح بابكر عيسي مهاجر 2022، دور المرجعة المستمرة في تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات.
- 7- نسرين محمد منصور 2020، تحديات تبني منهج المراجعة المستمرة في بيئة الاعمال المعاصرة ، مجلة افاق علمية المجلد 12 العدد 04 جامعة العربي بن المهدي ام البواقي الجزائر
- 8- سمية احمد ميلي 2020/11/03 دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين اداء البنوك، مجلة المحاسبة التدقيق المالية المجلد 02 العدد 02 جامعة محمد بوضياف المسيلة
- 9- غلاء محمد ابوبكر 2017 تطبيق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها في ظل مدخل المراجعة المستمرة تكنولوجيا المعلومات، مجلة العلوم البحثية والتطبيقية، المجلد 16 العدد 02
- 10- شلابي عمار 2019 علاقة تكنولوجيا المعلومات بفعالية نظام الرقابة الداخلية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، مجلد 04 العدد 02
- 11- بلال براجح ، محمد بزاغ 2022 المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية المجلد 06 العدد 01 جامعة بومرداس
- 12- انس القاسم فضل الله، هلال يوسف صالح 2016 اثر كفاءة الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة الخارجية مجلة العلوم الاقتصادية عمادة البحث العلمي المجلد 17 العدد 01 جامعة السودان
- 13- احمد نوفل عوده ، كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية في تقييم اداء المؤسسات الحكومية مجلة كلية التراث الجامعة العدد 20

• بالنسبة للكتب

- 1- السيد شحاتة شحاتة 2014 الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الالية، الاسكندرية، دار التعليم الجامعي الاسكندرية
- 2- احمد لطفي امين السيد 2011/2010 المراجعة الادارية وتقييم الاداء الاسكندرية ، الدار الجامعية الاسكندرية
- 3- محمد الفيومي ، امال الضباغ، ابراهيم الملبجي 2015 المراجعة علما وعملا الاسكندرية ، دار التعليم الجامعي الاسكندرية
- 4- محمد التوهامي طواهر ، مسعود الصديقي 2003 المراجعة وتدقيق الحسابات بن عكنون الجزائر ديوان المطبوعات الجامعية
- 5- محمد سيد سريرا ، سيد شحاتة شحاتة ، محمد ابراهيم راشد 2013 الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع الاسكندرية
- 6- نور الدين احمد قايد 2017 التدقيق المحاسبي ، دار الاعصار العلمي عمان
- 7- عبد الله خالد امين 2007 علم تدقيق الحسابات عمان الاردن، دار وائل للنشر والتوزيع

- 8- عبد الوهاب نصر الدين ، سيد شحاتة شحاتة 2014 دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لاحداث المعايير الدولية الامريكية ، الاسكندرية دار الكتب والوثائق المصرية
- 9- زهير عيسي 2015 تدقيق الحسابات الاجراءات العلمية، عمان الاردن دار البداية ناشرون وموزعون عمان
- 10- هاني العزاب ، وايهاب نظمي 2012 تدقيق الحسابات عمان الاردن دار وائل النشر والتوزيع
- 11- احمد حسين علي حسين 2004/2003 نظم المعلومات المحاسبية الاسكندرية الدار الجامعية
- 12- نادر حمد الجيران 2011 المراجعة بين النظرية والتطبيق الكويت افاق النشر والتوزيع
- 13- دحدوح حسين احمد، القاضي حسين يوسف 2009 مراجعة الحسابات المتقدمة، الاردن دار الثقافة لنشر والتوزيع
- بالنسبة الرسائل والاطروحات

- 1- هادية بشير خلف الله 2020 دور المراجعة المستمرة في تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة الكترونيا ،جامعة السودان كلية الدراسات العليا بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في محاسبة والتمويل
- 2- طيب عبد الله وحدي الناجي 2018 المراجعة المستمرة ودورها في الرقابة الداخلية وتحسين المعلومات المحاسبية السودان رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة كلية الدراسات العليا
- 3- شريقي عمر 2013 التنظيم المهني للمراجعة اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورا جامعة سطيف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
- 4- كاروس احمد 2011/2010 تصميم ادارة المراجعة الداخلية كاداة لتحسين اداء وفعالية المؤسسة مذكرة لنيل شهادة الماجستير العلوم التجارية جامعة الجزائر
- 5- براهيم بلال 2015/2014 تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مذكرة نيل شهادة الماجستير شعبة علوم التسيير تخصص محاسبة جامعة محمد بوقرة بومرداس بالنسبة للمحاضرات
- 1- سعاد شكري معمر 2020/2019 محاضرات في المراجعة المالية قسم المالية والمحاسبة السنة الثالثة ليسانس جامعة البويرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
- 2- مختار رحمانى حكيمة 2020/2019 محاضرات في مقياس المراجعة المالية مطبوعة مقدمة لطلبة ليسانس تخصص محاسبة ومالية جامعة الجزائر 3
- 3- بوسيعين تسعديت 2020/2019 محاضرات في نظام الرقابة الداخلية مطبوعة موجهة في العلوم المالية والمحاسبة كلية العلوم الاقتصادية جامعة اكلي محند اولحاج البويرة

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة

إستمارة بحث

سيدي الفاضل.. سيدي الفاضلة؛ تحية طيبة وبعد.

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.....،

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة، التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية. تخصص محاسبة. بعنوان: "دور المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية". دراسة ميدانية بمجموعة من المؤسسات الاقتصادية"

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال؛ نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة؛ حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم؛ فمشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها ونحيطكم علما أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وشكرا على حسن تعاونكم

* أمينة تاسة

* عاشوري سماح

الجزء الأول: البيانات العامة. يرجى وضع علامة (X) أمام الاختيار المناسب:

1. الجنس: ذكر أنثى

2. العمر: أقل من 30 سنة من 30 إلى أقل من 40 سنة

من 40 إلى أقل من 50 50 سنة فأكثر

3. المستوى التعليمي: تقني سامي بكالوريا ليسانس دراسات عليا

4. عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات من 05 إلى أقل من 10 سنوات

من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة 15 سنة فأكثر

الجزء الثاني: محاور الإستبانة

المحور الأول: المراجعة المستمرة: يهدف هذا المحور إلى معرفة مستوى تطبيق المراجع الداخلي لأسلوب المراجعة المستمرة، يرجى وضع إشارة (X) المربع الذي يعبر (من وجهة نظرك) عن مدى موافقتك عن كل بعد من هذه الأبعاد

رقم	العبارات القياسية	التقييم			
		موافق بشدة	موافق	موافق نوعا ما	غير موافق بشدة
	أولا: إجراءات المراجعة المستمرة				
01	يسمح أسلوب المراجعة المستمرة اعتماد المراجع الداخلي على المعلومات المتوفرة الكترونيا.				
02	تمكن المراجعة المستمرة المراجع الداخلي من تجميع الأدلة إلكترونيا للقيام بعمله.				
03	تسمح المراجعة المستمرة المراجع الداخلي معالجة البيانات بصورة جيدة وسريعة والحصول على المعلومات المطلوبة.				
04	تعتمد المراجعة المستمرة على برامج تعمل وفقا للمبادئ والمفاهيم المحاسبية .				
05	تعمل المراجعة المستمرة على تغطية مجال أكبر من المعلومات المالية وغير المالية المخزنة الكترونيا.				
06	توفر المراجعة المستمرة الامن لقواعد البيانات المحاسبية للمؤسسة و تمنع دخول غير المصرح لهم اليها .				
07	تلتزم المراجعة المستمرة بتطبيق المعايير المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة				

					ثانيا: فعالية المراجعة المستمرة
					08 تمكن المراجعة المستمرة المراجع الداخلي من متابعة ومراجعة اعماله بشكل مستمر.
					09 تعمل المراجعة المستمرة على تقديم معلومات مرنة ' تتغير بسرعة' لمساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات
					10 تساعد المراجعة المستمرة في تحسين جودة التقارير المالية المعدة إلكترونيا.
					11 تعمل المراجعة المستمرة على معرفة والتأكد من صحة العمليات وخلوها من أي خطأ بعد حدوثها بوقت قصير .
					12 تدعم المراجعة المستمرة آلية التحول نحو التشغيل الإلكتروني للبيانات.
					13 تساعد المراجعة المستمرة في تقييم القرارات المتخذة مسبقا
					ثالثا: كفاءة المراجعة المستمرة
					14 تساهم المراجعة المستمرة في الحصول على المعلومات لمتخذي القرارات في الوقت المناسب مقارنة بالمراجعة التقليدية.
					15 تطبيق المراجعة المستمرة يخفض تكاليف المراجعة الخارجية.
					16 تعمل المراجعة المستمرة على تقليل استخدام السجلات والمستندات الورقية.
					17 تسمح المراجعة المستمرة بتقليل عدد أعضاء فريق المراجعة لاعتمادها على التشغيل الآلي للمعلومات.
					رابعا: عوامل تطبيق المراجعة المستمرة
					18 تمتلك المؤسسة ومصلحة المحاسبة تكنولوجيا متقدمة.
					19 تخزن بيانات المؤسسة الكترونيا (قواعد بيانات) مما يتيح توفر أدلة المراجعة إلكترونيا.
					20 يمتلك المراجع الداخلي القدرة على استخدام تكنولوجيا معلومات.
					21 يمتلك المراجع الداخلي القدرة على استخدام وإدارة قواعد البيانات
					22 تمنح المؤسسة المراجع الداخلي استقلالية كافية في العمل.
					23 يمتلك المراجعين الداخليين الخبرة العلمية والكفاءة في مجال المحاسبة والمراجعة.
					24 توفر المؤسسة الحيادية للمراجعين الداخليين عند الفحص والمراجعة.

المحور الثاني: الرقابة الداخلية تهدف هذا المحور إلى معرفة مستوى الرقابة الداخلية، يرجى وضع إشارة (X) المربع الذي يعبر
(من وجهة نظرك) عن مدى موافقتك عن كل بعد من هذه الأبعاد

التقييم					العبارات القياسية	رقم
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق نوعا ما	موافق	موافق بشدة	الرقابة الداخلية	
					إجراءات الرقابة الداخلية	
					01 يتم اجراء الرقابة الداخلية في المؤسسة في أي وقت تطلب ذلك.	
					02 يقوم المراجع الداخلي بمراجعة كل أنشطة المؤسسة.	
					03 يقوم المراجع الداخلي بمراجعة كل عمليات المؤسسة وبالتفصيل.	
					04 يستغرق قيام المراجع الداخلي بالمراجعة وقت قصير.	
					05 يبذل المحاسب جهد قليل للقيام بعملية المراجعة على اكمل وجه.	
					06 تتطلب عملية المراجعة بالمؤسسة عدد قليل من الموظفين للقيام بها في الوقت المناسب.	
					فعالية المراجعة الداخلية	
					07 تمكن المراجعة الداخلية من تحديد القوة والضعف في كل أنشطة المؤسسة.	
					08 تسمح المراجعة الداخلية بالمؤسسة من توفير معلومات دقيقة تساعد المؤسسة على اتخاذ قراراتها.	
					09 تساعد المراجعة الداخلية من تحسين أداء المحاسب وفريق عمله.	
					10 تقليل مخاطر وجود أخطاء مستقبلا.	
					11 التأكيد على صدق ودقة المعلومات الواردة في القوائم المالية المعدة.	
					12 مساعدة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والتقليل من المخاطر.	

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 12/06/23

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المعلوماتية والمحاسبة

إذن بالطبع

أنا المضي أسفله الأستاذ: حموية زاوي

الرتبة: أستاذة التعليم العالي

قسم الارتباط: العلوم المالية والمحاسبة

أستاذ مشرف على مذكرة ماستر - للطلاب (ة): 1 عاشور في صالح 2 ناسك أمينة

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

بعنوان: دور المراجعة المستمرة في تحسيس الرقابة

الداخلية للمؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة

ارخص بطبع المذكرة المذكورة.

رئيس القسم

الأستاذ المشرف

ZP



تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لانجاز بحث

(ملحق القرار 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020)

أنا الممضي أدناه،

السيد: تاسمة أمينة

الصفة: طالب أستاذ باحث باحث دائم

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 6.1.14.9.5...60.90... الصادرة بتاريخ: 2023.10.31

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

والمكلف بإنجاز أعمال بحث: مذكرة التخرج مذكرة ماستر مذكرة ماجستير

أطروحة دكتوراه

تحت عنوان: دور المراجعة المستمرة في تحسين الرقابة الداخلية

المؤسسية في جامعة سطيف 2 دراسة حالة لجامعة سطيف 2
لوطية بسكرة

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في انجاز البحث وفق ما ينصه القرار رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها.

التاريخ: 2023/06/13

إمضاء المعني بالأمر

